

ANÁLISE DA ADERÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO –NBCASP - EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO RIO GRANDE DO SUL

ADHERENCE ANALYSIS OF THE BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS APPLIED FOR THE PUBLIC SECTOR FOR HIGHER EDUCATION INSTITUTES AT RIO GRANDE DO SUL

ELISÂNGELA BATISTA MACIEL

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Contadora do Instituto Federal do Rio Grande do Sul (IFRS). E-mail: elisangela.maciel@bento.ifrs.edu.br

CLÓVIS ANTÔNIO KRONBAUER

Doutor em Contabilidade e Auditoria (Universidad de Sevilla). Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Unisinos. E-mail: clovisk@unisinos.br

ERNANI OTT

Doutor em Contabilidade pela Universidad de Deusto. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos. E-mail: ernani@unisinos.br

MARCO AURÉLIO GOMES BARBOSA

Mestre e Doutorando em Ciências Contábeis pela Unisinos. Professor da Universidade Federal do Rio Grande (Furg). E-mail: marcobarbosa@furg.br

LUIZ HENRIQUE FIGUEIRA MARQUEZAN

Mestre e Doutorando em Ciências Contábeis pela Unisinos. Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Franciscano (Unifra). E-mail: luiz_marquezan@yahoo.com.br

Endereço: Av. Unisinos, 950, Área Econômicas, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo - RS - CEP 97.022-000.

Recebido em: 19.05.2014. Revisado por pares em: 20.06.2015. Aceito em: 05.08.2015. Publicado em: 24.09.2015. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: O presente estudo objetiva analisar se os conhecimentos de Contabilidade Pública, constantes nas respectivas disciplinas de cursos de graduação em Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior (IES) do Rio Grande do Sul, atendem ao que está proposto nas normas contábeis específicas aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Para tal foi criado um índice que busca mensurar a aderência do ensino das IES às NBCASP, a este índice deu-se o nome de INBCASP. A amostra foi formada por 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 encontrados com o INBCASP revelaram que as instituições atendem de forma significativa as proposições das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no ensino da contabilidade pública, onde a média de aderência nas instituições foi de 72,4% com relação ao conteúdo destas normas. As comparações realizadas com relação à exigência de pré-requisito, ao número de disciplinas ofertadas, a categoria e a organização acadêmica da instituição, não revelaram diferenças significativas nos níveis de aderência avaliados. Os resultados encontrados promovem a comparação da realidade gaúcha com a realidade de outras regiões já exploradas em estudos anteriores.

Palavras-chave: INBCASP. Ensino contábil. Instituições de ensino superior.

Abstract: *This study aimed to analyse if the knowledges of Public Accounting listed in disciplines on Accounting courses in the Rio Grande do Sul, provide what is proposed in the specific accounting rules for Public Sector. For such, an index was*

created, that aim evaluate the subjects adherence in those universities with the rules NBCASP, index named INBCASP. The sample was formed with 28 undergraduated universities in the Rio Grande do Sul state, that provide Accounting courses, presencial mode, that provided their programmatic contents and discipline's summaries about Public Accounting on their web pages or from contact by e-mail to the course coordinators. The data analysis was based in charts, tables and graphs, elaborated with descriptive statistical techniques and evaluation of mean difference, by ANOVA: one-way. The results with INBCASP revealed that those institutions provide significantly the propositions of Accounting Public Rules Applied for Public Sector in the Accounting Public education, in that the mean adherence was 72,4% when compared with the rules contents. The comparisons made with the requirement of prerequisite, the number of disciplines offered, the category and the academic organization of the institution, did not reveal significantly statistics differences within degrees of adherence evaluated. These findings provide a comparison about the gaucha reality with other regions that have been explored on prior studies.

Keywords: *INBCASP. Accounting education. Higher education institutions.*

1 INTRODUÇÃO

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.

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 (BRASIL, 2009).

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 das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP), objeto deste estudo.

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

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 aplicá-lo em ramos específicos, como a contabilidade do setor público.

A partir da problemática referida, a presente pesquisa pretendeu responder ao seguinte problema de pesquisa: De que forma os conteúdos de Contabilidade Pública previstos nos cursos de Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul são aderentes ao que está previsto nas NBCASP?

Assim sendo, o presente estudo objetivou de analisar a aderência dos conteúdos de contabilidade previstos nos cursos de Ciências Contábeis com as NBCASP, em Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul (RS). A pesquisa se realizou com base em dados dos projetos pedagógicos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do RS, abordando o tema do ensino da contabilidade pública nas instituições de ensino superior da referida unidade da federação.

Este estudo apresenta em sua organização, além desta seção inicial, uma revisão da literatura relativa ao ensino e a normatização da contabilidade pública, os aspectos metodológicos de sua construção, a apresentação e análise dos dados, finalizando com as considerações finais e as referências.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A fundamentação deste estudo busca apresentar as principais considerações acerca do ensino e os principais fatos relativos à contabilidade pública no Brasil, das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as normativas diretivas do seu ensino.

2.1 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 nº 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).

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.

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, ainda em funcionamento, centraliza toda a parte contábil e financeira do governo federal, além da execução de outros controles (BRASIL, 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. Já com 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 as finanças públicas. Já 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 (BRASIL, 2012).

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, vindo 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 nº 467, de 6 de agosto de 2009 nos aspectos relacionados à publicação do Volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor (BRASIL, 2012).

2.2 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) deram ainda mais enfoque a assuntos relacionados à contabilidade pública, alguns desses assuntos já tratados na Lei nº 4.320/1964: 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 1.298 de 2010

(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010). 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 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 International Public Sector Accounting (IPSAS). 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).

Para Christiaens (2004), a contabilidade patrimonial e não apenas orçamentária, 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.

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; PLATT NETO, 2012).

Em 2011 a relação de normas brasileiras de contabilidade em vigor foi ampliada e criou-se a NBC T 16.11, onde novos pontos de discussão emergiram 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; PLATT 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, além da resolução que trata do sistema de informação de custos no setor público.

2.3 NORMATIVAS DO ENSINO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A economia mundial atingiu um novo 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, o 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 (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1999).

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.

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.

Ainda segundo Pereira *et al.* (2005), no ano de 1999 o ISAR desenvolveu uma proposta de norma de qualificação para os contadores profissionais. 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. Deixando claro que a ideia principal era estabelecer critérios de parâmetro e não de se apresentar uma formação mundial igualitária.

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.

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).

Segantini *et al.* (2010) discorrem 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.

No Brasil, 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 (BRASIL, 2009). 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 1.100 cursos de Ciências Contábeis no Brasil. Em face da grande quantidade de instituições, foram emitidas através da Resolução CNE/CES nº 10 de 2004, diretrizes curriculares para os cursos de Graduação em Ciências Contábeis.

Esta resolução apresenta diretrizes curriculares nacionais para o curso de ciências contábeis, tendo como princípios para a formação do profissional: habilidades e competências; componentes curriculares dos cursos; sistema de avaliação do estudante; temas relacionados ao estágio supervisionado; atividades complementares. Segundo Santos, Domingues e Ribeiro (2011) a 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.

2.4 ESTUDOS RECENTES

O maior destaque nas pesquisas brasileiras sobre adequação dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior (IES) possui foco na análise do currículo mundial proposto pela Organização das Nações Unidas (ONU), United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) e International Standards of Accounting and Reporting (ISAR). Uma análise em quatro instituições do Mercosul identificou um nível de aderência de 76,7%, bem como semelhança entre as instituições de Brasil, Argentina e Uruguai, tendo uma redução quando analisada a IES paraguaia, com 68% de atendimento ao currículo internacional (SEGANTINI *et al.*, 2010).

Em relação à realidade brasileira, Magalhães e Andrade (2006) analisaram instituições do Estado do Piauí, com distanciamento médio de 40% na adequação dos currículos das IES com a proposta ONU/UNCTAD/ISAR, o que corresponde a 26 disciplinas. Duas outras pesquisas (CAMPOS; LEMES, 2011, 2012) investigaram universidades da Região Sudeste e um olhar mais detalhado sobre o Estado de Minas Gerais. O primeiro estudo identificou adequação de 55,6% nos conteúdos obrigatórios e optativos, porém o índice é mais elevado quando analisada a adesão dos itens obrigatórios (64,8%).

Um estudo mais abrangente, com 27 universidades federais brasileiras, identificou aderência de 48,9% pelos cursos de Ciências Contábeis dessas instituições (CAVALCANTE *et al.*, 2011). No entanto, algumas disciplinas tratadas nacionalmente não são previstas no currículo internacional, com destaque à Perícia Contábil. Porém, pela avaliação brasileira (ENADE) dos cursos superiores, não foi identificada relação entre o desempenho da IES e sua aderência ao currículo ONU/UNCTAD/ISAR

Em relação à adequação das NBCASP aos currículos das disciplinas de Contabilidade Pública, uma pesquisa com seis instituições do Estado do Amazonas indicou um nível de adequação de 22% (VIANA *et al.*, 2012). Os autores analisaram os tópicos e sub-tópicos das onze normas, comparando-os com as ementas das disciplinas. O caso de menor aderência obteve adequação de 3% dos critérios eleitos na pesquisa e a instituição que atendeu ao maior número dos quesitos, obteve 51%. Os temas mais abordados foram: patrimônio público (67%); demonstrações contábeis (67%); conceituação, objeto e campo de aplicação das NBCASP (58%), já menos abordados referem-se ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos componentes patrimoniais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir ao objetivo proposto realizou-se uma pesquisa descritiva, a partir de fontes documentais que continham as ementas e os conteúdos programáticos das disciplinas de contabilidade pública. Estes documentos foram disponibilizados pelas Instituições de Ensino Superior do RS, que mantêm cursos de graduação em Ciências Contábeis, na modalidade presencial. Os dados foram tratados e apresentados, a partir da quantificação de um índice de aderência às NBCASP, tratado nessa pesquisa por INBCASP, comparando-se o mesmo com características da amostra, conforme se explica na continuação deste capítulo.

A população inicial constituiu-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, no ano de 2012. Foram identificados 83 cursos, divididos em 55 instituições de ensino superior no Estado. A pesquisa foi focada nas disciplinas de Contabilidade Pública que as IES oferecem em seus cursos.

Os critérios para identificação das instituições e respectivas disciplinas analisadas se basearam nos seguintes aspectos: (a) observou-se se nos currículos disponíveis para análise era ofertada a disciplina de contabilidade pública; (b) procurou-se constatar a nomenclatura da 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 a denominação: Contabilidade Governamental; Contabilidade e Orçamento Público; e, Orçamento e Contabilidade Pública.

A amostra foi definida pela disponibilidade de dados nos portais eletrônicos das IES e pelas respostas aos contatos realizados pelos pesquisadores. Primeiramente, buscaram-se nos websites das IES as ementas, as grades curriculares e os Projetos Político-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.

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. Mesmo assim, não se obteve informações de todas as IES, e a amostra final ficou composta por 28 Instituições, das 55 existentes e com registro no MEC. Foram estas 28 IES que disponibilizaram seus currículos nos portais ou enviaram as informações por correio eletrônico, compondo a amostra estudada e que está apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 - Caracterização da amostra conforme a organização e categoria acadêmica

Categoria/Organização	Faculdades	Universidades e Centros Universitários	Total
Pública	0 (0%)	3 (27%)	3 (11%)
Privada	17 (100%)	8 (73%)	25 (89%)
Total	17	11	28

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Observa-se, a partir da Tabela 1, que em relação à 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 (pública ou privada), todas as 17 faculdades são de categoria privada, e as universidades e centros universitários apresentam ambos os tipos, com predominância das instituições privadas.

Para entender a relação existente entre o conteúdo programático previsto nas NBCASP e aquele constante nas disciplinas das 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 obtidos por amostragem aleatória, mas sim, pela disponibilidade destes em websites de 18 IES e, no caso das demais 33 instituições, por contato via correio eletrônico, sendo necessário o contato telefônico em algumas situações particulares. Especificamente, foram realizadas três tentativas de solicitação de dados por e-mail e outras três por telefone nos meses de novembro e dezembro de 2012. Ao final, além das 18 IES cujos dados estavam disponíveis nas páginas web, mais 10 instituições enviaram as ementas das disciplinas, o que completou a amostra final apresentada na Tabela 1.

Para análise dos dados, num primeiro momento realizou-se uma comparação geral dos conteúdos programáticos e ementas das disciplinas com o conteúdo inerentes às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público-NBCASP, apresentadas no Quadro 1. Neste quadro, também pode-se observar a forma de determinação do INBCASP, ou seja, o Índice de aderência das disciplinas às NBCASP.

Quadro 1 – Conformidade Normativa com as NBCASP – índice INBCASP

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público		Pontuação
Resoluções (CFC) – 1.128/08 a 1.137/08 e 1.366/11		
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
Índice INBCASP – Percentual de Conformidade (a) ÷ (b)		100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Com relação ao percentual de concordância dos conteúdos programáticos descritos nos cursos ofertados pelas IES e os temas previstos pelas NBCASP, os dados foram organizados e tabulados em planilhas. Para tanto, foi analisado o disposto nas 11 normas vigentes (Quadro 1), com o que dispõe o conteúdo programático e ementa de cada disciplina analisada.

Estipulou-se um ponto para cada norma atendida e zero para os quesitos não atendimentos, em cada instituição, sendo que a IES que observasse a totalidade das normas obteria o percentual de 100% de aderência. Dessa forma, e como já referido no início deste capítulo, elaborou-se um índice de aderência às normas, intitulado INBCASP.

Na realização da análise dos dados, inicialmente realizou-se o exame das informações com base em dados obtidos pelo uso de estatística descritiva (média, mediana, moda, representatividade, etc.). Nessa fase procedeu-se a análise da média geral de aderência dos conteúdos programáticos em relação ao conteúdo das NBCASP.

Na sequência, em seções distintas, aprofundaram-se as análises, avaliando nas instituições que compõem a amostra: 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 relacionados ao semestre em que a disciplina está sendo ofertada; a aderência do INBCASP em relação à adoção de uma ou duas disciplinas de Contabilidade Pública; a aderência dos conteúdos programáticos da disciplina de contabilidade pública com relação ao tipo de organização; e a categoria acadêmica das IES quando comparado às disposições das NBCASP. Tais análises de níveis de conformidade foram realizadas com base nas diferenças de médias, avaliadas por meio da Análise de Variância (Anova - Fator Único). Por fim, analisaram-se os diferentes conteúdos e os níveis de adesão pelas instituições.

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 de 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. Foram realizados testes com os dados das variáveis os quais indicaram que adequam-se ao uso da ANOVA. O autor define ANOVA como sendo um teste que considera um conjunto de procedimentos estatísticos para a análise de respostas quantitativas de unidades. É utilizada para comparar as médias aritméticas dos grupos, com o objetivo de analisar diferenças entre as médias 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.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

O presente item 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. Inicialmente, é apresentada uma análise geral dos níveis de aderência média, seguido por análises segmentadas: número de disciplinas ofertadas; região de localização da IES; exigência (ou não) de pré-requisito; semestre em que a disciplina de contabilidade pública é ministrada; número de disciplinas ofertadas; organização e categoria acadêmica das IES.

4.1 ANÁLISE GERAL DE ADERÊNCIA DA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE PÚBLICA ÀS NBCASP

Uma vez tabulados os dados e determinados os pontos atribuídos a cada um dos itens, pôde-se avaliar a aderência média geral dos conteúdos programáticos em relação ao conteúdo das NBCASP. Num primeiro momento examinou-se o nível de aderência geral nas IES estudadas em relação às NBCASP. Os dados apresentam média de aderência aos conteúdos de 72,4%, sendo observada significativa heterogeneidade nos níveis observados entre as diferentes instituições. Na Tabela 2 se podem observar os dados da estatística descritiva do INBCASP na amostra estudada.

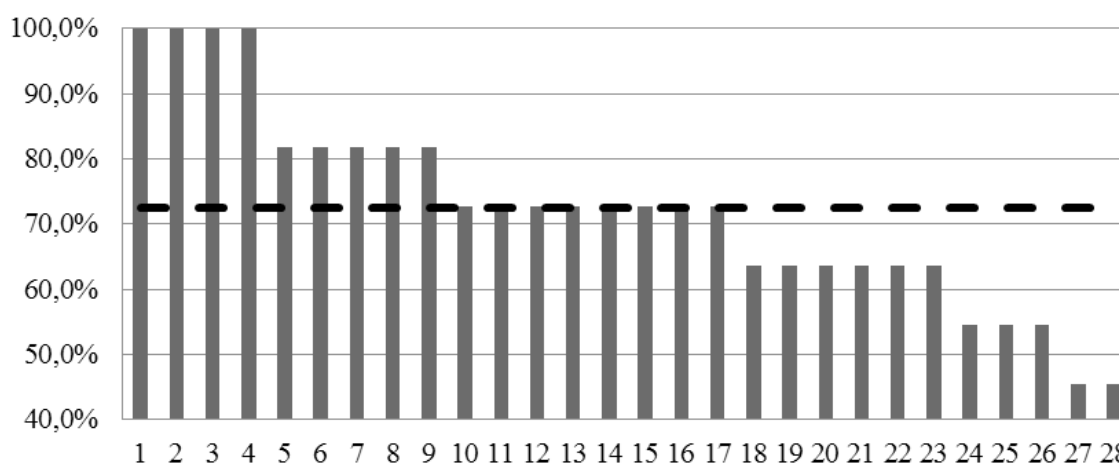
Tabela 2 – Estatística descritiva do INBCASP

Média	Mediana	Moda	Desvio padrão	Variância	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo	n
0,724	0,7273	0,7273	0,1535	0,0236	-0,2341	0,3083	0,4545	1,00	28

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

A Figura 1 apresenta, em forma de gráfico, os dados obtidos a partir da estatística descritiva (Tabela 2), e nesta pode ser observado que nas ementas e caracterizações da disciplina de Contabilidade Pública de quatro instituições, houve o atendimento integral dos conteúdos das NBCASP. Contudo, observam-se baixos níveis de atendimento aos conteúdos em duas IES que atingiram 45,45% de aderência nos currículos das IES.

Figura 1 – Gráfico dos níveis individuais e da média geral de aderência às NBCASP



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Também pode ser visualizado pela linha pontilhada horizontal do Gráfico, 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 72,4%, sendo que nestes casos, o atendimento destes conteúdos é superior a 80%.

Os resultados até aqui analisados refletem uma situação que sugere algumas reflexões. 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, possibilitando melhorias na formação dos profissionais para atuar na área. Nesse sentido,

quando conhecimentos indispensáveis à formação profissional, como as NBCASP, não 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.

Concluída esta subseção inicial das análises, dedica-se as subseções seguintes a análise dos níveis de aderência de acordo com as segmentações já descritas.

4.2 ANÁLISE DE ADERÊNCIA COMPARADA À EXIGÊNCIA OU NÃO DE PRÉ-REQUISITO

Neste item, avaliaram-se os níveis de aderência às NBCASP, comparando-os 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: (1) as IES que exigem pré-requisito; e (2) aquelas que não requerem pré-requisito. Os resultados destas análises podem ser visualizados a partir dos dados da Tabela 3.

Tabela 3 – INBCASP comparando à exigência ou não de pré-requisito

Grupo	Contagem	Análise - Anova: fator único					
		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 a partir dos dados de pesquisa.

Com base nos dados da Tabela 3 percebe-se que 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%. A primeira constatação é que, nas instituições que não exigem pré-requisito para cursar contabilidade pública há maior nível de aderência.

Contudo, ao analisar o valor-P de 0,579 pode-se inferir que há uma probabilidade de 57,9% destas médias serem iguais, rejeitando a hipótese de diferença entre as médias, 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.

4.3 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO AO SEMESTRE DA DISCIPLINA

Para analisar o efeito do nível de formação prévio dos alunos, a amostra foi disposta em dois grupos distintos, ou seja, as IES que oferecem a primeira disciplina até o 4º semestre e aquelas que ministram Contabilidade Pública após o 4º semestre do curso. Os resultados destas análises estão apresentados na Tabela 4, e no gráfico da Figura 2.

Tabela 4 – Níveis de observância às NBCASP comparada ao semestre

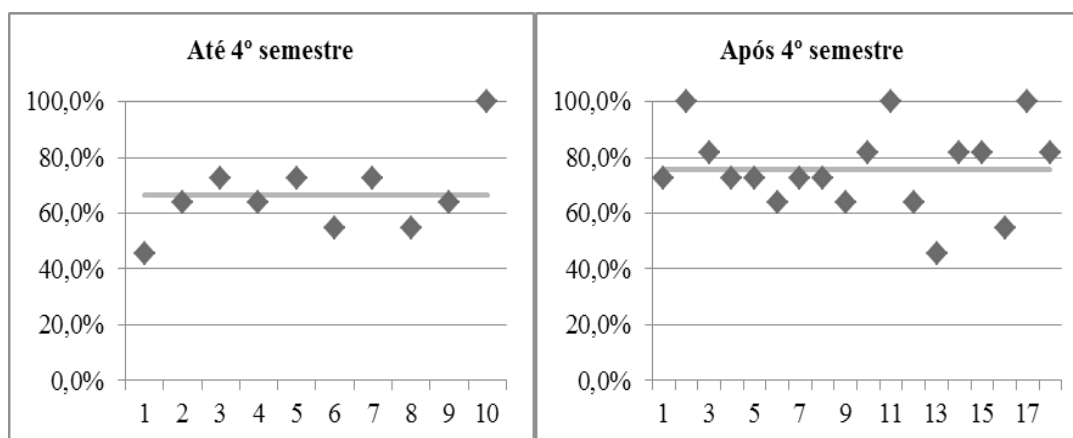
Grupo	Contagem	Análise - Anova: fator único					
		Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Até 4º sem	10	6,6366	0,6637	0,0221	2,5457	0,1227	4,2252
Após 4º sem	18	13,6367	0,7576	0,0223			

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Pelos dados da Tabela 4, percebe-se que o nível médio de observância às NBCASP no grupo de IES que oferecem a disciplina até o 4º semestre do curso atingiu 66,4%. 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, porém a ANOVA indica que essa diferença não é estatisticamente significativa.

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%.

Figura 2 – Gráfico de nível de aderência às NBCASP comparada ao semestre



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Assim, mesmo que em cada grupo haja IES com níveis de aderência inferiores a 50% (uma IES em cada grupo), torna-se visível que 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.

4.4 ANÁLISE DE ADERÊNCIA RELATIVO AO NÚMERO DE DISCIPLINAS OFERTADAS

Na busca por identificar as relações existentes com a adesão ao INBCASP, as instituições da amostra foram segregadas em dois grupos, de acordo com o número de disciplinas ofertadas de Contabilidade Pública, podendo estar intituladas de outras formas, conforme segue: (a) Contabilidade Governamental; (b) Contabilidade e Orçamento Público; e (c) Orçamento e Contabilidade Pública. Assim, foram identificadas cargas horárias das disciplinas relativas à uma disciplina ou duas disciplinas dedicadas, conforme Tabela 5.

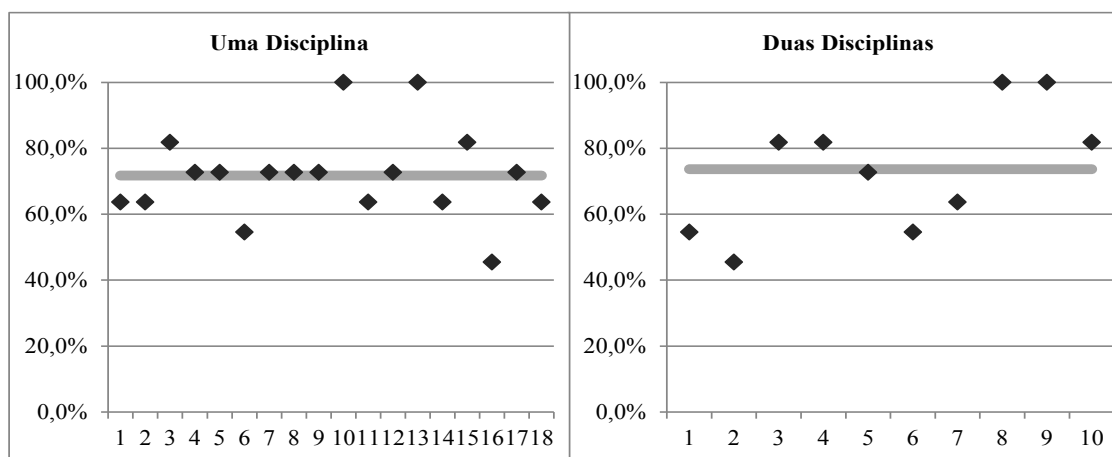
Tabela 5 – Níveis do INBCASP comparada ao número de disciplinas.

Número de disciplinas	Contagem	Análise – Anova: fator único				F	valor-P	F crítico
		Soma	Média	Variância				
Uma Disciplina	18	12,9095	0,7172	0,0184	0,0971	0,7578	4,2252	
Duas Disciplinas	10	7,3638	0,7364	0,0357				

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Pela Tabela 5, é possível perceber que não há diferença estatística relacionada às médias de observância dos conteúdos das NBCASP no grupo de IES que oferecem uma ou duas disciplinas. Assim, mesmo tendo médias apresentando variação perto de 2 pontos percentuais, não há significância estatística para afirmar que tais médias possuem comportamentos diferentes (probabilidade 75,6% de serem iguais). A distribuição do INBCASP entre as instituições é ilustrada na Figura 3.

Figura 3 – Gráfico de nível de aderência às NBCASP comparada número de disciplinas



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Como ilustrado nos gráficos da Figura 3, em cada uma das amostras, apenas duas instituições atingem 100% de adesão, não mostrando diferença nos níveis de excelência conforme a carga horária despendida para Contabilidade Pública. Além disso, duas instituições atenderam entre 80% e 90% com apenas uma disciplina e três instituições alcançaram tal nível ao ofertar duas disciplinas. Contrariamente em relação ao esperado, três instituições ficaram com níveis de INBCASP inferiores a 60%, enquanto duas encontravam-se nessa situação com uma disciplina ofertada.

4.5 ANÁLISE DE ADERÊNCIA COMPARADA AO TIPO DE IES

Para esta análise, dividiu-se a amostra em dois grupos: (a) Faculdades e; (b) Universidades e Centros Universitários. Os resultados destas análises são visualizados a partir da Tabela 6, na qual se percebe 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%.

Tabela 6 – Níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP e o tipo organização acadêmica

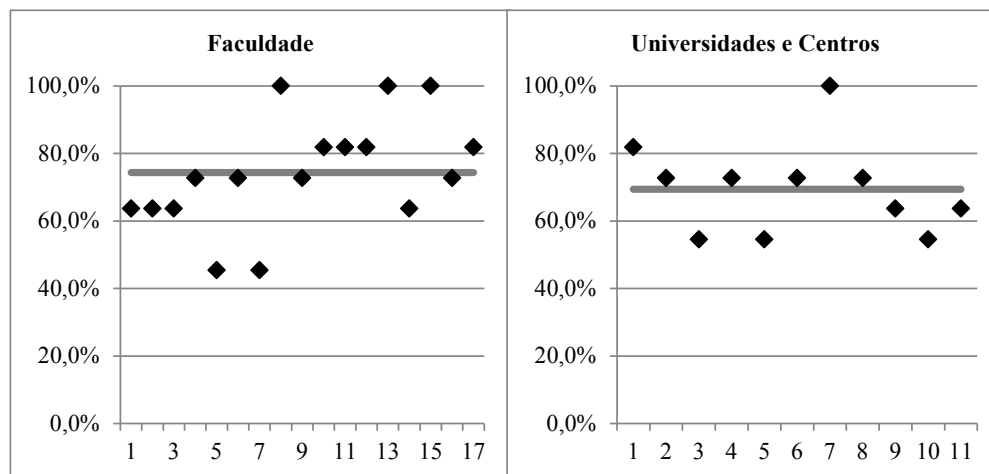
Grupo	Contagem	Análise - Anova: fator único					
		Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Faculdade	17	12,636	0,7433	0,0271	0,6748	0,4188	4,22520
Universidades e Centros	11	7,6367	0,6942	0,0186			

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

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.

Seguindo nesta análise, nos gráficos da Figura 4, torna-se possível verificar a dispersão dos diversos níveis do INBCASP em relação à média (linha do gráfico).

Figura 4 – Gráficos de dispersão da observância às NBCASP em cada tipo de organização



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

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 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 prevêm 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.

4.6 ANÁLISE DE ADERÊNCIA POR CATEGORIA ACADÊMICA DAS IES

A amostra foi dividida em dois grupos, sendo um das Instituições Públicas e o outro das IES Privadas. Os resultados apresentados na Tabela 7 indicam que a diferença entre os níveis médios de aderência dos conteúdos também não é estatisticamente significativa (valor-P=0,7533) 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 7 – Nível de aderência ao conteúdo das NBCASP comparados à categoria acadêmica.

Grupo	Contagem	Análise - Anova: fator único					
		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 a partir dos dados de pesquisa.

Ao analisar a distribuição das IES privadas, percebe-se que 4 delas atingiram 100% do INBCASP e outras 4 apresentam níveis de aderência inferiores a 60%, as demais, encontra-se no intervalo entre 63% e 82%, sendo que 7 delas tem dados coincidentes com a média. As três entidades públicas apresentaram níveis de 54,5%, 72,7% e 81,8%, em que a variação entre máximo e mínimo é bastante inferior em relação à realidade das IES privadas.

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

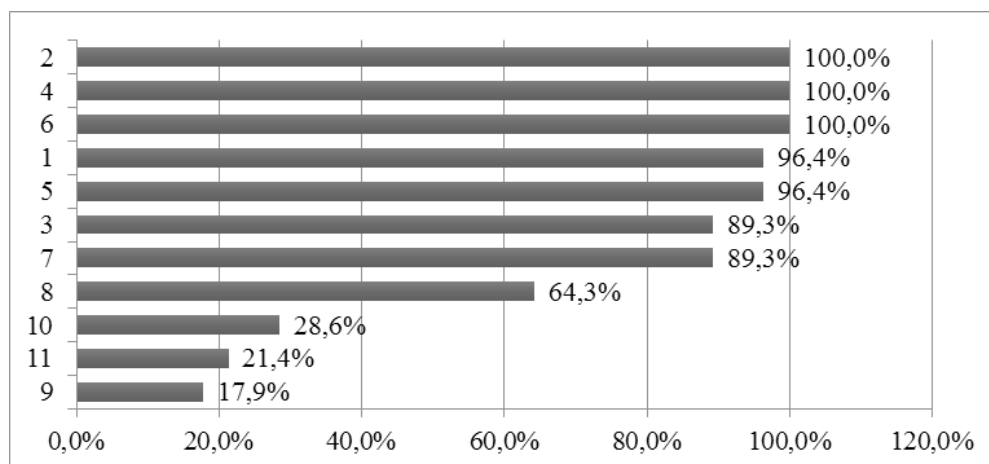
4.7 ANÁLISE DA ADEÇÃO PELO CONTEÚDO DA NBCASP

Nesta subseção apresenta-se análise dos níveis de aderência 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, ilustrados na Figura 5, onde apresenta o nível de aderência as NBCASP de acordo com cada item de atendimento.

Na referida Figura 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. Tal resultado é semelhante ao encontrado por Viana *et al.* (2012), para maiores aderências em demonstrações contábeis, patrimônio público e a base conceitual das NBCASP.

No que se refere ao Controle Interno (item 8), a média de aderência é de 64% ante 33% em Viana *et al.* (2012). Já nos itens 10 e 11 as médias de aderência às referidas normas são de 29% e 21% respectivamente. 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. Esse comportamento também foi encontrado na pesquisa de Viana *et al.* (2012), em que depreciação, amortização e exaustão foi identificado em somente 17% das IES.

Figura 5 – Gráfico de nível de aderência das NBCASP por item de atendimento



LEGENDA DE ITENS INDICADOS NAS NBCASP	
1 - NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
2 - NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
3 - NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque Contábil
4 - NBC T 16.4	Transações no Setor Público
5 - NBC T 16.5	Registro Contábil
6 - NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
7 - NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
8 - NBC T 16.8	Controle Interno
9 - NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
10 - NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades Públicas
11 - NBC T 16.11	Sistemas de Informação de Custos no Setor Público

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de pesquisa.

Baseando-se nesses dados, observa-se que os itens de 1 a 8 da legenda da Figura 5, tratam de assuntos pertinentes à área pública há mais tempo que os demais, o que de certa forma justifica os maiores níveis de aderência encontrados. As NBCASP constantes dos itens 9, 10 e 11 tratam de assuntos novos 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 item revelam questões distintas. Inicialmente, cabe destacar que os níveis médios de aderência, em relação às NBCASP, são relativamente elevados na maioria dos itens. 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, especialmente sobre a deficiência no atendimento aos temas mais recentes em Contabilidade Pública.

Para concluir as análises, cabe comparar os resultados desta pesquisa, com os resultados observados nos estudos referidos anteriormente.

Magalhães e Andrade (2006) detectaram um distanciamento médio de 40% na adequação dos currículos das IES com a proposta ONU/UNCTAD/ISAR em IES no Piauí. Já Campos e Lemes (2011 e 2012) investigaram universidades da Região Sudeste com um olhar mais detalhado sobre o Estado de Minas Gerais. O primeiro estudo identificou adequação de 55,6% nos conteúdos obrigatórios e optativos, porém o índice é mais elevado quando analisada a adesão dos itens obrigatórios (64,8%). Segantini *et al.* (2010), em estudo realizado em quatro instituições no Mercosul, observaram um nível de aderência de 76,7% em relação a proposta de currículo mundial proposta por ONU/UNCTAD/ISAR. Em um estudo mais abrangente, com 27 universidades federais brasileiras, identificou-se aderência de 48,9% nos cursos de Ciências Contábeis dessas instituições com o currículo mundial proposta por ONU/UNCTAD/ISAR (CAVALCANTE *et al.*, 2011).

Mesmo que nestes estudos a aderência nos cursos como um todo, em relação ao currículo mundial proposta por ONU/UNCTAD/ISAR, tenha se mostrado heterogênea, observa-se no caso do Mercosul, conformidade superior ao que foi observado na pesquisa atual (72,4%), enquanto que nos estudos em IES no Brasil, a conformidade se mostrou inferior. Contudo, há que observar que o estudo atual considerou somente disciplinas de Contabilidade Pública.

Já Viana *et al.* (2012), observaram em sua pesquisa sobre as disciplinas de contabilidade pública, uma adequação de apenas 22%, comparando currículos de IES do Amazonas com as NBCASP. Comparativamente, observa-se pelos resultados advindos na presente pesquisa, realizada em IES do Rio Grande do Sul, que o nível de aderências às NBCASP é bem superior ao que foi detectado no estado nortista, o que de certa forma é positivo, mas como referido anteriormente, não é o que deveria estar ocorrendo. Os resultados revelam que de forma geral, os egressos dos cursos de Ciências Contábeis não estão tomando conhecimento das NBCASP na sua integralidade, o que seria o mais recomendado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo analisou-se a aderência ao atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas no Setor Público nos 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, foi elaborado um índice (INBCASP) que indicou um grau de atendimento de 72,4% relativo às 11 normativas.

Ao utilizar o teste ANOVA para analisar fatores que podem vincular-se às variações de adesão às normas, identificou-se que a exigência de pré-requisito dos alunos não foi suficiente para explicar as diferenças entre os níveis de aderência das instituições, assim como o fato de que os cursos que oferecem duas disciplinas de Contabilidade Pública não possuem INBCASP superior àqueles com uma disciplina ofertada aos acadêmicos. Tais pontos indicam que não há falta de horas-aula para o ensino, assim como conhecimentos prévios não são determinantes para o contato do aluno com todas as NBCASP, mesmo as mais recentes.

Além disso, não foram encontradas diferenças estatísticas relacionadas a instituição ser Faculdade ou Universidade/Centro Universitário ou da IES ser pública ou privada. Dessa forma, mesmo com maior nível de exigência a priori e instituições mais consolidadas ou a natureza da instituição também não são promotores de aderência às NBCASP.

Mesmo não significativa estatisticamente, há relevância na diferença entre as médias na análise do 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 9,4 pontos percentuais.

Assim, este pode ser um indício de melhor previsão dos conteúdos que as instituições que oferecem a disciplina de Contabilidade Pública após o 4º semestre do curso. 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 maior dificuldade em 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 ao conteúdo de cada norma da 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. Os resultados destacam que os níveis médios de aderência, com em relação às NBCASP, são relativamente elevados na maioria dos temas. Contudo, preocupa o fato dos conteúdos mais novos na Contabilidade Pública (depreciação, amortização e exaustão; avaliação e mensuração de itens patrimoniais; e custos) possuírem baixa abordagem nas disciplinas, mesmo que tenham sido inseridos por normativas de 2008 e 2011.

De acordo com as abordagens percorridas neste estudo constata-se que, apesar dos resultados obtidos serem importantes, é preciso destacar que a qualidade do ensino nas IES analisadas não está sendo discutido, bem como se os professores compensam a ausência dos conteúdos com atividades extras.

Por fim, cabe referir que a presente pesquisa contribui para que os gestores dos cursos, tanto das IES pesquisadas, como das demais, reflitam sobre os conteúdos programáticos previstos nas disciplinas de Contabilidade Pública. Pode-se supor que a formação integral de um contador parte ao menos, da previsão integral dos conteúdos fundamentais nos currículos. Caso isso não ocorra, o professor pode sentir-se desobrigado em ministrar conhecimentos que são fundamentais ao futuro contador.

Pesquisas desta natureza, além de revelarem uma realidade sobre o ensino da contabilidade (neste caso a Contabilidade Pública), oportunizam a reflexões que podem provocar mudanças que levem a uma melhora na formação profissional do contador.

Sugerem-se estudos futuros para um aprofundamento do tema e melhor conhecimento dos assuntos aqui propostos, com ampliação da amostra a análise de aspectos intrínsecos às análises realizadas, o que poderia ocorrer por meio de levantamentos com vistas a identificar o que realmente é ensinado em sala de aula.

REFERÊNCIAS

AMORIM, M. S. G. *Contabilidade pública*. São Paulo: Ícone, 2008.

BARBOSA, M. A. G. A organização profissional contábil no estado do Rio Grande do Sul no período de 1882 a 1947. In: CONGRESSO USP EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos112011/306.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

BRASIL. Ministério da Educação. *Portal Brasil – Ensino Superior*, 2009. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/educacao/2009/11/ensino-superior>. Acesso em: 20 mar. 2014.

_____. Presidência da República. *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: 20 mar. 2014.

_____. Presidência da República. *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: 20 mar. 2014.

_____. Presidência da República. *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 1, p. 27834-27841. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9394.htm>. Acesso em: 20 mar. 2014.

_____. 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, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.ro.gov.br/arquivos/Downloads/IEP-MCASP-19-08-12-21-50-43.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

CAMPOS, L. C. C.; LEMES S. Análise comparativa entre o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR

e as universidades federais da região sudeste. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 3., 2011, João Pessoa. *Anais eletrônicos...* João Pessoa: ANGRAD, 2011. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq_2011/ENEPQ419.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2013.

_____. Análise comparativa entre o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e as universidades federais do estado de Minas Gerais. *Revista Administração: Ensino e Pesquisa*, v. 13, n. 1, p. 145-182, 2012.

CAVALCANTE, D. S. *et al.* Adequação dos currículos dos cursos de contabilidade das universidades federais brasileiras ao currículo mundial de contabilidade e o desempenho no ENADE. *Revista Pensar Contábil*, v. 13, n. 50, p. 42-52, 2011.

CHRISTIAENS, J. *Capital assets in governmental accounting reforms*. 2004. Disponível em: <<http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/0963818042000237133>>. Acesso em: 12 out 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.298, de 17 de setembro de 2010. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e revoga a Resolução nº 1.156, de 13 de fevereiro de 2009. *Diário Oficial [da] União*. Brasília, DF, 21 set. 2010.

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.

CZESNAT, A. O.; CUNHA, J. V. A.; DOMINGUES, M. J. C. S. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de ciências contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Revista Gestão & Regionalidade*, v. 25, n. 75, p. 22-30, 2009.

DARÓS, L. L.; PERREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTRALODORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2011.

DEVORE, J. L. *Probabilidade e estatística: para engenharia e ciências*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

ERFURTH, A. E.; DOMINGUES, M. J. C. S. Currículo mundial e o ensino de contabilidade: estudos dos cursos de graduação em ciências contábeis em instituições de ensino superior brasileiras e argentinas. In: ENCONTRO DA ANPAD, 35., 2011, *Anais Eletrônicos...*, Rio de Janeiro: Anpad, 2011. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/trabalho_popup.php?cod_edicao_trabalho=13320>. Acesso em: 23 nov. 2011.

MAGALHÃES, F. A. C.; ANDRADE, J. X. A educação contábil no estado do Piauí diante da proposta de convergência internacional do currículo de contabilidade concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. In: CONGRESSO USP DE CONTRALODORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2006.

PEREIRA, M. V. G. *et al.* 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, 2., 2005, São Paulo. *Anais Eletrônicos...* São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos22005/192.pdf>>. Acesso em: 15 Nov. 2012.

REIS, A. J. *et al.* A história da contabilidade no Brasil. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Administração*, v. 11, n. 1, 2007. Disponível em: <www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299>. Acesso em: 18 nov. 2011.

SANTOS, A. C.; DOMINGUES, M. J. C. S.; RIBEIRO, M. J. Um estudo sobre o nível de aderência dos currículos de

ciências contábeis das instituições paranaenses listadas no MEC, ao currículo mundial. In: CONGRESSO ANPCONT, 5., 2011, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: ANPCONT, 2011. Disponível em: <www.anpcont.com.br/site/docs/congressoV/EPC085.pdf>. Acesso em: 20 out. 2012.

SEGANTINI, G. T. *et al.* *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/web/artigos102010/394.pdf>>. Acesso em: 13 set. 2011.

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

STALLIVIERI, L. *O sistema de ensino superior do Brasil: características, tendências e perspectivas.* Caxias do Sul: UCS, 2006. Disponível em: <http://www.ucs.br/site/midia/arquivos/sistema_ensino_superior.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2012.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. *Guideline for a global accounting curriculum and other qualification requirements.* Geneva, 1998. Disponível em: <<http://www.unctad.org/en/docs/c2isard5.en.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

VIANA, C. C. *et al.* Ensino de contabilidade nas instituições de ensino superior do Amazonas: análise quanto à adequação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista do Mestrado Profissional Gestão em Organizações Aprendentes*, v. 1, n. 1, p. 95-122, 2012.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, v. 6, n. 2, p. 01-20, 2012.