



Noviembre 2018 - ISSN: 1989-4155

## **O ENSINO DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL NO BRASIL: PERCEPÇÕES DE PROFESSORES DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL SOBRE AS CONDIÇÕES DE ENSINO E NECESSIDADE DA DISCIPLINA EM CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA BAIXADA SANTISTA**

**Andre Felipe de Carvalho Sanchez – Mestre <sup>1</sup>**  
Universidade Santa Cecília - UNISANTA  
andrefsanchez1@hotmail.com

**Ivam Ricardo Peleias – Doutor <sup>2</sup>**  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP  
ivamrp@fecap.br

**Patricia Fernandes Frauches – Mestre <sup>3</sup>**  
Centro Universitário Adventista de São Paulo - UNASP  
patricia.frauches@unaspedu.br

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Andre Felipe de Carvalho Sanchez, Ivam Ricardo Peleias y Patricia Fernandes Frauches (2018): "O ensino da contabilidade governamental no Brasil: percepções de professores de contabilidade governamental sobre as condições de ensino e necessidade da disciplina em cursos de ciências contábeis da Baixada Santista", Revista Atlante: Cuadernos de Educación y Desarrollo (noviembre 2018). En línea:

<https://www.eumed.net/rev/atlante/2018/11/percepcoes-professores-ensino.html>

### **RESUMO**

Devido a Contabilidade Governamental Brasileira convergir às IPSAS, criaram-se diversas normas, impactando Demonstrativos e Subsistemas. Entretanto, existem aspectos conflitantes e as IES devem preparar o egresso com conhecimentos necessários. Isso posto, esta pesquisa objetiva identificar a percepção dos professores de contabilidade governamental sobre as condições de ensino e necessidade da disciplina em Cursos de Ciências Contábeis na região da Baixada Santista. No alcance deste, realizaram-se: pesquisa exploratória, qualitativa, técnicas de coleta de dados de entrevista e análise documental. Na amostra, 7 docentes que lecionaram a disciplina em 7 cursos de ciências contábeis nas IES da região em 2015. Solicitou-se os planos de ensino aos 7 docentes. Os resultados demonstraram que 42,85% são Contadores, 42,85% possuem Mestrado, 71,42% tem até 6 anos de experiência. Nas estratégias de ensino e avaliação, aula expositiva e exercícios foram os mais mencionados. Todos utilizam provas, exercícios práticos e trabalhos. Na carga horária, 71,42%, relatam insuficiência. Quanto a bibliografia, falta autonomia dos professores, a maioria utiliza planos desatualizados. Quanto às NBCT16, 57,14%, dizem considerar no programa. Na última questão, buscou-se aprofundar o conteúdo lecionado, 100% não abordam diferenças entre MCASP e IPSAS, 42,85% abordam subsistemas atuais e aspectos patrimoniais. Conclui-se e recomenda-se, planos alterados semestralmente, inclusão de fontes, autonomia do docente na elaboração do plano, ampliação da carga horária e ampliação de conteúdo quanto ao MCASP/IFAC/NBCT16. Embora há a afirmação de todos os professores de que o conteúdo aplicado atende as exigências dos concursos para Contador, os resultados demonstram necessidade em ampliar os conhecimentos necessários aos discentes.

**Palavras-chave:** Ensino. Condições de Ensino. Currículo. Contabilidade Governamental.

1 Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP, Pós Graduado em Controladoria pela FECAP, Graduado em Ciências Contábeis e Administração. Atualmente é Contabilista na PETROBRAS. Professor e Orientador nos cursos de graduação e MBA da UNISANTA.

2 Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo - FEA-USP, Bacharel em Ciências Contábeis. Professor e pesquisador contábil na FECAP. Membro do Conselho Editorial e consultor ad hoc de revistas científicas listadas no Qualis CAPES.

3 Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP, graduada em Administração e Ciências Contábeis pela UNASP. Coordenadora e professora da graduação em Ciências Contábeis da UNASP. Pesquisadora contábil.

### ABSTRACT

The Government Accounting Brazilian converges IPSAS, were created several standards, impacting Demonstrative and Subsystems. Meantime, there are conflicting aspects and HEI are to prepare the graduate with skills required. Having that said, this research objective to identify the perception of teachers of the Government Accounting about the teaching conditions and the need in Courses of Accounting in the Baixada Santista region. Was conducted exploratory and qualitative research; data collection techniques were interview and document analysis. Were taken sample, 7 teachers who teach the discipline in 7 courses in accounting sciences in HEI in the region in 2015. It requested the teaching plans to 7 teachers. The results showed that 42.85% are accountants, 42.85% has Masters, 71.42% have up to 6 years of experience. In teaching strategies and evaluation, expositive classes and exercises were the most mentioned. All use tests, practical exercises and assignments. Regarding workload, 71.42% have reported failure. As for literature, lack autonomy of teachers, most use outdated plans. As for NBCT16, 57.14% say they consider the program. About the last question, it was sought to go deeper concerning what's taught, 100% do not address differences between MCASP and IPSAS, 42,85% use the current subsystems and property aspects. It got to the conclusion and, it's recommended, changing plans after 6 months, sources' inclusion teacher autonomy in preparing the plan, expansion of the workload and expansion of content regarding on MCASP / IFAC / NBCT16. Though there's an affirmation from all teachers that applied content so far meets the demands of the contests for Accountant, the results demonstrate that there are need to expand the expertise to students.

**Keywords:** Teaching. Teaching Conditions. Curriculum. Governmental Accounting.

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a Contabilidade Governamental vem passando por mudanças a fim de desenvolver uma linguagem única e comum a ser utilizada como uma estrutura contábil universal. Foram criadas diversas normas, portarias, resoluções e leis, como por exemplo, a Portaria n. 184 de 2008, do Ministério da Fazenda, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados no processo de convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), assim como as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – (NBCT SP). No mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as dez primeiras NBCT SP.

No final de 2009, foram realizadas algumas alterações nas referidas NBCT's, com o objetivo de aperfeiçoá-las, tornando-as mais próximas dos padrões internacionais. Posteriormente, realizaram-se alterações nas normas com a publicação, pelo CFC, da Resolução 1.437 de 2013 (CFC, 2013) que: "Altera, inclui e exclui itens das NBCT 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11, que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público."

Os principais impactos e transformações no Setor Público foram a adoção do Enfoque Patrimonial e não Orçamentário; reconhecimento, mensuração e avaliação de ativos e passivos; a adoção do Regime de Competência para Receitas e Despesas, a criação de novos demonstrativos financeiros e a alteração dos já existentes; a modificação dos subsistemas; e a constante reformulação do MCASP pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), buscando convergir com as IPSAS.

Apesar de todo empenho realizado no país rumo a convergências as normas da IFAC, alguns aspectos são questionados e até mesmo entendidos como não convergidos ou conflitantes com relação às IPSAS, como por exemplo as IPSAS 18 e 22.

Nesse contexto, indubitavelmente, o profissional contador ou aspirante a tal, que busque como alternativa de atuação profissional o ramo da contabilidade governamental, precisará de constante aperfeiçoamento. E ainda, ao menos a princípio, cabe às Instituições de Ensino Superior (IES) preparar o egresso com os conhecimentos necessários, tendo em vista a notória importância da disciplina de Contabilidade Governamental nas diretrizes curriculares no curso de Ciências Contábeis.

O profissional contador terá que ter capacidade de atuar em diferentes modelos de organizações, habilidades e competências que requerem domínio de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e **governamentais**, ainda mais que sua formação inclui estudos até mesmo de **controladoria aplicada ao setor público**.

Contudo, uma vez que as IES não possuem a obrigatoriedade de manter uma grade rígida, principalmente com relação a carga horária das disciplinas ofertadas, podendo levar em consideração seus próprios interesses, que incluem, por exemplo, a localização da IES e com isso uma avaliação por parte da IES sobre quais disciplinas dar maior ênfase, analisando as demandas regionais por exemplo, poderá ocorrer menor carga horária na disciplina de Contabilidade Governamental, tendo em vista que a maior parte dos egressos possivelmente não atuará na área pública.

Outra preocupação é se a disciplina de Contabilidade Governamental ofertada nos cursos de Ciências Contábeis está sendo lecionada por especialista da área, e ainda, se o mesmo está se atualizando com relação ao constante processo de convergência as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Ainda, em função da particularidade na inserção do profissional contador na área pública, faz-se importante os critérios de avaliação utilizados pelos docentes da disciplina de Contabilidade Governamental, tendo em vista que a colocação profissional desse contador se dará por meio de provas, denominadas “concursos públicos”.

Uma vez apresentada a contextualização e a temática, formulou-se o problema de pesquisa: **Qual a percepção de professores de contabilidade governamental sobre as condições de ensino e necessidade da disciplina em Cursos de Ciências Contábeis da Região Metropolitana da Baixada Santista?**

Ao estabelecer os objetivos busca-se demonstrar quais as pretensões do estudo, como objetivo geral, buscou-se identificar a percepção dos professores de contabilidade governamental sobre as condições de ensino e necessidade da disciplina em Cursos de Ciências Contábeis da Região Metropolitana da Baixada Santista.

Os objetivos específicos são elaborados com o intuito de atingir o objetivo geral. O presente estudo tem como objetivos específicos: a) Verificar com os professores da disciplina de Contabilidade Governamental os conteúdos ministrados, incluindo as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, suas atualizações, divergências e conformidades quanto ao processo de convergência no Brasil; b) Verificar com os professores da disciplina de Contabilidade Governamental se os conteúdos ministrados em sala estão de acordo com as exigências dos concursos para o cargo de Contador Público; c) Identificar através do plano de ensino da disciplina de Contabilidade Governamental o conteúdo programático, a carga horária, a bibliografia básica e complementar e verificar suas atualizações com relação às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público; d) Identificar as estratégias de ensino, aprendizagem e avaliação mais utilizadas para lecionar a disciplina de Contabilidade Governamental; e) Verificar a integração da disciplina de Contabilidade Governamental nos cursos de Ciências Contábeis; f) Pesquisar a experiência e formação acadêmica dos docentes que ministram a disciplina de Contabilidade Governamental.

Entre as principais motivações e justificativas que levaram a realização do presente estudo, está no fato da Contabilidade Governamental apresenta-se como um ramo da Ciência Contábil em constante evolução, portanto, faz-se necessário a observação das IES com relação a aplicação das atualizações promovidas com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Ainda, colaborar com o fomento e comparação dos poucos estudos de ensino da disciplina de Contabilidade Governamental, principalmente quando da inclusão das normas internacionais, procurando outros aspectos que não foram identificados ou mesmo não explorados (LEITE FILHO; SLOMSKI, 2003; SOARES; DOMINGUES, 2010; VIANA et al., 2012; RODRIGUES, 2013).

Dessa maneira, buscou-se contribuir com os estudos anteriores de ensino de Contabilidade Governamental, contudo, utilizando-se de aplicação de entrevistas com os professores da disciplina nos cursos de ciências contábeis, além disso, a região escolhida se difere das anteriores, e ainda, esse tipo de pesquisa requer atualizações, tendo em vista que as normas internacionais estão em convergência e o conteúdo exigido atualmente já se encontra modificado em relação às pesquisas anteriores.

Ainda, a construção do instrumento de pesquisa apresentado nesse estudo permitirá a outros pesquisadores identificar e estudar as percepções de professores de contabilidade governamental sobre as condições de ensino e necessidade da disciplina nos cursos de Ciências Contábeis em outras regiões do Brasil, e ainda, esse instrumento buscou identificar os aspectos conflitantes entre a convergência as normas no Brasil e a IFAC/IPSAS.

Espera-se que docentes, coordenadores, órgãos de classe e demais interessados com o ensino de Contabilidade Governamental obtenham elementos extraídos da observação sistemática da realidade que possibilitem, caso entendam necessário, aperfeiçoar as condições de ensino desse ramo da contabilidade, além de valorizar a importância social e científica da Contabilidade Governamental e evidenciar seu valor como forma de possibilitar aos discentes dos cursos de Ciências Contábeis outra possibilidade de inserção ao mercado de trabalho e desenvolvimento profissional.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 A FORMAÇÃO DO DOCENTE UNIVERSITÁRIO E SUA RELAÇÃO COM O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A formação de profissionais com nível universitário está em crescimento no Brasil, bem como o número de IES e a oferta de cursos de graduação e especialização. Nesse contexto, evidentemente, o número de professores que atuam na docência universitária está em crescimento. Os que ingressam em uma graduação poderão deparar-se com cenários distintos, tendo em vista que as IES estão inseridas em uma sociedade não igualitária, o que por sua vez, acaba também repercutindo na qualidade do ensino superior.

A questão é que a maior parte dos graduandos e graduados advém justamente do grupo menos favorecido, e ainda, parte desses atuarão como docentes nas mesmas universidades. Uma vez que esse profissional assuma a docência universitária, poderá ter maior dificuldade no início de sua carreira docente, tendo em vista que dentro dos **“saberes da docência”**, há as **“fontes sociais de aquisição”**, que incluem: “Família, ambiente de vida, a educação no sentido lato; a escola primária e secundária, os estudos pós-secundários não especializados, etc.” (TARDIF; RAYMOND, 2000, p. 215).

Os saberes da docência, num sentido amplo, designa o conjunto dos saberes que fundamentam o ato de ensinar no ambiente escolar (TARDIF; LESSARD, 1999). Esses saberes provêm de fontes diversas (formação inicial e contínua dos professores, currículo e socialização escolar, conhecimento das disciplinas a serem ensinadas, experiência na profissão, cultura pessoal e profissional, aprendizagem com os pares, etc).

“Os saberes docentes são temporais, plurais e heterogêneos, personalizados e situados, e que carregam consigo as marcas do seu objeto, que é o ser humano.” (TARDIF, 2000, p. 18).

São temporais no sentido de que os primeiros anos de prática são decisivos na aquisição do sentimento de competência e no estabelecimento das rotinas de trabalho, ou seja, na estruturação da prática profissional. [...] a maioria dos professores aprendem a trabalhar na prática [...]. (TARDIF, 2000, p. 14).

A afirmação de Tardif vem de encontro com a formação dos docentes dos cursos de Ciências Contábeis, geralmente, o aspirante à docência na área de negócios terminará sua graduação sem cursar qualquer disciplina de didática de ensino, posteriormente, caso opte por cursar uma especialização, terá preferência por algum curso que esteja relacionado a sua formação e a atividade profissional que desenvolva. Essa especialização também não oferecerá disciplina de didática de ensino.

Em alguns casos, com a obtenção do certificado de especialização, já é possível esse profissional ser contratado por alguma IES, ou seja, iniciará suas atividades como docente sem qualquer treinamento quanto ao processo de ensinar. Contudo, ainda será possível que esse novo docente inicie um curso de mestrado, o que o fará, possivelmente, escolher por algum mestrado

na área de negócios. Todo esse conhecimento adquirido, certamente irá contribuir para a formação docente, tendo em vista que a pesquisa será fomentada e, ainda, todo esse percurso gerará conhecimentos específicos. Contudo, falta algo essencial, o docente do curso de Ciências Contábeis poderá não ter tido qualquer contato ou pouco contato com créditos relacionados a didática no ensino superior. Concluindo a reflexão, uma vez que os “saberes da docência” são temporais e influenciados pela trajetória do docente, seria necessário que o mesmo tivesse maior contato com a área de educação.

Corroborando com esse entendimento, pesquisadores da área de educação contábil discorrem, para Favero (1987, p. 399), um fator que impacta a qualidade do curso de Ciências Contábeis “é a contratação de profissionais sem qualquer experiência em magistério e sem cursos de metodologia do ensino superior”. No entendimento de Nossa (1999, p. 7): “Aumentou-se o número de instituições, porém, sem nenhuma preocupação com os aspectos qualitativos dos cursos. Ex-alunos e profissionais liberais com pouco ou nenhum conhecimento pedagógico passaram a fazer parte do corpo docente dessas escolas.”. Slomski, V. G. e Martins (2008, p. 14) comentam que: “[...] a maioria dos professores universitários não contou com a formação sistemática, necessária à construção de uma identidade profissional para a docência. Embora se encontrem dando aulas, nem sempre dominam as condições necessárias para atuar como profissionais professores.”. Por fim, Slomski, V. G., et al. (2013) discorre:

Para a docência universitária, [...] é desejável que os professores detenham, além dos conhecimentos específicos da área em que ministram a disciplina, conhecimentos pedagógicos relacionados ao ensinar e aprender, portanto, formação na área da educação. Ademais, são bem vindos os conhecimentos experienciais do professor, suas percepções do mundo do trabalho no qual os futuros profissionais estarão inseridos. (SLOMSKI, V.G.; et al. 2013, p. 73).

Além dos aspectos relacionados aos conhecimentos pedagógicos, outros atributos são necessários aos professores de contabilidade, de acordo com Laffin (2002, p.15), os atributos da identidade profissional do professor de contabilidade são apresentados a seguir:

- a) O domínio dos conhecimentos específicos de sua área de atuação apropriados na sua formação inicial e continuada, para relativizar os conhecimentos produzidos pela sociedade, tornando-se sujeito capaz de transformar a realidade social
- b) O trabalho docente deve enfatizar a articulação dos conteúdos contábeis com as demais áreas do saber, superando a concepção meramente do saber-fazer;
- c) A profissionalização do professor de contabilidade mantém implicações diretas com a formação do profissional de contabilidade com um perfil crítico ao novo contexto;
- e) A compreensão do ensino-pesquisa-extensão- como indissociáveis do seu trabalho; (LAFFIN, 2002, p.15).

Fundamentando-se em Laffin, percebe-se que o professor de contabilidade precisa ter amplo domínio relacionado aos conhecimentos específicos das disciplinas que leciona, inclusive de maneira continuada, o que significa constante atualização, além disso, precisa articular os conteúdos específicos com os demais conteúdos, dentre os tidos “ramos da contabilidade” e ainda com demais áreas do saber, ou seja, a interdisciplinaridade precisa ser enfatizada. Corroborando, Piaget (1972, p. 132) define interdisciplinaridade como “o intercâmbio mútuo e a recíproca integração entre várias ciências, fazendo com que essa cooperação tenha como resultado um enriquecimento recíproco.”.

Outro determinante está na pesquisa, aqui entendida como “indissociáveis” quanto a ensino e extensão, portanto, entende-se que o docente precisa construir conhecimentos, e não apenas buscar os conhecimentos já existentes em seu ramo de atuação.

Por fim, uma maior qualidade na formação do docente mantém implicações diretas com a qualidade da formação do aspirante a profissional de contabilidade.

Para Guimarães et al. (2010, p. 06) a formação de contadores globalizados “remete à discussão sobre a construção de um projeto pedagógico do curso e a elaboração de currículos próprios adequados ao atual cenário econômico, em que a formação dos profissionais possa responder aos desafios que o mundo lhes coloca”.

Quanto a operacionalização do currículo prescrito, no entendimento de Laffin (2002, p. 23): “Cabe ao professor de contabilidade, através do registro do que ocorreu em sua aula, refletir sobre o currículo, não como um projeto rígido, mas como uma construção capaz de comportar a sensibilidade e a reflexão sobre as ações dele decorrentes.”.

Nesse sentido, se faz necessário a adoção de uma concepção atual de currículos que clamam para que o docente: “seja não um mero executor de currículos previamente definidos, mas um gestor em situação real e um intérprete crítico de orientações globais. Exige-se que o professor construa seu próprio currículo em ação, vivificando-o e co-construindo-o [...]” (SLOMSKI, V. G.; MARTINS, 2008, p. 08).

Diante disso, o contador docente precisa identificar as reais necessidades quanto ao conteúdo curricular, principais estratégias de ensino e critérios de avaliação que irá adotar na adoção de determinada disciplina, em determinada jurisdição. De acordo com Laffin, (2002, p. 16), são componentes da ação do professor de contabilidade:

- a) organizar situações de ensino e aprendizagem adequando objetivos, conteúdo e metodologias com o projeto pedagógico do curso, contribuindo com a qualidade do ensino, assim como estar atento as formas de incorporar ao trabalho docente novas tecnologias;
- b) coordenar pesquisas e inserir-se em grupos de pesquisas de modo a produzir conhecimentos teóricos e práticos;
- c) possuir domínio sobre conteúdos e metodologias de maneira a converter os conhecimentos científicos em conhecimentos curriculares, considerando as suas condições materiais e as de seus alunos.

Ainda, conforme Abreu e Masseto (1997, p. 56): “ A variação das estratégias permite que se atenda as diferenças individuais existentes no grupo de aluno da classe [...], diferentes estilos de aprendizagens terão suas oportunidades de estabelecer aprendizagens mais significativas no decorrer do curso”.

Nesse contexto, até aqui apresentado, o contador/professor precisa estar comprometido com a melhor prática docente, buscando sempre que necessário estabelecer estratégias de ensino que corroborem com o aprimoramento de suas aulas, utilizando os métodos pertinentes a disciplina que irá conduzir na prática dos conteúdos, bem como analisar quais os melhores critérios de avaliação e, ainda, possuir domínio do conteúdo que será lecionado, de maneira que sejam utilizadas todas as referências necessárias para que o discente possa ser conduzido a reflexões e construção do conhecimento, desde livros à artigos científicos nacionais e internacionais.

## 2.2 O ENSINO DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL NA LEGISLAÇÃO E NA PROPOSTA DE CONTEÚDO DO CFC

Dentre as disciplinas que o contador/professor leciona na graduação em ciências contábeis tem-se a disciplina de contabilidade pública, ou ainda, contabilidade governamental, essa por sua vez, trata de especificidades da teoria contábil quando aplicada ao setor público, na administração pública.

A importância do ensino da contabilidade pública está além do interesse em atuar na área governamental, essa é fonte de conscientização política social, através desse conhecimento amplia-se o exercício da cidadania, diminuindo a assimetria informacional gerada entre o gestor público e o cidadão. Corroborando, Hackett (1938, p. 391) comenta que a contabilidade governamental “deve ser estudada pelo contador público potencial não só porque ele pode atender a uma destas questões, para um exame, mas também porque ele deveria saber que com a contabilidade governamental ele pode melhor atender seus problemas cotidianos”.

O Conselho Nacional de Educação (CNE), através da Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004, institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Ciências Contábeis. A seguir, são apresentadas as principais diretrizes desta Resolução:

- **Capacidades:** compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional **nos diferentes modelos de organização;** apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, quantificações de informações financeiras, patrimoniais **e governamentais;**

- **Competências e habilidades:** utilizar a terminologia das Ciências Contábeis provando visão sistêmica e interdisciplinar; preparar pareceres e relatórios que colaborem para o desempenho dos usuários; aplicar adequadamente a legislação inerente às funções; exercer suas responsabilidades com domínio, **incluindo quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais**, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores, o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão;
- **Campos de Formação:** Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística (básicos); estudos específicos às Teorias da Contabilidade, noções das atividades atuariais, de **quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais** e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e **controladoria, com suas aplicações ao setor público** e privado (profissional);

É notória a importância da disciplina de Contabilidade Governamental nas diretrizes curriculares no curso de Ciências Contábeis, uma vez que o profissional contador terá que ter capacidade de atuar em diferentes modelos de organização, habilidades e competências que requerem domínio de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, ainda mais que sua formação inclui estudos até mesmo de controladoria aplicada ao setor público.

Ainda, o CFC, juntamente com a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), entendendo ser necessário criar mais uniformidade quanto ao conteúdo ministrado nos cursos de Ciências Contábeis, editou o livro: Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, com edição revisada em 2009, segundo os autores o livro tem como objetivo levar as IES, aos coordenadores de curso e aos professores “um trabalho de pesquisa, apresentando sugestões de disciplinas que devem compor a grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis”. (BRASIL, 2009, p. 05).

Na proposta, o CFC utiliza uma carga horária total de 3.000 horas, conforme a Câmara de Educação Superior estipula. No que tange à disciplina de Contabilidade Governamental, a proposta traz uma carga horária total de 180 horas, divididas em duas disciplinas: Gestão de Finanças Públicas, com carga de 60 horas e Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com carga de 120 horas.

Analizando o conteúdo programático e as referências, apesar de o livro ser de 2009, o docente que seguir a proposta, levando em consideração as atualizações posteriores, não terá prejuízo quanto ao que prevê o conteúdo, as próprias referências citam as NBC TSP sem atribuir numeração, ou seja, as modificações são acompanhadas pelo docente que estiver dando continuidade no seu processo de aprendizagem.

## 2.2.1 CONVERGÊNCIA AS NORMAS INTERNACIONAIS NO BRASIL

No Brasil, o processo de convergência às normas internacionais iniciou-se no ano de 2007, por meio da PORTARIA Nº 136, de 6 de março de 2007, que “Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento.” (STN, 2007).

O Conselho Federal de Contabilidade, através da RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.103, de 28 de setembro de 2007 “Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.” (BRASIL, 2007). Grupos de Trabalho e Grupos de Estudo da Contabilidade Pública são criados dentro do Comitê, tendo dentre os participantes, Professor Lino Martins da Silva, José Francisco Ribeiro Filho, Paulo Henrique Feijó da Silva, Valmor Slomski, Victor Branco de Hollanda e Laércio Mendes Vieira.

O Ministério da Fazenda, através da PORTARIA Nº 184, de 25 de agosto de 2008, aponta as “diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”.

Em 14 de outubro o Ministério da Fazenda, o Ministério do Planejamento, e Orçamento e Gestão, emitem a PORTARIA CONJUNTA Nº 3, de 14 de outubro de 2008, que aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional, com vigência a partir de 2009. Esse manual visa nortear a Contabilidade Pública quanto à convergência às normas, e é denominado Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), e atualmente está em sua 7ª edição, válida a partir do exercício de 2017.

Em 25 de novembro de 2008 são editadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBCT SP), inicialmente dez normas (16.1 a 16.10) de contabilidade do setor público que buscam a convergência da International Public Sector Accounting Standards

Board (IPSASB), órgão responsável por desenvolver as International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), vinculado a International Federation of Accountants (IFAC). No ano de 2011 é publicada a NBCT 16.11.

Dentre as normas criadas, tem-se as NBCT 16.6 que estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelos entes públicos e que traz modificações significativas com relação à Lei 4.320 de 1964. De acordo com essa norma, já com as alterações trazidas com a Resolução 1.437 de 2013, as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público são: Balanço Patrimonial (BP); Balanço Orçamentário (BO); Balanço Financeiro (BF); Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração do Resultado Econômico (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (DRE); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Notas Explicativas. (CFC, 2013).

Outro aspecto importante está quanto as modificações nos subsistemas patrimonial e financeiro, o Subsistema Financeiro foi excluído do sistema de contas, conforme Resolução 1.268/2009 do CFC (CFC, 2009), com isso o subsistema patrimonial passa a ser composto por fatos financeiros e não financeiros, porém, o sistema financeiro ainda integra a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964). Ainda, percebe-se a valorização do aspecto patrimonial perante aos aspectos orçamentários, tendo em vista que as mudanças estão voltadas para o patrimônio público, desde Depreciação, Amortização, Exaustão, Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos. Os trabalhos do CFC quanto à convergência às normas da IFAC prosseguiram utilizando o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Em 2010 foram realizados estudos com o objetivo de convergir todas as IPSAS em NBCT SP, tendo sido gerados documentos e encerradas as audiências no ano de 2011. A IFAC publicou em junho de 2014 um novo *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, trazendo entre as modificações, com relação a 2010, a publicação da IPSAS 32 - Acordos de serviços concessionados: DOADOR.

Apesar do exposto, é importante mencionar que os trabalhos no Brasil visando à convergência às normas internacionais não paralisaram, inclusive a literatura apresentada no país vem sendo atualizada. Por fim, a IFAC, dando continuidade à essas mudanças, em 29 e 30 de janeiro de 2015, foram publicados seis novos pronunciamentos (IPSAS), corroborando com a ideia de que as atualizações são constantes.

## 2.2.2 ASPECTOS CONFLITANTES ENTRE IPSAS E SUA CONVERGÊNCIA NO BRASIL

Apesar de todo empenho realizado no país rumo a convergências as normas da IFAC, alguns aspectos são questionados e até mesmo entendidos como não convergidos as IPSAS. Pois bem, quanto à consolidação da esfera federal, e apenas na esfera federal, a STN tem conformidade quanto as IPSAS, tendo em vista que na IPSAS 6: “As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas utilizando políticas contábeis uniformes para transações e outros eventos de mesma natureza, em circunstâncias similares.” Ou seja, os procedimentos contábeis da União e consolidação com suas Autarquias por exemplo, em nada difere dessa norma.

A IPSAS 22, menciona que as demonstrações contábeis: “consolidam somente entidades controladas. [...] Em algumas jurisdições, um governo nacional controla entidades estaduais/provinciais e municipais e, conseqüentemente suas demonstrações contábeis consolidam estes níveis do governo, mas em outras jurisdições isso não ocorre.” Isso posto, tendo em vista os artigos 34 e 35 da constituição de 1988, fica evidenciado que a consolidação das demonstrações contábeis nas três esferas não atende as IPSAS com relação a autonomia dos Estados e Municípios desse país.

Ainda é possível encontrar divergência quanto ao conjunto de demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, a exemplo, o Balanço Financeiro não faz parte das IPSAS, apesar de constar no MCASP. Provavelmente esse demonstrativo será retirado em futuras edições.

Por fim, o próprio PCASP/MCASP torna-se um aspecto conflitante com relação as normas internacionais, o PCASP como visto anteriormente busca a convergência, contudo com particularidades que prejudicam a boa prática internacional, temos no plano de contas a exigência de registrar contas de compensação, por exemplo, além de grupos de contas que poderiam não existir, simplificando a contabilidade. O PCASP é formado por oito classes de contas, sete níveis e nove dígitos. Corroborando, Slomski, V. (2013, p. 218), em seu livro Manual de Contabilidade Pública, já mencionada anteriormente, apresenta uma estrutura do plano de contas proposto, como segue:

### QUADRO 1: ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS

Estrutura do Plano de Contas – Slomski (2013)	
<b>1 Ativo</b>	<b>2 Passivo</b>
1.1 Ativo Circulante	2.1 Passivo Circulante
1.2 Ativo Não Circulante	2.2 Passivo Não Circulante
<b>3 Patrimônio Líquido</b>	<b>4 Contas de Resultado Patrimonial</b>
3.1 Saldo Patrimonial	4.1 Variações Patrimoniais Ativas
	4.2 Variações Patrimoniais Passivas
	4.3 Resultado Patrimonial do Exercício
<b>5 Receita Orçamentária (Execução)</b>	<b>6 Despesa Orçamentária (Execução)</b>

Fonte: Adaptado de Slomski (2013).

De acordo com o autor, essa estrutura atende à necessidade de se manter no setor público o padrão internacional de contabilidade onde a diferença entre contabilidade societária e a contabilidade público governamental está tão somente na inclusão do subsistema orçamentário no registro contábil e na forma de apuração do resultado patrimonial do exercício (SLOMSKI, V., 2013, p. 218).

#### 2.2.3 ESTUDOS REALIZADOS NO BRASIL

Leite Filho e Slomski, V. (2003) realizaram uma análise da opinião dos alunos de uma universidade pública em relação à disciplina de Contabilidade Governamental. A pesquisa foi feita por meio de questionário entregue a alunos que ainda cursariam a disciplina e para alunos que estavam acabando de cursá-la. No resultado, os autores comprovaram suas hipóteses, os alunos que tinham uma imagem negativa sobre a matéria antes das aulas iniciarem, mudaram totalmente de ideia depois da matéria ser lecionada, indicando-a como uma matéria importante para o cotidiano.

Soares e Domingues (2010), analisaram as ementas da disciplina de Contabilidade Pública entre as instituições de ensino superior de determinada região do sul do Brasil, verificando então se o conteúdo condizia com aquele proposto pelo CFC. No resultado da pesquisa os autores verificaram que a disciplina aparece desatualizada em alguns pontos, indicando que é cada vez mais necessário o estudo da Contabilidade Pública aos estudantes. Alertaram também para o fato de que a disciplina está presa às regras gerais e aos aspectos normativos, o que faz com que seja necessária a atualização de determinado conteúdo da disciplina em relação ao proposto pelo CFC, para que assim o profissional possa então concluir o curso devidamente habilitado.

Viana et al. (2012), buscou avaliar o quanto os conteúdos programáticos das universidades amazonenses estão adequados as NBC TSP. Foi constatado que pouco se discute na disciplina sobre as normas, indicando que os conteúdos programáticos estão sendo formados, geralmente, pelas discussões em torno da Lei 4.320/64 e da Lei 101/2000, deixando os alunos sem o mínimo de condição de assumir as exigências do mercado de trabalho.

Rodrigues (2013), buscou avaliar se o conteúdo da disciplina de Contabilidade Pública, nos cursos de Ciências Contábeis das IES do Rio Grande do Sul, está de acordo com a proposta de ensino do CFC e com as NBC TSP. A pesquisa também avaliou carga horária, semestre em que a disciplina ocorre e a região geográfica. A autora afirma que a maioria das 28 IES pesquisadas estão seguindo a proposta do CFC (79,08%), e as Normas (72,40%).

Restelli (2013), estudou sobre a Contribuição do Ensino da Contabilidade Pública frente às Necessidades deste Mercado nas Prefeituras do Sudoeste do Paraná, tem o objetivo de identificar se o ensino atende as atuais demandas do mercado de trabalho da Contabilidade Pública. Foi constatado que o ensino da disciplina atende até certo ponto os objetivos do mercado, em especial, na parte teórica da matéria, e que seria importante uma abordagem da parte prática. Em relação a literatura utilizada, esta atende as necessidades de mercado nos assuntos clássicos

como os aspectos orçamentários. Foi sugerido pelos participantes da pesquisa um aumento na carga horária da disciplina.

### 3 METODOLOGIA

No tocante aos objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória. Quanto a pesquisa exploratória, segundo Cooper e Schindler (2003, p. 131): “através da exploração, os pesquisadores desenvolvem conceitos de forma mais clara, estabelecem prioridades, desenvolvem definições operacionais e melhoram o planejamento final da pesquisa”.

A presente pesquisa tem abordagem qualitativa, para Deslandes, Gomes e Minayo (2012, p. 22): “A abordagem qualitativa se aprofunda no mundo dos significados. Esse nível de realidade não é visível, precisa ser exposta e interpretada, primeiramente, pelos próprios pesquisadores”. Quanto à natureza das fontes utilizadas na elaboração de todo o trabalho, esta pesquisa é classificada como: bibliográfica, documental e de campo. De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 54): “a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente – análise teórica – ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo”.

Prodanov e Freitas (2013, p. 55) comentam que diferentemente da pesquisa bibliográfica: “a pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. A pesquisa de campo conforme Vergara (2003, p. 46): “é investigação empírica realizada no local onde ocorreu o fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação [...]”.

A população alvo desta pesquisa é composta por docentes dos cursos de graduação em ciências contábeis ofertados por 10 IES da região metropolitana da baixada santista.

Dentre a população, buscou-se como amostra os docentes que lecionam a disciplina de contabilidade governamental, ou equivalente, nos cursos de ciências contábeis nas IES da região Metropolitana da Baixada Santista no período de 2015. Foi possível detectar 7 IES que ofertaram a disciplina nesse período e 7 docentes que lecionaram a disciplina nestas IES. No tratamento dos dados, as IES e seus respectivos professores serão apresentadas apenas por códigos, para que a confidencialidade e a privacidade dos envolvidos sejam mantidas. As IES serão identificadas então como: IES A, IES B, IES C, IES D, IES E, IES F e IES G, e os professores como: PROFESSOR A, PROFESSOR B, PROFESSOR C, PROFESSOR D, PROFESSOR E, PROFESSOR F e PROFESSOR G.

As técnicas de coleta de dados utilizadas na presente pesquisa foram a análise documental, tendo em vista que foram solicitados os planos de ensino das IES e a técnica de coleta de dados entrevista, tendo em vista os 7 professores entrevistados.

Buscou-se avaliar os principais elementos que compõem o plano de ensino, ou seja: ementa, conteúdo programático, metodologia, avaliação e bibliografia. Para Abreu e Masseto (1990, p. 19) o roteiro do plano de disciplina deve conter ao menos os seguintes itens:

- I-Identificação;
  - II-Objetivos e sua Relação com os Objetivos do Plano de Curso;
  - III-Tema (conteúdo Programático). Bibliografia;
  - IV-Estratégias; e
  - V-Avaliação do Desempenho do aluno.
- (ABREU; MASSETO, 1990, p. 19).

No entendimento de Queiróz e Palma (2006, p. 198), a elaboração do programa é um momento especial do curso superior. É a oportunidade que o docente tem para oferecer aos discentes os melhores conteúdos possíveis, o que se segue por meio de:

- Uso de boas obras como referências bibliográficas;
- Seleção dos conteúdos a serem ministrados;
- Identificação e combinação adequada de estratégias e estímulos para aprendizagem;
- Inclusão do resultado de pesquisas apresentadas em revistas especializadas e eventos científicos;
- Observação de aspectos da realidade relativos ao desenvolvimento da profissão (QUEIRÓZ; PALMA, 2006, p. 198)

As contribuições de Abreu e Masetto (1990; 1997) e de Queiróz e Palma (2006) podem ser aplicadas a esta fase do estudo.

As entrevistas foram aplicadas presencialmente, aos professores da disciplina, após a confirmação da participação na pesquisa por meio de correio eletrônico. Após a concretização das entrevistas, realizou-se o procedimento de transcrição das gravações. Posteriormente, a transcrição de cada professor foi enviada para o mesmo, por meio de correio eletrônico, para a validação das informações. Conforme combinado no momento da realização da entrevista. Quanto a definição de entrevista, de acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 88) trata-se de: “[...] uma técnica de pesquisa para coleta de informações, dados e evidências cujo o objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente[...]”.

A entrevista foi elaborada utilizando um roteiro pré-definido baseado nos objetivos específicos da pesquisa e optou-se por um modelo de entrevista semiestruturado. Foi preciso definir três grupos de constructos para melhor visualizar as variáveis que compuseram a entrevista. No entendimento de Martins e Theóphilo (2009, p. 35): Um constructo é uma variável-conjunto de termos, de conceitos e de variáveis, isto é, uma definição operacional robusta que busca representar empiricamente um conceito dentro de um específico quadro teórico. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 35).

A seguir são apresentados os constructos e o roteiro de entrevista da presente pesquisa, conforme o arcabouço teórico apresentado anteriormente:

#### QUADRO 2 – CONSTRUCTO DA PESQUISA E ROTEIRO DE ENTREVISTA

<b>1) Experiência e formação acadêmica dos docentes:</b>
1. Qual sua formação acadêmica?
2. Poderia relatar sua experiência acadêmica? A quanto tempo atua na área acadêmica?
3. Além da docência exerce outra atividade profissional?
4. Quanto a Contabilidade Pública, considera-se um especialista?
5. Tem publicações na área de Contabilidade Governamental?
<b>2) Percepção dos Professores sobre as estratégias de ensino, aprendizagem e avaliação dos alunos:</b>
6. A disciplina Contabilidade Pública/Governamental permite variar as estratégias de ensino?
7. Quais são os métodos utilizados com os alunos na prática dos conteúdos da Contabilidade Governamental?
8. Durante o curso, os alunos têm contato com o ambiente de trabalho da Contabilidade Governamental?
9. Durante a disciplina, os alunos assistem palestras e seminários com profissionais de Contabilidade Governamental?
10. Quais critérios de avaliação são utilizados na disciplina de Contabilidade Governamental?
<b>3) Percepção dos Professores sobre as condições de oferta da disciplina:</b>
11. Os alunos identificam a integração da disciplina de Contabilidade Governamental com outras disciplinas do curso?
12. A carga horária destinada à disciplina é o suficiente?
13. A biblioteca da IES possui os livros indicados na ementa? E, são indicadas outras fontes bibliográficas, além de livros?
14. O professor recomenda novos livros a serem adquiridos para a biblioteca? Caso sim, a IES adquire os livros recomendados?
15. Qual o prazo de atualização dos programas e conteúdo? Dentro desse prazo, as obras mais recentes são consideradas na atualização dos Programas?
16. O conteúdo desenvolvido em sala de aula está alinhado com as novas exigências dos concursos públicos para o cargo de Contador Público?
17. O Programa da disciplina considera as atualizações posteriores à Lei nº 4.320 e LRF?
18. As mudanças no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) afetam a atualização dos Programas e Conteúdos?

19. O Programa da disciplina considera as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público?
20. O programa da disciplina considera as atualizações das IPSAS?
21. O conteúdo de Contabilidade Governamental, quanto ao processo de convergência das normas internacionais, está sendo abordado em que grau com relação aos seguintes temas:
21.a – É abordada a história e a evolução da Contabilidade Governamental, com o processo de convergência através do MCASP; CFC (NBCT SP) e IFAC (IPSAS)?
21.b – O professor aborda as diferenças entre o MCASP e as IPSAS?
21.c - É abordado o subsistema de Custos? O subsistema Patrimonial é abordado com a inclusão do aspecto financeiro?
21.d – A Receita e a Despesa Pública são abordadas levando em consideração os aspectos patrimoniais distinguidas dos aspectos orçamentários?
21.e – São abordados os Demonstrativos Contábeis trazendo comparação entre a Legislação Brasileira, MCASP e IPSAS?
21.f – Leciona quanto as diferenças nas consolidações dos demonstrativos em relação ao adotado pelas IPSAS e a adotada pelo MCASP?
21.g – O Plano de Contas (PCASP) é apresentado aos discentes com a nova estrutura de 7 níveis; 9 dígitos e 8 classes de contas?
21.h – O reconhecimento e mensuração dos ativos está sendo apresentado com as modificações trazidas com a adoção do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público?

Fonte: Do autor

A questão 21 é composta por subitens de “21.a” até “21.h” que tiveram como objetivo validar as questões de 12 a 20, referente ao constructo 3, e ainda, buscou-se aprofundar a análise quanto o que de fato está sendo lecionado e em que nível, dentro do conteúdo aqui proposto e os objetivos específicos desse estudo. A seguir é apresentado a correspondência entre Questões e Objetivos específicos: 1 a 5 - f; 6 a 10 - d; 11 - e; 12 a 15 - c; 16 - b; 17 a 20 - c; 21a. a 21h. - a.

Tanto na análise dos planos de ensino quanto nas entrevistas, foi utilizada a técnica denominada análise de conteúdo. No entendimento de Bardin (1977, p. 42), um conjunto de: “técnicas de análise das comunicações, visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção.”.

Utilizou-se a técnica análise de conteúdo quanto aos planos de ensino da disciplina de Contabilidade Governamental recebido pelas 7 IES, bem como as entrevistas realizadas com os 7 docentes da região metropolitana da baixada santista, de modo a buscar melhor entendimento e profundidade das diversas variáveis de interesse com relação à disciplina.

## 4 RESULTADO E DISCUSSÕES

### 4.1 PERFIL DA AMOSTRA: EXPERIÊNCIA E FORMAÇÃO ACADÊMICA DOS DOCENTES DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL DAS IES PESQUISADAS

Quanto a formação acadêmica em nível de graduação, 57,14% (A, D, E, G) não possuem formação em Ciências Contábeis. Esse percentual é elevado, tendo em vista que a priori seria incumbência do docente/contador essa função. Contudo, dois professores tem formação em Administração, um com especialização em contabilidade (A), e o outro, em Gestão Pública (E), e o PROF G tem formação em Economia com especialização em Gestão Pública. Apenas um professor (D) não possui titulação na área contábil ou em gestão pública.

No que refere-se a titulação de Doutorado, nenhum dos professores cursam ou possuem a mesma. Quanto a titulação de Mestre, 42,85% (A, D, E) dos professores são mestres, todos em Educação, e ainda, o PROF F é mestrando em Educação, ou seja, 57,14% optaram em cursar o mestrado em Educação, esse número pode ser justificado pelo fato de uma IES da região da Baixada Santista ofertar esse curso, o mesmo não ocorre com o mestrado em Ciências Contábeis.

Nenhum dos professores entrevistados possui a titulação de mestre em Ciências Contábeis, apenas um (B) está cursando este mestrado. O total de professores que cursam ou

concluíram o mestrado, corresponde a 6 dos 7 professores (85,71%). O PROF G é mestrando em Políticas Públicas.

A maioria dos professores das IES pesquisadas demonstrou ter acesso a conhecimentos de didática de ensino por meio de sua formação, tendo em vista o número de professores com mestrado ou mestrando em Educação, e ainda, dois professores (F, G) possuem licenciatura em Matemática, e o PROF D possui especialização em Formação de Professores Acadêmicos. Esses resultados vão de encontro com a fundamentação dessa pesquisa, no que tange a preocupação com os conhecimentos pedagógicos na formação do contador docente: “Para a docência universitária, [...] é desejável que os professores detenham, além dos conhecimentos específicos da área em que ministram a disciplina, conhecimentos pedagógicos relacionados ao ensinar e aprender, portanto, formação na área da educação.” (SLOMSKI. V. G.; et al, 2013, p. 73)

Quanto a experiência acadêmica dos professores em IES, o PROF D leciona há 15 anos e o PROF E 13 anos. Os demais, portanto, 5 dos 7 professores (71,42%), tem 6 anos ou menos de experiência docente. “Os saberes docentes são temporais, plurais e heterogêneos, personalizados e situados, e que carregam consigo as marcas do seu objeto, que é o ser humano”. (TARDIF, 2000, p. 18).

Com relação ao professor se considerar um especialista na disciplina de contabilidade governamental, apenas um (A) menciona não se considerar um especialista da área.

Quanto as publicações de estudos, somente 28,57% (E, F) as tem na área de contabilidade pública. De acordo com Laffin (2002, p. 15), dentre os atributos da identidade profissional do professor de contabilidade está: “A compreensão do ensino-pesquisa-extensão como indissociáveis do seu trabalho”.

Neste item, atingiu-se o proposto no objetivo específico “f” da pesquisa. A seguir, o presente estudo passará a analisar os planos de ensino das IES pesquisadas.

#### 4.2 O PLANO DE ENSINO DA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL NAS IES

Primeiramente, analisando os planos de ensino das IES pesquisadas, constatou-se que, ao ser ofertada, a disciplina de Contabilidade Governamental nem sempre se apresenta com esta nomenclatura, variando conforme cada instituição.

Verificou-se também que um item que apresenta grande variação é o semestre que essa disciplina é ofertada, o que pode ser avaliado como ponto positivo ou negativo, visto que a disciplina de Contabilidade Governamental necessita de uma base advinda de outras disciplinas do curso, com isso, se a mesma for ofertada em um semestre onde ainda não foram lecionadas as disciplinas que trazem interdisciplinaridade com a mesma, o aluno poderá apresentar falta de entendimento à respeito de determinado tema.

Piaget (1972, p. 132) define interdisciplinaridade como: “o intercâmbio mútuo e a recíproca integração entre várias ciências, fazendo com que essa cooperação tenha como resultado um enriquecimento recíproco.”. Ainda, em nenhuma das IES a disciplina é ofertada no 1º ano de estudos, onde os discentes ainda estão formando sua base.

Verificou-se que dos 7 cursos, 2 a carga horária é composta por 160h (C, F), apenas um curso apresentou carga horária de 136h (E), outras 3 IES ofertam a carga horária de 80h (A, D, G). Apenas a IES B apresentou a carga horária de 36h, a menor entre as IES pesquisadas. Um ponto que deve ser levado em consideração no estudo, é o fato de 3 das IES (C, E, F) ofertarem o conteúdo de Contabilidade Governamental em 2 semestres. Por fim, conforme fundamentação teórica apresentada, o CFC recomenda para a disciplina uma carga horária total de 180 horas.

Analisando os elementos que compõem os planos de ensino das IES pesquisadas, constatou-se que 5 das 7 IES apresentam os mesmos elementos básicos citados conforme estudos de Abreu e Masetto (1997, p. 19), exceto a IES G, que não disponibiliza a estratégia de ensino utilizada em sala de aula e a IES D, que não tem um cronograma de aula disponibilizado no plano.

##### 4.2.1 CONTEÚDO PROGRAMÁTICO E SUA COMPARAÇÃO COM A EMENTA E OBJETIVO

Para uma melhor observação dos itens selecionados no plano de ensino, optou-se por segregar o conteúdo em 6 grupos, conforme demonstrado: (Administração Pública; Aspectos Orçamentários/Receitas/Despesas/LRF; Contratos, Convênios, PPP; Demais Aspectos Contábeis; Órgãos de Fiscalização e Plano de Contas/ Demonstrações Contábeis/Consolidação).

Na sequência, buscou-se encontrar a frequência percentual entre os aspectos exclusivamente contábeis com relação ao restante do conteúdo, ou seja, quais as IES que mais

relacionaram temas voltados para a contabilidade dentro do seu próprio programa, como demonstrado a seguir:

**QUADRO 3: PERCENTUAL DE FREQUÊNCIA - ASPECTOS CONTÁBEIS**

Grupo	Frequência						
	IES A	IES B	IES C	IES D	IES E	IES F	IES G
Total de Frequência	15	18	20	22	19	15	4
Plano de Contas/Demonstrações Contábeis/Consolidação + Demais Aspectos Contábeis	7	5	13	14	11	7	1
Frequência %	47%	28%	65%	64%	58%	47%	25%

Fonte: Do Autor

As IES C e D foram as que apresentaram maior frequência dos aspectos exclusivamente contábeis em seus planos de ensino, seguida pela IES E (58%) e as IES A e F, ambas com 47%. As IES B e G apresentaram 28% e 25% respectivamente.

Ainda, buscou-se a frequência percentual do total de cada IES com os aspectos contábeis e orçamentários, excluindo-se, portanto, três grupos, Administração Pública; Contratos, Convênios, PPP; Órgãos de Fiscalização.

**QUADRO 4: PERCENTUAL DE FREQUÊNCIA - ASPECTOS CONTÁBEIS E ORÇAMENTÁRIOS**

Grupo	Frequência						
	IES A	IES B	IES C	IES D	IES E	IES F	IES G
Total de Frequência	15	18	20	22	19	15	4
Aspectos Orçamentários/Receita/Despesa/LRF + Plano de Contas/Demonstrações Contábeis/Consolidação + Demais Aspectos Contábeis	10	13	19	21	17	14	2
Frequência %	67%	72%	95%	95%	89%	93%	50%

Fonte: Do Autor

As IES C e D (95%) novamente foram as que apresentaram maior frequência, dessa vez dos aspectos orçamentários com os aspectos contábeis, seguida pela IES F (93%); IES E (89%); IES B (72%); IES A (67%), por fim, a IES G foi a que menos apresentou em seu conteúdo aspectos contábeis e orçamentários (50%), novamente demonstrando um viés para assuntos relacionados a administração pública.

Quando compara-se os achados com relação a ementa/objetivos aos relacionados ao conteúdo programático, diferentemente da comparação entre ementa e objetivos, os conteúdos de algumas IES demonstraram assimetria. As IES A e E demonstraram um conteúdo mais dividido entre contabilidade e orçamento e demais aspectos, inicialmente os aspectos orçamentários estavam sendo priorizados na ementa/objetivo.

No caso da IES F, que demonstrou na ementa/objetivo enfoque contábil com alguns aspectos orçamentários, no conteúdo exibe um equilíbrio entre contabilidade e aspectos orçamentários. A IES B, apresenta seu objetivo/ementa, direcionando o conteúdo tanto para orçamento quanto para contabilidade, quando do conteúdo, demonstra mais aspectos orçamentário e de administração. Ou seja, 4 das 7 IES (57,14%) apontaram ementa/objetivos diferentes do que relatam no conteúdo programático.

Ainda, optou-se por demonstrar o conteúdo do plano de ensino, conforme as NBCTSP, o quadro 5 indica o atendimento de cada IES em relação às NBC T:

**QUADRO 5: ATENDIMENTO DAS IES À NBCASP**

<b>Grupo</b>	<b>Conteúdo Programático</b>	<b>IES A</b>	<b>IES B</b>	<b>IES C</b>	<b>IES D</b>	<b>IES E</b>	<b>IES F</b>	<b>IES G</b>
NBCT SP	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em Entidade do Setor Público – NBCT 16.10			X				
NBCT SP	Contabilidade Pública - Origem/Conceitos/Aplicação*	X	X	X	X	X	X	
NBCT SP	(IES C) Estrutura do Sistema Contábil de acordo com a NBCT 16.2 (IES D) Patrimônio Público; Subsistemas de informações: Orçamentário, Patrimonial, Custos e de Compensação.			X	X			
NBCT SP	(IES C) NBCT 16.5 – Comparabilidade, Compreensibilidade, Confiabilidade, Fidedignidade, Imparcialidade, Integridade, Objetividade, Representatividade, Tempestividade, Uniformidade, Utilidade, Verificabilidade e Visibilidade.			X				
NBCT SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público			X	X	X		
NBCT SP	Transparência, Controle e Fiscalização – NBCT 16.8			X				
NBCT SP	Balanco Orçamentário*		X		X	X	X	
NBCT SP	Balanco Patrimonial*		X		X	X	X	
NBCT SP	Balancos Financeiros*		X		X	X	X	
NBCT SP	Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido				X			
NBCT SP	Demonstração do Resultado Econômico				X			
NBCT SP	Demonstração dos Fluxos de Caixa				X			
NBCT SP	Demonstrações das Variações Patrimoniais*	X	X		X			

Fonte: Do autor

A princípio, as normas encontradas no conteúdo, seriam: 16.1; 16.2; 16.5; 16.6; 16.8; 16.10 e 16.11, além das IES C; D e E, que mencionaram as normas de maneira genérica.

Contudo, nas IES A, B e F não é possível ter certeza que os conteúdos mencionados são referentes as NBCT ou tratam-se de aspectos anteriores, conforme “\*”, (NBC T 16.1/16.6). Na análise, é possível observar que a IES D foi a que mais citou as normas em seu conteúdo, seguida pela IES C. A IES G, não traz nenhuma norma em seu conteúdo.

#### 4.2.2 ESTRATÉGIA DE ENSINO E CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

As estratégias de ensino podem variar não somente por características da IES, mas, também ocorrem variações devido as condições da sala de aula, ou seja, se o docente possui os recursos instrumentais necessários, a carga horária disponibilizada e, também, pelo modelo de aula utilizado por cada professor. Ainda, de acordo com Laffin, (2002, p. 16), são componentes da ação do professor de contabilidade: “organizar situações de ensino e aprendizagem adequando objetivos, conteúdo e metodologias com o projeto pedagógico do curso”.

Nas estratégias de ensino utilizadas pelas IES pesquisadas, a utilização da AULA EXPOSITIVA/VIDEO-AULA é o único item que aparece em todos os planos de ensino (85,71%), exceto no da IES G que, como já informado, não apresenta este tópico em seu plano de ensino.

Em seguida, observou-se que há outros tópicos com grande frequência, TRABALHO EM GRUPO e MÉTODO DO CASO, apontados no plano de ensino de 5 das 7 IES (71,42%), o que também é visto como ponto positivo, pelo fato de serem itens fundamentais para um bom desenvolvimento profissional do discente.

Entre as 7 IES, apenas 3 utilizam o item DEBATE como estratégia de ensino, 2 se utilizam de PESQUISA EXTRA-CLASSE e LEITURA SUPERVISIONADA/LEITURA DE SITES, e somente uma das IES utiliza a apresentação de SEMINÁRIOS como estratégia de ensino.

Assim, neste item, a IES A consegue demonstrar um ponto positivo em relação às suas estratégias de ensino (no plano de ensino), visto que, entre todas as IES, esta é a que apresenta um maior número de itens em sua estratégia de ensino.

A avaliação dos discentes por meio de PROVAS ainda é o critério mais utilizado pelas IES, como já verificado em pesquisas anteriores, (SOARES; DOMINGUES, 2010; VIANA et al., 2012; RODRIGUES, 2013). Para Rodrigues (2013) “a prova escrita sempre será significativa, ao ponto que o discente que está adentrando em um novo mundo de conhecimentos, que é o ensino superior, precisa ser cobrado e avaliado em relação aos avanços do conhecimento adquirido.”.

Outro critério com grande frequência na avaliação da 7 IES, é a ATIVIDADE PRÁTICA, utilizada por 6 das instituições, demonstrando grande preocupação com a prática da disciplina e o acompanhamento dia-a-dia do desempenho profissional que os discentes passam a ter em sala de aula.

Os TRABALHOS EM GRUPO não são somente utilizados como estratégias de ensino, 71,42% das IES passam a utilizá-los como critério de avaliação também, auxiliando ainda mais o desenvolvimento dentro da sala de aula. Corroborando com a análise de Fernandes (2013), “o trabalho em grupo deve ser sempre motivado e estimulado, visto que o mercado de trabalho que o discente atuará, muitas vezes, necessita de habilidades de comunicação, negociação, administração de conflitos entre outros”.

Das 7 IES pesquisadas, apenas 3 (42,85%) utilizam a apresentação de SEMINÁRIOS e DEBATES na composição da nota do discente.

A IES A é a única entre as instituições que considera a PARTICIPAÇÃO DO ALUNO na composição das outras avaliações, instigando, de certo modo, os discentes a serem mais participativos.

#### 4.2.3 BIBLIOGRAFIA BÁSICA E COMPLEMENTAR – CONFORME PLANO DE ENSINO

Neste tópico, a pesquisa busca avaliar o quanto as publicações estão atualizadas e a frequência que se tem entre a mesma publicação para as 7 IES pesquisadas.

Após análise de todo material bibliográfico utilizado pelas IES, verificou-se que foram utilizados 28 autores e, ainda, alguns materiais de veiculação via *internet*, como leis e manuais. Dentre os autores utilizados, 7 (25%) tiveram mais que uma frequência, ou seja, foram indicados por mais de uma IES.

Porém, dentro desta frequência de 7 autores, 1 autor foi indicado 5 vezes, 1 outro autor foi indicado 2 com a mesma obra (da mesma edição), e os outros 5 foram indicados com as mesmas obras em edições diferentes e, também, com utilização alternada, ou seja, o mesmo livro ora indicado para bibliografia básica, ora indicado para bibliografia complementar.

Já em relação aos materiais disponíveis via *internet*, o MCASP foi indicado 3 vezes, porém, apenas uma vez como 6ª edição (2014). As obras mais recentes foram: **Kohama, Heilio**; Contabilidade Pública: Teoria e Prática, 12ª edição (2014). Indicado 2 vezes; Balanços Públicos, 3ª edição, 2015. Indicado 1 vez na bibliografia complementar; **Silva, Valmir Leôncio da**; A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Uma abordagem prática, 2ª (2013) e 3ª (2014) edições. Indicado 1 vez para bibliografia básica com a 3ª edição e outra para bibliografia complementar com a 2ª edição.

Um ponto relevante neste tópico é o fato dos itens: Lei nº 101/2000, Lei nº 4320/64 e Constituição Federativa de 1988, terem sido citados apenas uma vez cada, diante do fato de ser a bibliografia da disciplina de Contabilidade Governamental, onde se deve dar destaque aos assuntos apontados nestes itens “públicos”, cada um desses assuntos só foi mencionado em um único plano de ensino.

Observou-se também que na bibliografia de todas as IES não foi apontado nenhum periódico ou revista técnica da área contábil, assim como há a falta de trabalhos apresentados e publicados em congressos e eventos científicos. A disposição destes itens na bibliografia serve para atualização do conhecimento dos discentes e, principalmente, para despertar o interesse nestes sobre a iniciação científica, ou seja, a participação em eventos e congressos e até, enfim, chegarem à elaboração e publicação de artigos acadêmicos. Também, em nenhuma das bibliografias foram encontradas as IPSAS ou as NBCT SP. Após a conclusão da análise dos planos pode-se atingir o objetivo específico “c”.

### 4.3 ENTREVISTA COM OS DOCENTES DA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL NAS IES

Este capítulo tem como objetivo, descrever e analisar os resultados coletados nas entrevistas realizadas com os 7 docentes das IES pesquisadas. Primeiramente, serão analisadas as respostas das questões 6 à 10, buscando verificar a percepção dos docentes sobre as estratégias de ensino, aprendizagem e avaliação dos alunos (constructo 2º).

Com o objetivo de trazer uma melhor apresentação dos achados do constructo 3º, optou-se por segregá-lo da seguinte maneira: Questões 11 e 12; Questões 13 a 15; Questão 16; Questões 17 a 20; Questões 21a; 21b, 21e; 21f. e Questões 21c; 21d, 21g; 21h.

#### 4.3.1 ESTRATÉGIAS DE ENSINO E CRITÉRIOS DE AVALIAÇÕES UTILIZADAS PELOS DOCENTES

Neste item, procurou-se analisar as respostas obtidas, por meio de entrevista, das questões 6 à 10.

Quanto as respostas da questão 6, com exceção do PROF D e do PROF B, os demais professores entendem que é possível variar as estratégias de ensino.

Na questão 7, a aula expositiva (100%) e a utilização de exercícios/trabalhos foram os meios mais mencionados pelos docentes (100%). Ainda, apenas 28,57% apontaram o Método do Caso (C; G), Debates/Fóruns (E; F); Seminários (E; G) e Leitura/Aula Texto (B; F).

A questão 8, somente o PROF D disse realizar visita técnica com seus alunos na câmara municipal e os mesmos tem a oportunidade de conversar com profissionais da Secretária de Finanças. O estudo desenvolvido por Restelli (2013), constatou que o ensino da disciplina de Contabilidade Pública atende até certo ponto os objetivos do mercado de trabalho, em especial, na parte teórica da matéria aplicada, e que seria importante uma abordagem da parte prática.

Quanto a questão 9, que trata da realização de palestras com profissionais da área, 42,85% dos professores (A; B; C) disseram que não são realizadas, os demais docentes afirmam que sim, principalmente dentro de jornadas e semanas acadêmicas.

A questão 10, que trata dos critérios de avaliação, demonstrou que todos os professores utilizam provas tradicionais, tanto no formato de alternativas, como dissertativas, por vezes mesclando ambas. A maioria elabora duas provas no semestre, sendo uma para cada bimestre. Os professores que aplicam questões alternativas demonstraram nas entrevistas que as mesmas são retiradas de concursos, com o objetivo de preparar o aluno para futuros concursos.

Todos mencionaram aplicar exercícios práticos e trabalhos. Dois professores (A; G) mencionam pontos quanto a participação do discente em sala de aula; 28,57% dos professores (E; G) aplicam seminários. Quanto a elaboração de provas interdisciplinares, as IES C, foi a única a apresentá-la como critério de avaliação.

Após a conclusão da análise das estratégias e critérios de avaliação pode-se atingir o objetivo específico “d”.

#### 4.3.2 CONDIÇÕES DE OFERTA DA DISCIPLINA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL NAS IES

Neste item, procurou-se analisar as respostas obtidas, por meio de entrevista, das questões 11 à 21, conforme 3º constructo.

Na questão 11, a maior parte dos professores (85,71%) entende que existe integração com a disciplina, e que seus alunos conseguem identificar a mesma. Contudo, o PROF B, apesar de responder que não, menciona que no caso das demonstrações contábeis existe integração; o PROF C entende que existe a integração, mas que os seus alunos não as identificam, o mesmo justifica ao fato de os alunos não terem interesse na disciplina. Com relação a essa afirmação, Leite Filho e Slomski V. (2003) demonstraram que existiam alunos do curso de ciências contábeis de uma IES, que tinham uma imagem negativa sobre a matéria antes das aulas iniciarem, porém, mudaram de ideia depois da matéria ser lecionada. Na análise da questão 11 foi possível atingir o objetivo específico “e”.

Com relação à questão 12, apenas 2 professores (A; E) entendem que a carga horária da disciplina é suficiente (28,57%). Contudo, o PROF E relata que entende ser suficiente uma vez que a IES E disponibiliza dois semestres para a disciplina, entretanto, posteriormente irá alegar falta de tempo para lecionar determinado conteúdo. No caso do PROF A, além de relatar que a carga horária é suficiente para obtenção de conhecimentos **genéricos**, posteriormente demonstra enfoque orçamentário no conteúdo lecionado e um entendimento que o ente público não precisa ter patrimônio (questão 21.d), o que justificaria seu entendimento. No estudo realizado por Restelli

(2013), foi sugerido pelos participantes da pesquisa um aumento na carga horária da disciplina de Contabilidade Pública. A seguir serão analisadas as respostas das questões 13 a 15.

Pode-se observar que existe falta de autonomia dos professores com relação a construção da bibliografia do plano de ensino, em sua maioria (A; C; D; G), os professores acabam utilizando um plano de ensino desatualizado, apesar disso, os professores demonstram atualizar os conteúdos e apresentar bibliografias não relacionadas no plano de ensino, tendo como objetivo não prejudicar o aluno quanto a atualização dos conteúdos.

Apenas a IES G não atualiza o plano, sendo que o mesmo se encontra desatualizado há 5 anos. A IES C atualiza apenas o conteúdo, a mesma, juntamente com a IES E, foram as únicas a relatarem a utilização de artigos, contudo, apenas em sala de aula, não sendo mencionado no plano de ensino.

Nesse sentido, se faz necessário a adoção de uma concepção atual de currículos que clamam para que o docente: “seja não um mero executor de currículos previamente definidos, mas um gestor em situação real e um intérprete crítico de orientações globais. Exige-se que o professor construa seu próprio currículo em ação, vivificando-o e co-construindo-o [...]” (SLOMSKI, V. G.; MARTINS, 2008, p. 08).

Na questão 16, todos os professores entrevistados acreditam que o conteúdo está alinhado com as exigências dos concursos públicos, ainda, com exceção do PROF F, todos os professores mencionaram utilizar perguntas de concursos públicos em suas atividades. Diante das respostas obtidas, foi possível alcançar o objetivo “b” da pesquisa.

As questões 17 a 20, que envolveram questionamentos sobre o programa de ensino, serão analisadas em seguida. Na questão 17 todos os professores relatam que seus programas consideram as atualizações realizadas após à Lei nº 4.320 e LRF. Na questão 18 todos os professores mencionam que as mudanças do MCASP afetam a atualização dos Programas e Conteúdo, contudo, novamente esta relação está ligada ao conteúdo que o professor desenvolve em sala de aula e não necessariamente ao conteúdo mencionado no plano de ensino, como relatado pelos PROF G e B:

**PROF B:** (18) “Não. Porque para dar a parte teórica, eu pego sempre o último que está disponível, uso somente em sala de aula, na bibliografia ele não consta.”

**PROF G:** (18) “Ele afeta um pouco. (O plano de ensino) Está defasado, em relação ao MCASP.”

Na questão 19, buscou-se averiguar se o programa da disciplina considera as NBCT SP. O PROF A, menciona que o as NBCT afetam o conteúdo, contudo o mesmo é lecionado de forma intrínseca, conforme as atualizações dos livros utilizados, ainda, menciona apresentar 4 demonstrações. O PROF B, menciona que leciona o conteúdo das normas aos alunos, contudo o mesmo não está no plano de ensino. Outros quatro professores (C; D; E; F) dizem que consideram (57,14%). O PROF G diz que o programa não considera as normas, e também as mesmas não são tratadas em sala de aula, o tempo é uma das razões segundo o professor.

**PROF B:** (19) “Eu considero sim, dentro da ementa eu não especifiquei as normas, mas eu dou em sala de aula.”

**PROF G:** (19) “O meu programa, não. Ele está muito mais voltado a parte teórica da administração pública, e a parte da contabilidade pública em si, não considerando as normas.”

Quanto à questão 20, que trata das IPSAS, novamente o PROF A, relata utilizar as bibliografias como fonte de atualização, considerando a bibliografia utilizada com o que se tem de mais atual. Dois professores (B; G) relatam não tratar o tema. Por fim, 4 dos professores (C; D; E; F), dizem que consideram as IPSAS no conteúdo.

**PROF B:** (20) “Não. Eu não peguei, não me aprofundei muito nesse ponto.”

**PROF G:** (20) “Não. Também não.”

Com a análise das respostas obtidas nas questões 17 a 20, alcançou-se parte do proposto no objetivo “a” da pesquisa.

O objetivo da questão 21 é justamente aprofundar os achados até aqui, buscando relacionar temas específicos das normas, e, ainda, os temas conflitantes quanto a legislação

brasileira, MCASP e IPSAS. Através da questão 21, será possível interpretar melhor as respostas obtidas.

A questão 21.a demonstra que a maioria dos professores abordam a história e evolução da Contabilidade Governamental, apenas o PROF G diz não abordar, o PROF A diz abordar rapidamente e o PROF B também demonstra abordar apenas a história da legislação brasileira trazida nos livros.

Na questão 21.b é perguntado se o professor aborda as diferenças entre MCASP e IPSAS, os PROF A, B, F e G (57,14%) relatam **que não abordam** essas diferenças. Os PROF C e D, inicialmente, dizem que lecionam as diferenças, contudo, nas questões 21.e/21.f, relatam não abordar diferenças nas demonstrações e nem o tema consolidação, o que ao menos nesses temas fica evidenciado que os mesmos não tratam das diferenças entre MCASP e IPSAS. Por fim, o PROF E demonstrou na questão 21.f utilizar o MCASP, além de mencionar por vezes a questão do tempo e a variação quanto a lecionar o tema.

Essa parte da pesquisa está fundamentada no item Aspectos Conflitantes entre IPSAS e Sua Convergência no Brasil, corroborando com estudos de SLOMSKI, V. (2013).

Sobre a questão 21.c, as respostas obtidas indicaram que 57,14% dos professores (A; B; F; G) abordam os subsistemas antigos. Na questão 21.d, 42,85% dos professores (A; B; G) relataram não diferenciar os aspectos orçamentários dos patrimoniais, com relação a receita e a despesa pública, e os mesmos, na questão 21.h, também não apresentam o reconhecimento e mensuração de ativos. Por fim, na questão 21.g é perguntado se o plano de contas PCASP é apresentado aos discentes com a nova estrutura (7 níveis; 9 dígitos; 8 classes), onde todos os professores relatam que os mesmos utilizam essa estrutura, baseando-se sempre no MCASP mais atual.

Finalizando a análise das respostas obtidas pelas questões “21a a 21h”, alcançou-se o proposto no objetivo “a” da pesquisa.

#### 4.4 SÍNTESE DOS RESULTADOS: PLANO DE ENSINO X ENTREVISTA

Nesta seção, serão apresentados os aspectos conflitantes obtidos por meio dos dados coletados no planos de ensino e das entrevistas com os professores das IES pesquisadas.

Na análise das estratégias de ensino, tanto nos planos como nas entrevistas, a aula expositiva/vídeo-aula e o trabalho em grupo são as mais utilizadas. A apresentação de seminário foi mencionada somente no plano de ensino da IES A, porém, durante a entrevista, apenas os PROF E e G (28,57%) os citaram. No método do caso, inicialmente 5 IES (A;B;C;D;E) informaram utilizar o mesmo no plano, quando comparado aos dados da entrevista, apenas 2 professores (C, G) relatam utilizar essa estratégia. Quando comparadas as estratégias, encontram-se diferenças significativas, onde as IES A; B; C; D, que mais mencionaram tipos de estratégias no plano de ensino, são substituídas pelas IES E; F; G na entrevista. A IES C foi a que mais apresentou coerência com o plano e os dados da entrevista.

Quando analisado o critério de avaliação, a aplicação de provas (alternativas e dissertativas) é o meio mais apontado em todos os planos de ensino e entrevistas. A aplicação de exercícios e trabalhos foi outro item apontado na maioria dos planos de ensino (85,71%) e nas entrevistas (100%).

Quanto a bibliografia, os planos de ensino estão desatualizados, na entrevista pôde-se observar que há falta de autonomia dos professores na construção da mesma, porém, demonstram atualizar os conteúdos e apresentar bibliografias não relacionadas no plano de ensino, tendo como objetivo não prejudicar o aluno quanto a atualização dos conteúdos. Também pôde-se observar que existe somente fonte bibliográfica nacional, não existe artigo científico nos planos, entretanto, dois professores relatam utilizar artigos na disciplina. Apesar do MCASP ser amplamente utilizado pelos professores, apenas uma IES menciona o MCASP atualizado em sua bibliografia (incluindo o PCASP). Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei 4.320 de 1964 foram citadas apenas uma vez na bibliografia, já nas entrevistas os professores demonstram lecionar quanto as mesmas.

Ainda, buscou-se as diferenças entre o conteúdo programático e os relatos dos professores nas entrevistas. Quanto as NBCT SP 16, todas as informações estão em conformidade com os planos de ensino dos professores entrevistados. Quanto às IPSAS, os PROF C e D, inicialmente, dizem que lecionam as diferenças, contudo, nas questões 21.e/21.f, relatam não abordar diferenças nas demonstrações e nem o tema consolidação. Em nenhum dos planos de ensino foram encontrados as IPSAS como conteúdo ou bibliografia.

## 5 CONCLUSÕES

O presente estudo teve como objetivo identificar e analisar a percepção de professores de contabilidade governamental sobre as condições de ensino e necessidade da disciplina em Cursos de Ciências Contábeis na Região Metropolitana da Baixada Santista.

Diante do exposto, a pesquisa conclui e recomenda, que os planos de ensino da disciplina precisam ser alterados com intervalos menores, principalmente no que tange a bibliografia, ainda, faz-se necessário a inclusão de outras fontes bibliográficas, não apenas livros, mas também artigos científicos, as NBCT SP 16, o MCASP atualizado e as IPSAS.

A autonomia do docente na elaboração do plano também é objeto de melhorias. Os estudos demonstraram que a maioria dos docentes aplicam o conteúdo sem levar em conta a bibliografia do plano, uma vez que a mesma encontra-se desatualizada.

Quanto a carga horária, conforme relatado pelos docentes, recomenda-se a carga horária de 160h para a disciplina, além disso, os melhores resultados com relação a atualização do conteúdo aplicado em sala de aula, são das IES com carga horária maior. Ademais, caso a IES faça o acréscimo da carga horária, recomenda-se a oferta da disciplina a partir do 5º semestre. Não existe associação entre as estratégias de ensino mais utilizadas e carga horária da disciplina, entretanto, as 3 IES com maior carga horária demonstraram utilizar artigos científicos como estratégia em sala de aula. Sugere-se a ampliação desse instrumento para as demais IES.

Ainda, não foi possível encontrar relação com as melhores práticas de ensino e a formação do docente no curso de Mestrado, tendo em vista que os resultados apresentados demonstraram que existem professores com mestrado que não conseguiram atingir elevada aderência com relação ao conteúdo e estratégias aplicadas, por sua vez, professores que não finalizaram o curso de mestrado, ou mesmo não cursam ou concluíram o mestrado, por vezes, demonstraram maior aderência quanto ao conteúdo e estratégia de ensino aplicada. Isso justifica-se em parte pela variação na carga horária da disciplina ofertada nas IES.

Sugere-se a busca de aperfeiçoamento constante, tanto com relação ao conteúdo da disciplina, como também a aplicação dos conhecimentos pedagógicos já adquiridos pela maior parte dos Professores pesquisados. Por fim, conclui-se que nenhum dos 7 professores abordam quanto às diferenças entre a IFAC e MCASP, sugere-se a inclusão da bibliografia de Slomski V. (2013) e estudos mais aprofundados quanto ao MCASP e IFAC, tendo em vista que a maioria dos professores demonstraram não existir diferenças entre ambas.

Em resposta a questão de pesquisa, a disciplina demonstrou-se necessária, tanto na formação do contador, na oportunidade de inserção no mercado de trabalho por meio de concursos públicos e também por seus aspectos sociais, uma vez que o contador está inserido em uma sociedade que necessita de cidadãos que possam contribuir na análise e interpretação das prestações de contas dos entes públicos, averiguando inclusive se as mesmas foram realizadas. Entretanto, os resultados aqui expostos, demonstram que será preciso ampliar os conhecimentos necessários aos discentes das IES da Região pesquisada.

Importante ressaltar, que a presente pesquisa limita-se a identificar e analisar a percepção dos professores de contabilidade governamental sobre as condições de ensino e necessidade da disciplina, e, está limitada às respostas das entrevistas realizadas com os professores que lecionam os conteúdos desta disciplina nestes cursos e seus respectivos planos de ensino. A entrevista e o plano de ensino são referentes ao ano de 2015.

A pesquisa também apresenta limitações em relação à região pesquisada, a percepção de seus respondentes e a análise documental. Posto isso, o presente estudo trata-se de um recorte da realidade em questão, e que não são consideradas como respostas definitivas ao problema da pesquisa, uma vez que até a própria pesquisa poderá interferir nos resultados alcançados futuramente, e ainda, o cenário estudado poderá ter seus achados alterados, uma vez que os sujeitos entrevistados e suas IES poderão a qualquer tempo modificar sua relação com a disciplina estudada. Ainda, a Região Metropolitana da Baixada Santista, constitui uma pequena parte de um vasto campo a ser explorado.

Diante disso, recomenda-se para pesquisas futuras, realizadas no curto prazo, a aplicação do roteiro de entrevista - aqui apresentado - em outras regiões do país. Pesquisas realizadas com um intervalo de tempo maior, possivelmente terão que reavaliar e modificar o roteiro de entrevista aqui apresentado. Também, estudos quanto a disciplina de Contabilidade Aplicada ao 3º Setor, semelhantes ao aqui apresentado, são recomendados, tendo em vista a ausência de pesquisas relacionadas a essa disciplina. Por fim, os resultados encontrados por meio da realização de entrevistas semiestruturadas aos professores de IES, demonstraram maior profundidade e evidência do cenário social, quando comparado a análise do plano de ensino da disciplina ou mesmo da aplicação de um questionário escalonado.

## REFERÊNCIAS

ABREU, M. C.; MASETTO, M. T. **Professor universitário em aula: prática e princípios teóricos**. 10. ed. São Paulo: Minas Gerais Editores, 1990.

\_\_\_\_\_. **Professor universitário em aula: prática e princípios teóricos**. 11. ed. São Paulo: Minas Gerais Editores, 1997.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 1977.

BRASIL. **Lei n. 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: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 16 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBC T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2013. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 30 jul. 2015.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução: Luciana de Oliveira Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DESLANDES, S. F.; GOMES, R.; MINAYO, M. C. S. (Org). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 32. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2012

FAVERO, H. L. **O Ensino superior de ciências contábeis no estado do Paraná: um estudo de caso**. 1987. 428 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Instituto Superior de Estudos Contábeis - ISEC da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1987.

HACKETT, R. P. Governmental accounting in the education of the public accountant. **Accounting Review**, Flórida, v. 13, n. 4, p. 390-392, Dec. 1938. Disponível em: <<http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=7853fd8a-1491-48d8-bca7-1eead5b14880%40sessionmgr4004&hid=4209>>. Acesso em: 21 jun. 2015.

HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS. **International Federation of Accountants – IFAC**. Londres, dez. 2014b. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

LAFFIN, M. **De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade**. 2002a. 191 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

\_\_\_\_\_. Ensino da contabilidade: componentes e desafios. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 13, n. 3, p. 9-20, dez. 2002b. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/25174/ensino-da-contabilidade--componentes-e-desafios>>. Acesso em 10 jan. 2016.

LEITE FILHO, G. A.; SLOMSKI, V. Opiniões dos alunos acerca da disciplina Contabilidade Governamental: Um estudo Empírico em um Universidade Pública. **Revista UNB Contábil**, Brasília, v. 6, n. 1, p. 79-99. 2003. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/194>>. Acesso em: 10 jun. 2015.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NOSSA, V. Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil: Uma análise crítica. **Cadernos de Estudos FIECAFI**, São Paulo, v. 11, n. 21, p. 74-92, maio./ago. 1999.

PIAGET, J. Epistemologie des relations interdisciplinaires. In **Ceri: L'inter disciplinarité. Problèmes d'enseignement et de recherche dans les Universités**. 1972. Paris. Disponível em: <<http://www.scielo.br/scielo.php?script=scinlinks&ref=000190&pid=S1517-4522200600010000800093&lng=en>>. Acesso em 10 jan. 2016.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

QUEIROZ, D. A.; PALMA, M. R. B. A gestão do currículo do curso superior de Ciências Contábeis. In: PELEIAS, I. R. **Didática do ensino da contabilidade: aplicáveis a outros cursos superiores**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 179-224.

RESTELLI, L. **Um estudo sobre a contribuição do ensino da contabilidade pública frente às necessidades deste mercado nas prefeituras do sudoeste do Paraná**. 2013. 55 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Departamento de Ciências Contábeis, Pato Branco, 2013.

RODRIGUES, E. B. C. **O ensino da contabilidade pública em instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul**. 2013, 104 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. São Leopoldo. 2013.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013

SLOMSKI, V. G. et al. Saberes da docência que fundamentam a prática pedagógica do professor que ministra a disciplina de gestão de custos em um curso de ciências contábeis. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 4, p. 71-89, 2013. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/585/2529>>. Acesso em: 25 dez. 2015.

\_\_\_\_\_; MARTINS, G. A. O conceito de professor investigador: os saberes e as competências necessárias à docência reflexiva na área contábil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 4, p. 06-21. 2008. Disponível em: <<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1057>>. Acesso em: 25 dez. 2015.

SOARES, M.; DOMINGUES, M. J. C. S. O ensino da contabilidade pública: um análise da ementas da disciplina no sistema acafe – associação catarinense das fundações educacionais. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – ANPAD, 1, 2010, Vitória. **Anais eletrônicos...** Vitória: ANPAD, 2010. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/anpad/eventos.php?cod\\_evento=6&cod\\_evento\\_edicao=54&cod\\_edicao\\_trabalho=12582](http://www.anpad.org.br/anpad/eventos.php?cod_evento=6&cod_evento_edicao=54&cod_edicao_trabalho=12582)> Acesso em: 10 jun. 2015.

TARDIF, M. **Saberes profissionais dos professores e conhecimentos universitários**. Revista Brasileira de Educação, Rio de Janeiro, n. 13, 2000. Disponível em: <[http://teleduc.unisa.br/~teleduc/cursos/diretorio/apoio\\_5427\\_368/TARDIF\\_Saberes\\_profissionais\\_dos\\_professores.pdf](http://teleduc.unisa.br/~teleduc/cursos/diretorio/apoio_5427_368/TARDIF_Saberes_profissionais_dos_professores.pdf)>. Acesso em: 10 jan. 2016.

\_\_\_\_\_.; LESSARD, C. **Le travail enseignant au quotidien. Contribution à l'étude du travail dans les métiers et les professions d'interactions humaines**. Quebec: De Boeck/PUL, 1999.

\_\_\_\_\_.; RAYMOND, D. Saberes, tempo e aprendizagem do trabalho no magistério. **Educação e Sociedade**, Campinas, v. 21, n. 73, dez. 2000.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIANA, C. C. et al. Ensino de contabilidade na 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**, João Pessoa, v. 1, n. 1, p. 95-122, 2012. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/mpgoa/article/view/15082>>. Acesso em: 12 jun. 2015.