



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

**Centro de Ciências Sociais**

**Faculdade de Administração e Finanças**

**Thais Paiva de Oliveira**

**Teoria e Prática no Ensino da Contabilidade Pública:**

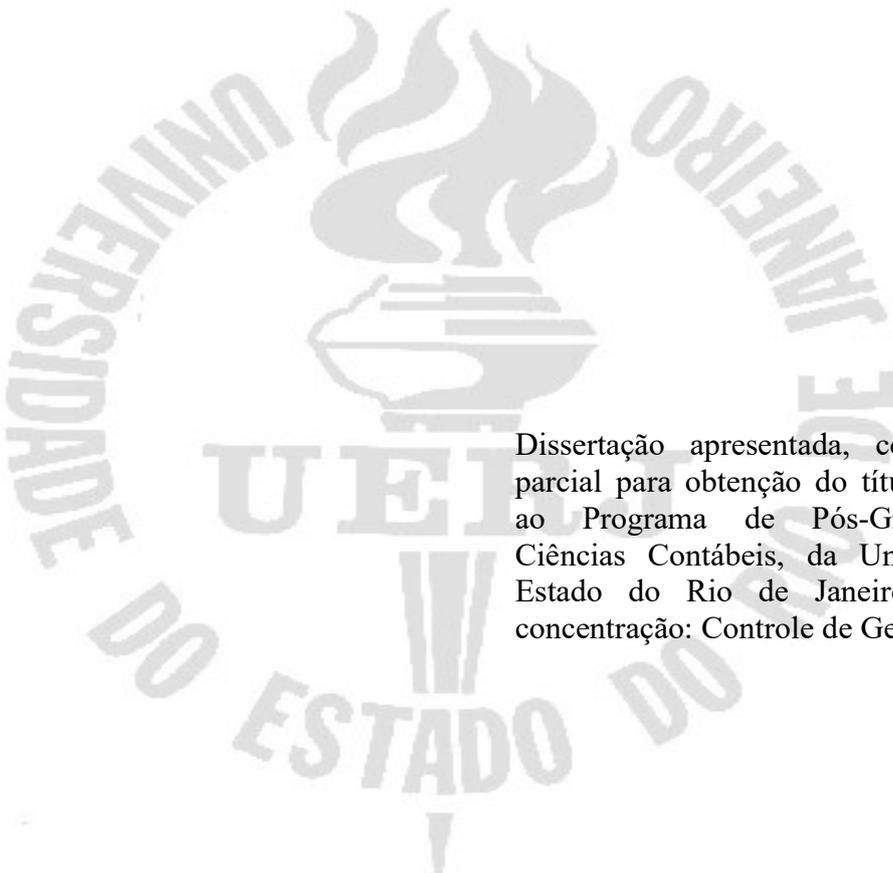
**A Visão dos Discentes**

Rio de Janeiro

2020

Thais Paiva de Oliveira

**Teoria e Prática no Ensino da Contabilidade Pública:  
A Visão dos Discentes**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientadora: Profa. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

O48 Oliveira, Thais Paiva de.  
Teoria e prática no Ensino da Contabilidade Pública: a visão dos discentes / Thais Paiva de Oliveira.– 2020.  
83 f.  
Orientador: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia.  
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.  
Bibliografia: f.72-75.  
1. Contabilidade Pública – Brasil – Teses. 2. Contabilidade – Estudo e ensino (Ensino superior) – Teses. 3. Contadores – Formação profissional – Teses. I. Gouveia, Tânia Maria de Oliveira Almeida. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.  
CDU 336.126(81):378

Bibliotecária: Luciana Zöhrer CRB7/5643

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Thais Paiva de Oliveira

**Teoria e Prática no Ensino da Contabilidade Pública:  
A Visão dos Discentes**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 10 de março de 2020.

Banca Examinadora:

---

Profa. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia (Orientadora)  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Profa. Dra. Renata Geórgia Motta Kurtz  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Profa. Dra. Priscila Pereira Fernandes  
Centro Universitário Serra dos Órgãos - UNIFESO

Rio de Janeiro

2020

## DEDICATÓRIA

Ao meu esposo, Pierre Philippe Belart Brandão Dias, pelo estímulo nos estudos para o mestrado e apoio incondicional em todos os momentos dessa trajetória.

Aos meus pais, Cristina Dias Justo Paiva e Nilton Marcio dos Santos Oliveira, por terem me ensinado o valor da educação e me incentivado a lançar voos mais altos nos diversos aspectos da minha vida.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, por ter me permitido essa conquista.

À minha família, em especial ao meu esposo Pierre e aos meus pais, Cristina e Nilton Márcio, que me muito me incentivaram ao longo do mestrado.

Ao meu irmão Andre, em quem me espelhei para ingressar no curso de graduação em Ciências Contábeis, onde começou o meu encantamento por essa área de estudo.

Ao meu tio Roque, que a partir do seu exemplo me incentiva nas leituras, na busca pelo conhecimento e, mais do que isso, no estilo de vida.

À minha orientadora Profa. Dra. Tânia Almeida pelo intenso trabalho de orientação desta dissertação, pelas contribuições essenciais para a construção deste estudo e pelo apoio motivacional que sempre dedicou a seus alunos e a mim, especificamente, como sua orientanda.

Às professoras da banca, Profa. Dra. Renata Kurtz e Profa. Dra. Priscila Fernandes, por suas valiosas contribuições para o desenvolvimento desta dissertação.

Aos demais professores e servidores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da FAF/UERJ, pelos saberes transmitidos e pelo suporte para o meu desenvolvimento ao longo do mestrado.

Aos meus colegas da turma do mestrado de 2018, pela parceria tão importante ao longo desses intensos dois anos de convivência, especialmente à Benedicte Oloude, Paloma Brederode e Raquel Barreto, com quem pude desfrutar de uma amizade verdadeira que pretendo levar para toda a vida.

A todos os alunos entrevistados, pelos depoimentos que permitiram alcançar os resultados desta pesquisa.

Aos meus colegas de trabalho do Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca, pelo incentivo à qualificação e parceria, mesmo quando precisava me ausentar nos expedientes de trabalho.

Finalmente, agradeço a todos que se interessaram na leitura desta dissertação que representa um marco em minha carreira profissional, e inclusive no ambiente acadêmico.

A educação é a arma mais poderosa que você pode usar para mudar o mundo.

*Nelson Mandela*

## RESUMO

OLIVEIRA, Thais Paiva de. *Teoria e Prática no Ensino da Contabilidade Pública: A visão dos Discentes*, 2020. 85 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

O processo de globalização e de convergências às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público exige ações para a implantação de um novo modelo de contabilidade pública no Brasil. Modelo este que traz desafios não apenas para o ambiente profissional contábil, mas também para o ensino nos cursos de ciências contábeis. Neste contexto, destaca-se que o vínculo entre teoria e prática no ensino da graduação em ciências contábeis tem sido apontado como uma estratégia de ensino alternativa e eficiente. Diante disso, este estudo teve como objetivo principal investigar a visão de discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis sobre a conexão entre a teoria e a prática no ensino das disciplinas da área da contabilidade pública; e como objetivos secundários: investigar a visão dos discentes sobre o ensino das disciplinas da área da contabilidade pública, e analisar a importância atribuída por discentes às disciplinas da área da contabilidade pública em sua formação profissional. Esta pesquisa teve uma etapa empírica de cunho qualitativo, conduzida por meio de entrevistas em profundidade a partir de um roteiro semiestruturado. Para as entrevistas foram selecionados discentes de graduação em ciências contábeis das universidades públicas, federais e estaduais, localizadas no estado do Rio de Janeiro, que cursaram pelo menos uma das disciplinas relacionadas à contabilidade pública. Os discentes avaliam que a aproximação de teoria e prática nas disciplinas de contabilidade pública agrega ao processo de ensino-aprendizagem e deve ser incentivado. Avalia-se a necessidade de incorporar inovações aos modelos tradicionais de ensino, por meio de estratégias que viabilizem projetos de extensão, aulas em laboratórios com uso de sistemas, simulação e utilização de casos práticos. É importante destacar que a qualidade do ensino depende, dentre outros fatores, do domínio de conteúdo e da atualização do docente. Considera-se que as disciplinas de contabilidade pública fornecem a capacitação básica ao estudante e, apenas as disciplinas obrigatórias, não são suficientes para formação profissional. Julga-se necessário incentivar aulas em laboratório para uso de sistema de informação específicos do setor público.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Ensino da Contabilidade. Ensino da Contabilidade Pública. Teoria e Prática.

## ABSTRACT

OLIVEIRA, Thais Paiva de. *Theory and Practice in Teaching Public Accounting: The Student's View*, 2020. 85 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, ano de apresentação.

The process of globalization and convergence to international accounting standards applied to the public sector requires actions to the implementation of a new model of public accounting in Brazil. This model presents challenges, not only for the professional accounting environment, but also for teaching in accounting science courses. In this context, it is highlighted that the link between theory and practice in the teaching of undergraduate accounting sciences has been pointed out as an alternative and efficient teaching strategy. Therefore, this study had as main objective to investigate the view of students of undergraduate courses in accounting sciences of the connection between theory and practice in the teaching of disciplines in the area of public accounting; and as secondary objectives: to investigate students' views on the teaching of disciplines in the area of public accounting, and to analyze the importance attributed by students to disciplines in the area of public accounting in their professional training. This research had an empirical stage of qualitative nature, conducted through in-depth interviews from a semi-structured script. For the interviews, graduate students in accounting sciences from public, federal and state universities, located in the state of Rio de Janeiro, who attended at least one of the disciplines related to public accounting were selected. The students evaluate that the approximation of theory and practice in the disciplines of public accounting adds to the teaching-learning process and should be encouraged. The need to incorporate innovations into traditional teaching models is evaluated, through strategies that enable extension projects, classes in laboratories using systems, simulation and use of practical cases. It is important to highlight that the quality of teaching depends, among other factors, on the content domain and the update of the teacher. Public accounting disciplines are considered to provide basic training to students and, only mandatory subjects, are not sufficient for professional training. It is deemed necessary to encourage laboratory classes to use specific public sector information systems.

Keywords: Public Accounting. Accounting Teaching. Public Accounting Teaching. Theory and practice.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Relação de NBC-TSP.....	18
Quadro 2 -	Competências essenciais ao contador público.....	25
Quadro 3 -	Estratégias de ensino nos cursos de graduação em ciências contábeis.....	29
Quadro 4 -	Perfil dos entrevistados.....	45
Quadro 5 -	Conexão entre categorias e referencial teórico.....	49
Quadro 6 -	Disciplinas de CASP por instituição.....	76

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPA	Certified Public Accountant
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DOU	Diário Oficial da União
ENADE	Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	International Federation of Accountants
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC-TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PBL	Problem Based Learning
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UENF	Universidade Estadual do Norte Fluminense
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UEZO	Fundação Centro Universitário Estadual da Zona Oeste
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UNIRIO	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	11
1	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	16
1.1	<b>Evolução da Contabilidade Pública Brasileira.....</b>	16
1.2	<b>Perfil e Competências do Profissional Contábil do Setor Público.....</b>	23
1.3	<b>O Ensino na Graduação em Ciências Contábeis.....</b>	27
1.4	<b>Vínculo entre Teoria e Prática no Ensino da Contabilidade.....</b>	31
1.4.1	<u>As Estratégias de Ensino.....</u>	31
1.4.2	<u>O Docente com Experiência de Práticas Mercadológicas.....</u>	34
1.5	<b>O Ensino da Contabilidade Pública.....</b>	37
2	<b>METODOLOGIA.....</b>	41
2.1	<b>Classificação da Pesquisa.....</b>	41
2.2	<b>Coleta de Dados.....</b>	42
2.2.1	<u>Entrevista em Profundidade.....</u>	42
2.2.2	<u>Os Sujeitos Pesquisados.....</u>	43
2.2.2.1	Acesso aos Respondentes.....	43
2.2.2.2	Perfil dos Respondentes.....	45
2.3	<b>Métodos de Análise e Tratamento dos Dados.....</b>	46
3	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	48
3.1	<b>Definição de Categorias.....</b>	48
3.2	<b>A Escolha do Curso.....</b>	50
3.3	<b>Avaliação do Curso.....</b>	53
3.4	<b>Abordagem Teórica e Prática no Curso.....</b>	56
3.5	<b>As Disciplinas de Contabilidade Pública.....</b>	60
4	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	68
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	72
	<b>APÊNDICE A – Disciplinas de CASP por Instituição.....</b>	76
	<b>APÊNDICE B – Roteiro de Entrevista.....</b>	80
	<b>APÊNDICE C – Ficha de Recrutamento.....</b>	82
	<b>APÊNDICE D – Termo de Consentimento.....</b>	83

## INTRODUÇÃO

A Lei 4.320 de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes federativos, apresenta-se como a primeira grande revolução para a contabilidade do setor público, por vincular os entes governamentais à obrigatoriedade de elaboração dos demonstrativos contábeis (REIS et al., 2007). Apesar disso, os avanços para o efetivo controle social só ocorreram a partir de 2000 (SACRAMENTO, 2005; PRADO; RIBEIRO; DINIZ, 2012), com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, que orientou sobre a ampla divulgação das informações contábeis. Alguns autores, no entanto, enfatizam que os fundamentos da teoria contábil que tratam do patrimônio como objeto da contabilidade começam a ser incorporados na essência da contabilidade pública brasileira apenas em 2008 (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009; FEIJÓ, 2013; PICCOLI; KLANN, 2015), quando da edição das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), alinhadas ao padrão internacional.

Atualmente, os normativos da contabilidade pública passam pelo processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). De acordo com Feijó (2013), esse processo exige ações estratégicas que visem favorecer a implantação de um novo modelo de contabilidade pública. Dentre as vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira, Diniz et al. (2015) enfatizam o poder de comparabilidade com demais países, a melhor tomada de decisão no âmbito da administração pública e o aumento da credibilidade sobre as informações disponibilizadas.

Diante das reformulações da contabilidade pública e da implantação dos novos procedimentos contábeis para o setor público, necessita-se (re)pensar o papel do profissional que atua na área. Corroborando esta ideia, os resultados das pesquisas de Botelho e Lima (2015), Carneiro e Silva Neto (2015), Piccoli e Klann (2015), Almeida et al. (2016) e Costa et al. (2018) mostram que, na percepção de contadores que atuam no setor público, as novas normas trazem maior responsabilidade e valorização ao profissional da área.

Em decorrência disso, espera-se que as mudanças resultantes da atualização da base normativa da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) sejam abordadas no ensino das disciplinas que tratam dessa área do conhecimento contábil, para que o discente seja apresentado ao que há de mais atual para a atuação do contador público.

Além do conteúdo abordado nas disciplinas, outros fatores podem contribuir para a formação dos futuros profissionais da área da contabilidade pública. Nesse sentido, identificar elementos que influenciam a formação e o desempenho acadêmico dos estudantes pode ser útil para otimizar o processo de ensino-aprendizagem (CRUZ; CORRAR; SLOMSKI, 2008; HUBER; MAFI, 2013; MARQUES; BIAVATTI, 2019).

Nos últimos anos, pesquisadores brasileiros e estrangeiros voltaram suas preocupações para os modelos de ensino nos cursos de graduação em ciências contábeis e discutiram técnicas de ensino, recursos didáticos e perfil do docente, trazendo contribuições no sentido de instigar mudanças para melhorar a qualidade do ensino e do processo de aprendizagem.

Sobre as metodologias de ensino, Marques e Biavatti (2019) identificam a utilização de diversas estratégias nos cursos de contabilidade, desde aulas expositivas, expositivas dialogadas, aulas de exercícios até aulas práticas ou baseadas em leituras científicas. Os autores mencionam que o uso diversificado das técnicas existentes pode estar relacionado com o conteúdo das disciplinas e/ou a qualificação do docente.

Ao investigarem as qualidades dos docentes considerados como referência por estudantes do curso de graduação em ciências contábeis de uma universidade pública brasileira, Miranda, Nova e Cornacchione Júnior (2012) identificam três saberes que subsidiaram as escolhas dos melhores docentes: conhecimento didático, domínio do conteúdo e saberes experienciais. Neste último caso, os autores reconheceram a importância da conexão do docente com práticas mercadológicas e de sua aplicação dentro do ambiente acadêmico, por meio de projetos de extensão, consultoria, pesquisas aplicadas, dentre outras atividades.

Com relação ao ensino da CASP, considerando sua reformulação normativa, Silva, Cajaiba e Farias (2019) sugerem alterações no modelo atual de ensino de disciplinas desta área nos cursos de graduação em contabilidade. Dentre os recursos existentes em modelos de ensino não tradicionais, a utilização de artigos acadêmicos e profissionais como materiais didáticos, segundo Hoque (2002), pode ser incentivada para permitir que os alunos de graduação na área de gestão e contabilidade adquiram habilidades cognitivas e comportamentais desejáveis ao profissional.

Além das alterações no conteúdo da CASP, mudanças provocadas pela globalização e pelos avanços na tecnologia da informação trazem novos desafios não apenas para o profissional contábil, como também para o ensino e aprendizagem da contabilidade (SILVA, 2008; MIRANDA; NOVA; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2012; MASHAYEKHI; MOHAMMADI, 2014). Com isso, cresce a demanda por constante atualização tanto dos contadores quanto dos professores da área.

Levando em consideração que a contabilidade é uma área de conhecimento aplicada à prática profissional (ZIMMERMAN; FOGARTY; JONAS, 2017), um ambiente de cooperação entre profissionais contadores e professores da área pode diminuir as lacunas que existem entre o que é verificado no mercado de trabalho e aquilo que é ensinado na graduação, como afirmam Hawkes, Fowler e Tan (2003).

Pesquisas nacionais e internacionais demonstram que a aproximação da teoria à prática profissional dentro do ambiente acadêmico das ciências contábeis pode trazer benefícios tanto para profissionais, como para docentes e também para os alunos (SILVA, 2008; HUBER; MAFI, 2013; MASHYEKHI; MOHAMMDI, 2014; ZIMMERMAN; FOGARTY; JONAS, 2017).

Diante do exposto, este estudo pretende responder ao seguinte questionamento: **Como discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis avaliam a conexão entre teoria e prática no ensino das disciplinas da área da contabilidade pública?**

Um levantamento realizado por Silva, Cajaiba e Farias (2019) em todos os cursos de graduação em ciências contábeis do país, identificou 36 nomenclaturas possíveis para as disciplinas relacionadas à grande área da CASP. Por isso, para fins deste estudo, serão consideradas disciplinas da área da contabilidade pública todas as que tratem de assuntos inerentes ao planejamento e orçamento governamental, à contabilidade das instituições públicas nos seus aspectos orçamentários, patrimoniais e fiscais, e às atividades de auditoria no âmbito do setor público, independentemente da terminologia que recebam.

O presente estudo limita-se a investigar a percepção de discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis das universidades públicas localizadas no estado do Rio de Janeiro. Serão selecionados discentes matriculados nos cursos de ciências contábeis que já tenham concluído pelo menos uma disciplina relacionada à contabilidade pública. Sendo assim, a pesquisa não considera a visão de docentes, de coordenadores de cursos ou de profissionais que atuam como contadores em órgãos da administração pública.

Além disso, não está no escopo desse trabalho avaliar a adequação dos planos de ensino das disciplinas ou da estrutura curricular dos cursos de graduação da área contábil, tendo em vista que o estudo está focado na percepção de alunos sobre o ensino de disciplinas de contabilidade pública, especificamente sobre a conexão entre teoria e prática, e de modo mais abrangente sobre o que pode ser potencializado para garantir melhorias no processo de ensino-aprendizagem.

A presente pesquisa justifica-se em função do atual processo de reformulação da CASP que recepciona novos normativos decorrentes da convergência aos padrões

internacionais, fortalece a gestão sobre o patrimônio público e inclui novos procedimentos para o profissional contábil do setor público. Frente a esses desafios e ao reconhecimento por parte de diversos autores (BOTELHO; LIMA, 2015; CARNEIRO; SILVA NETO, 2015; PICCOLI; KLANN, 2015; ALMEIDA et al., 2016; COSTA et al., 2018) da adequada capacitação como requisito indispensável ao contador que atua na administração pública, é preciso refletir sobre o ensino da contabilidade pública nos cursos de graduação em ciências contábeis.

Há, na literatura, discussões sobre as diversas estratégias de ensino utilizadas em diferentes disciplinas nos cursos de graduação em contabilidade. Sobre esse aspecto, alguns autores, nacionais e estrangeiros, afirmam que o vínculo entre teoria e prática pode favorecer o processo de ensino-aprendizagem (HOQUE, 2002; SILVA, 2008; HUBER; MAFI, 2013; MASHAYEKHI; MOHAMMDI, 2014; ZIMMERMAN; FOGARTY; JONAS, 2017). Com relação à aplicação desta abordagem na disciplina de CASP, Hoque (2002), por exemplo, investigou a percepção dos discentes sobre a utilização de artigos profissionais elaborados por profissionais da área pública contábil, tendo concluído que há uma preferência, por parte dos alunos, ao uso desses artigos em comparação aos artigos acadêmicos. Para o avanço do ensino-aprendizagem na área contábil do setor público, torna-se relevante, portanto, a investigação sobre a conexão de teoria e prática no âmbito do ensino da contabilidade pública.

Com a finalidade de responder ao problema proposto, estabelecem-se os objetivos dessa pesquisa, divididos em objetivo geral e objetivos específicos, a saber:

## **OBJETIVO GERAL**

- Investigar a visão de discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis sobre a conexão entre a teoria e a prática no ensino das disciplinas da área da contabilidade pública.

## OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Investigar a visão dos discentes sobre o ensino das disciplinas da área da contabilidade pública;
- Analisar a importância atribuída por discentes às disciplinas da área da contabilidade pública em sua formação profissional.

Considerando os objetivos que se pretende alcançar, a abordagem empregada nesta pesquisa possuirá cunho qualitativo. Alguns dos estudos brasileiros anteriores para analisar a opinião dos discentes sobre a disciplina de contabilidade governamental foram realizados com base na abordagem quantitativa (LEITE FILHO; SLOMSKI, 2003; SILVA; CAJAIBA; FARIAS, 2019). No entanto, no exterior, há pesquisadores que ressaltam a importância da abordagem qualitativa para investigar com maior profundidade a visão dos atores envolvidos no processo de ensino-aprendizagem na área contábil, tal como sugerem Fogarty, Zimmerman e Richardson (2016, p. 36): “pesquisas e estudos baseados em entrevistas seriam necessários para se aproximar de mais variáveis psicológicas”.

O presente trabalho está estruturado em quatro seções, além desta introdução que contextualiza o tema de pesquisa, traz sua relevância e explicita seu objetivo principal e seus objetivos secundários. A primeira seção contém o referencial teórico, em que são apresentados os novos normativos e procedimentos advindos da evolução da contabilidade pública brasileira, os estudos que abordaram o perfil e as competências do profissional contábil do setor público, as questões relativas ao ensino nos cursos de graduação em contabilidade, o vínculo entre a teoria e a prática e o ensino especificamente da contabilidade pública. Na segunda seção, explica-se a metodologia aplicada no desenvolvimento da pesquisa. Já na terceira seção são apresentados os dados da pesquisa empírica, sua análise e discussão. A seguir, na quarta seção, são apresentadas as considerações finais e sugestões para pesquisas futuras. Por fim, são apresentadas as referências utilizadas para a elaboração deste trabalho e os apêndices.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção será apresentado o conteúdo teórico que sustentará a pesquisa. Em primeiro lugar, tratará das transformações no âmbito da contabilidade pública brasileira, da reformulação da base teórica e da introdução de novos procedimentos contábeis em consonância com os padrões internacionais. Em seguida, serão evidenciados, com base em pesquisas anteriores, o perfil e as competências do profissional contador atuante no setor público. Haverá também uma subseção sobre os diversos aspectos relacionados ao ensino nos cursos de graduação em ciências contábeis. Em seguida, uma subseção que trata do vínculo entre teoria no ensino da contabilidade, explorando, especificamente, as estratégias de ensino e o docente com experiência de práticas mercadológicas. Por último, será abordado o ensino das disciplinas de contabilidade pública.

### **1.1 Evolução da Contabilidade Pública Brasileira**

A contabilidade pública, também denominada Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) ou contabilidade governamental, orienta-se por meio da Lei das Finanças Públicas (Lei 4.320/1964), da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei 101/2000), das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC-TSP), ambas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dentre outros normativos, tais como o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Na visão de Reis et al. (2007), a edição da Lei 4.320/1964 pode ser considerada como a primeira grande revolução para a contabilidade pública. Os autores mencionam que a partir da edição desta norma legal ocorreu a padronização das normas relativas às demonstrações contábeis a que os órgãos públicos estavam sujeitos, trazendo a todos os entes governamentais a obrigatoriedade de elaboração dos demonstrativos contábeis do setor público.

Posteriormente, a Lei 101/2000 trouxe contribuições adicionais no sentido de propiciar o controle sobre o equilíbrio das finanças públicas, o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições de gastos com pessoal e dívida

pública, além de instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal. Reis et al. (2007) apontam que, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a sociedade passa a reconhecer com mais clareza o valor das informações contábeis geradas pelas organizações do setor público.

Além disso, os mecanismos de transparência definidos na LRF contemplam, dentre outros aspectos, a ampla divulgação das prestações de contas, dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal, assim como das informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais dos entes públicos. Como mencionado mesmo antes da edição desta lei, a fiscalização pela sociedade pressupõe que as informações sobre a gestão pública estejam acessíveis ao público em geral (CAMPOS; 1990). A partir da obrigatoriedade de divulgação dos dados contábeis em meios eletrônicos, trazida pela LRF, autores como Sacramento (2005) e Prado, Ribeiro e Diniz (2012) reconhecem o favorecimento do efetivo controle social.

No âmbito da contabilidade pública, a preparação e divulgação de informações tempestivas e fidedignas suportam a tomada de decisão sobre a aplicação de recursos pelo gestor público e o processo de fiscalização das ações governamentais pelo cidadão comum e órgãos de controle (SACRAMENTO, 2005; REIS; PEREIRA; SLOMSKI, 2006). Apesar de sua relevância para o controle das finanças públicas e para a consolidação de uma administração financeira e contábil no país, na visão de Lima, Santana e Guedes (2009), tanto a Lei 4.320/1964 como a Lei 101/2000 não incorporam em sua essência os fundamentos da teoria contábil que tratam do patrimônio como objeto da contabilidade.

Nesse sentido, Feijó (2013) analisa criticamente que a cultura contábil vigente no setor público do país historicamente sempre privilegiou os aspectos orçamentários em detrimento dos aspectos patrimoniais. Segundo o autor, esse cenário vem mudando gradativamente desde o início do processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais.

A edição das primeiras NBCASP em 2008, que entraram em vigor de forma facultativa em 2009 e de forma obrigatória em 2010, representa o marco inicial da trajetória de reformulação das normas brasileiras de contabilidade pública (PICCOLI; KLANN, 2015). Além do mais, a reestruturação do arcabouço conceitual da CASP propiciado pelas NBCASP, na visão de Lima, Santana e Guedes (2009), contribui para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, vital diante da dimensão e da diversidade da estrutura da administração pública brasileira.

No decorrer deste processo, ainda em curso, de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) assume papel de protagonismo diante da responsabilidade pela tradução das 31 Normas Internacionais de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público - *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Como resultado desse trabalho, o CFC publicou a primeira NBC-TSP, denominada Estrutura Conceitual, em 2016.

Desde então, no decorrer do processo de internacionalização da contabilidade pública brasileira, diversos normativos vem sendo atualizados e/ou substituídos pelas NBC-TSP, como pode ser verificado no Quadro 1:

Quadro 1 – Relação de NBC-TSP (continua)

Norma Brasileira	Nome da Norma	Data de Publicação	Norma Internacional Correspondente	Normas Revogadas ou Alteradas
NBC TSP Estrutura Conceitual	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	DOU 04/10/16	Conceptual Framework	.Resolução CFC n.º 1367/2011 - Altera o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 (REVOGADA); .Resolução CFC n.º 1282/2010 - Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC 750/93 (REVOGADA); .Resolução CFC n.º 1132/2008 - NBC T 16.5 - Registro Contábil (REVOGADA); .Resolução CFC n.º 1131/2008 - NBC T 16.4 - Transações no Setor Público (REVOGADA); .Resolução CFC n.º 1130/2008 - NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil (REGOVADA); .Resolução CFC n.º 1129/2008 - NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis (REVOGADA); .Resolução CFC n.º 1128/2008 - NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação(REVOGADA); .Resolução CFC n.º 1111/2007 - Apêndice II-Res.CFC 750/93 - Princípios Fundamentais de Contabilidade (REVOGADA); .Resolução CFC n.º 750/1993 - Princípios Fundamentais Contabilidade (REVOGADA) .Resolução CFC n.º NBCT16.6(R1)/2014 - Altera a NBCT16.6 (ALTERADA) .Resolução CFC n.º 1437/2013 - Altera, inclui e exclui itens das NBCs (ALTERADA) .Resolução CFC n.º 1268/2009 - Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 (ALTERADA)
NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação	DOU 28/10/16	IPSAS 23	Nenhuma

Quadro 1 – Relação de NBC-TSP (continuação)

NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação	DOU 28/10/16	IPSAS 9	Nenhuma
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	DOU 28/10/16	IPSAS 19	Nenhuma
NBC TSP 04	Estoques	DOU 06/12/16	IPSAS 12	.Resolução CFC n.º 1137/2008 - NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (ALTERADA)
NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	DOU 06/12/16	IPSAS 32	Nenhuma
NBC TSP 06	Propriedade para Investimento	DOU 28/9/17	IPSAS 16	Nenhuma
NBC TSP 07	Ativo Imobilizado	DOU 28/9/17	IPSAS 17	.Resolução CFC n.º 1137/2008 - NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (REGOVADA) .Resolução CFC n.º 1136/2008 - NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão (REVOGADA)
NBC TSP 08	Ativo Intangível	DOU 28/9/17	IPSAS 31	Nenhuma
NBC TSP 09	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	DOU 28/9/17	IPSAS 21	Nenhuma
NBC TSP 10	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	DOU 28/9/17	IPSAS 26	Nenhuma
NBC TSP 11	Apresentação das Demonstrações Contábeis	DOU 31/10/18	IPSAS 1	.Resolução CFC n.º 1268/2009 - Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 (REVOGADA) .Resolução CFC n.º 1135/2008 - NBC T 16.8 - Controle Interno (REGOVADA); .Resolução CFC n.º 1133/2008 - NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis (REVOGADA); .Resolução CFC n.º 1437/2013 - Altera, inclui e exclui itens das NBCs (ALTERADA)
NBC TSP 12	Demonstração dos Fluxos de Caixa	DOU 31/10/18	IPSAS 2	Nenhuma
NBC TSP 13	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	DOU 31/10/18	IPSAS 24	Nenhuma
NBC TSP 14	Custos de Empréstimos	DOU 31/10/18	IPSAS 5	Nenhuma
NBC TSP 15	Benefícios a Empregados	DOU 31/10/18	IPSAS 39	Nenhuma
NBC TSP 16	Demonstrações Contábeis Separadas	DOU 31/10/18	IPSAS 34	Nenhuma

Quadro 1 – Relação de NBC-TSP (conclusão)

NBC TSP 17	Demonstrações Contábeis Consolidadas	DOU 31/10/18	IPSAS 35	.REVOGARÁ em 01/01/2021 a Resolução CFC n.º 1134/2008 - NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC TSP 18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	DOU 31/10/18	IPSAS 36	Nenhuma
NBC TSP 19	Acordos em Conjunto	DOU 31/10/18	IPSAS 37	Nenhuma
NBC TSP 20	Divulgação de Participações em Outras Entidades	DOU 31/10/18	IPSAS 38	Nenhuma
NBC TSP 21	Combinações No Setor Público	DOU 31/10/18	IPSAS 40	Nenhuma
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	1.134/08	Não há	.Será REVOGADA em 01/01/2021
NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	1.366/11	Não há	Resolução CFC n.º 1437/2013 - Altera, inclui e exclui itens das NBCs (ALTERADA)

Fonte: A autora, 2020 a partir de dados do Conselho Federal de Contabilidade, 2019.

Além das leis e normas mencionadas, pode-se considerar o MCASP, que contém em sua estrutura um plano de contas único, como normativo fundamental que possibilita a evidenciação e o registro padronizados de atos e fatos no âmbito do setor público e, ainda, a consolidação das demonstrações contábeis, exigidos por força legal. Contendo informações detalhadas em seu texto principal de mais de 450 páginas, a última edição do Manual, de 2018, aborda os principais aspectos acerca de procedimentos contábeis orçamentários, procedimentos contábeis patrimoniais, das informações evidenciadas nas demonstrações contábeis e da lógica do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) que tornou-se obrigatório para todos os entes da federação a partir de 2015.

Os esforços dispendidos por parte da STN e do CFC na revisão dos normativos demonstram o comprometimento em nível nacional que se direciona ao fortalecimento da CASP e ao aumento da credibilidade das informações contábeis geradas pela administração pública. Vale lembrar que essas alterações afetam não apenas a forma como as normas passam a ser apresentadas, ou seja, como versões traduzidas das IPSAS. Os novos normativos resgatam a essência contábil ao reafirmar o patrimônio como objeto da contabilidade e reforçar a importância da evidenciação da informação contábil que, conforme ressaltado no MCASP:

Auxilia a entidade a cumprir os objetivos das demonstrações contábeis, que é fornecimento de informações úteis sobre a entidade ou órgão público que elabora demonstrações contábeis, voltadas para os usuários dessas demonstrações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*). (BRASIL, 2018, p. 239)

Por muitos anos os gestores públicos preocuparam-se predominantemente com o controle do orçamento e sua execução, e esqueceram-se dos aspectos patrimoniais da contabilidade pública brasileira (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009; FEIJÓ; 2013), apesar da Lei 4.320/1964 já ter previsto o registro de fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial, e de atos potenciais que pudessem alterar qualitativa e quantitativamente o patrimônio.

A busca pela adequada evidenciação dos fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas está intrinsecamente relacionada à adoção do regime de competência para o registro contábil (BORGES et al., 2010).

Internacionalmente conhecido como *accrual basis*, o regime contábil de competência, trata-se de um método que tem como objetivo o registro de transações e eventos econômicos no momento de sua ocorrência, independentemente do seu recebimento ou pagamento. É nesse contexto que Botelho e Lima (2015) alegam, com base em relatório da empresa *Ernst & Young* de 2012, que o processo de harmonização internacional das normas contábeis pressupõe a implantação do regime de competência para o registro dos atos e fatos no âmbito da administração pública nos diversos países.

Quanto aos benefícios de se adotar integralmente o regime de competência, Borges et al. (2010) identificam um incremento da capacidade informacional na contabilidade pública, uma vez que o mesmo incorpora as funções desempenhadas até então pelo regime de caixa e acrescenta muitas outras informações, permitindo análises financeiras, orçamentárias, patrimoniais e de custos. Para os autores, debates sobre esses benefícios podem ser aprofundados à medida em que o país incorpore as normas internacionais na contabilidade pública brasileira e de fato as aplique.

Uma ação estratégica no sentido de concretizar a evolução ao padrão internacional de contabilidade pode ser observada a partir da instituição do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014). A Portaria 510/2014 da STN, que dispõe sobre a instituição, as atribuições, a composição e o funcionamento do GTCON, estabelece em seu artigo 3º que o grupo seja constituído em sua maior parte por membros técnicos, mas também por acadêmicos:

O pleno do GTCON é composto por 36 (trinta e seis) membros titulares distribuídos da seguinte forma: 8 (oito) representantes da União, 8 (oito) representantes dos Estados e Distrito Federal, 8 (oito) representantes dos Municípios, 8 (oito) representantes dos órgãos de controle interno e externo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, 2 (dois) acadêmicos de notório saber em Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2 (dois) representantes indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (BRASIL, 2014, p. 2).

Pouco depois de sua criação, o GTCON foi objeto de estudo de Diniz et al. (2015), que tem como propósito avaliar a percepção de seus membros quanto às vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira. Os achados da pesquisa revelam que o grupo acredita que a implementação e as aplicações das normas internacionais são úteis para a gestão pública, por permitirem maior comparabilidade dos demonstrativos, redução de possíveis fraudes e aumento da credibilidade das informações, proporcionando uma melhor tomada de decisão por parte da administração pública.

Em sua pesquisa, cujo objetivo é apresentar experiências internacionais e os desafios enfrentados na transição da contabilidade pública para o regime contábil de competência, Botelho e Lima (2015) destacam, dentre os diversos estudos, o *Study 14* desenvolvido pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e o Modelo de Requerimentos Básicos proposto por Ouda (2008). Sobre esses dois estudos, os autores citam os seguintes procedimentos que têm auxiliado nesse processo de transição: comprometimento político, adequação dos recursos humanos e financeiros, efetiva estrutura de gestão do projeto, adequação dos sistemas tecnológicos, uso da legislação, estímulo e estrutura para implantação, resultados e consequências.

Os autores notam que, no caso do Brasil, dentre os principais desafios decorrentes do processo de transição da contabilidade pública, destacam-se, nessa ordem, carência de pessoal treinado, exigências tecnológicas, falta de comprometimento da alta administração, custo da conversão e impacto esperado. Sendo assim, observa-se que os aspectos envolvendo a capacitação de profissionais contadores que atuam no setor público figuram como ponto mais crítico no atual momento de reformulação da CASP.

## 1.2 Perfil e Competências do Profissional Contábil do Setor Público

Diante das reformulações da base teórica referente à contabilidade pública e da implantação dos novos procedimentos contábeis para o setor público, é preciso discutir o papel do profissional de contabilidade que atua na área. Corroborando esta ideia, as pesquisas de Botelho e Lima (2015), Carneiro e Silva Neto (2015), Piccoli e Klann (2015), Almeida et al. (2016) e Costa et al. (2018) apontam como indispensável a capacitação apropriada do corpo profissional.

A adequação dos profissionais que atuam no ramo da contabilidade nos diversos órgãos do setor público é indicada por Botelho e Lima (2015) como um dos fatores que contribui para a superação dos desafios inerentes ao processo de internacionalização da CASP.

Ao avaliarem a percepção de contadores do setor público nos municípios de Santa Catarina em relação às NBCASP, Piccoli e Klann (2015) reforçam o papel relevante dos profissionais que atuam no ramo contábil da administração pública frente à interpretação das novas normas e à responsabilidade por operacionalizá-las. Como forma de compensação aos desafios e novas responsabilidades, há a visão por parte dos respondentes de uma maior valorização do profissional da área.

Na mesma linha de Piccoli e Klann (2015), Almeida et al. (2016) buscam avaliar como contadores dos municípios do estado de Alagoas acompanham o processo de convergência da contabilidade pública. Nesta pesquisa, investiga-se as percepções dos profissionais em relação às melhorias que a contabilidade pode gerar para a gestão pública, em decorrência da internacionalização das normas contábeis públicas brasileiras. Os resultados demonstram que 100% dos respondentes acreditam que as mudanças nos demonstrativos contábeis poderão tornar esses instrumentos mais úteis no processo de tomada de decisão, e consideram que as mudanças oriundas da implantação das NBCASP proporcionam maiores benefícios para a gestão municipal.

Na pesquisa de Piccoli e Klann (2015), não há consenso entre os pesquisados sobre possíveis dificuldades para o contador no desempenho de seu trabalho, por conta das mudanças observadas na CASP. Isso pode ser justificado primeiramente pela assimetria no nível de compreensão das NBCASP, em que apenas 50% dos respondentes afirmam deter conhecimento das normas. Esse percentual é coerente com o encontrado na pesquisa de Almeida et al. (2016), onde 66,7% dos pesquisados se auto avaliam com conhecimento vasto

em relação ao processo de convergência, enquanto 48,5% dos entrevistados afirmam deter médio conhecimento sobre as alterações de conteúdo do MCASP.

Os achados da pesquisa de Piccoli e Klann (2015) revelam que a maior parte dos respondentes (86%) reconhece que o foco da nova contabilidade pública concentra-se nas questões patrimoniais, no entanto 31% dos entrevistados ainda desconhecem a menção ao princípio da competência nas NBCASP, o que na visão dos autores pode ser considerado um indicador elevado, já que a norma encontrava-se em vigor desde 2009. Sobre a possibilidade deste princípio afetar os registros patrimoniais da entidade pública, o que é um fato, o percentual de entrevistados que não sabem responder corretamente sobe para 50%, indicando maior dificuldade na compreensão e na aplicabilidade do conhecimento teórico das normas. Apesar dessas evidências, o público pesquisado pelos autores apresenta perfil predominantemente de contabilistas com bastante experiência profissional, em sua maior parte com graduação em ciências contábeis, idade acima dos 40 anos e que atuam há mais de 15 anos na área.

Com relação aos conteúdos alterados no processo de internacionalização da CASP, assim como Piccoli e Klann (2015), Almeida et al. (2016) abordam as demonstrações contábeis e os procedimentos de depreciação de ativos imobilizados, mas sobre este último tópico acrescentam questões relacionadas à amortização, exaustão e reavaliação. Além disso, questionam acerca das provisões no setor público, dos subsistemas e da contabilidade de custos.

Os achados de Almeida et al. (2016) demonstram que, apesar de 30,4% dos pesquisados avaliarem possuir conhecimento variando entre alto e altíssimo sobre os procedimentos de depreciação, amortização, exaustão e reavaliação dos seus bens, obrigatórios para os municípios a partir de 2013, 57,5% ainda se auto avaliam com médio conhecimento e 12,1%, baixo ou baixíssimo. Sobre o subsistema de custos, 27,2% ainda afirma deter baixo ou baixíssimo conhecimento de seus mecanismos. Um percentual ainda maior, de 36,3%, se declara com baixa ou baixíssima compreensão sobre o registro de provisões. Acerca da compreensão sobre as alterações nos demonstrativos contábeis do setor público, nota-se um equilíbrio entre aqueles que dizem possuir nível de conhecimento médio, baixo ou baixíssimo (51,6%) e aqueles que se avaliam com conhecimento alto ou altíssimo (48,4%). É importante observar que mesmo os profissionais que, em suas próprias avaliações, ainda não as compreendem significativamente acreditam que essas mudanças nos demonstrativos contábeis os tornam mais úteis no processo de tomada de decisão.

Após uma análise correlacionada de dados relevantes sobre a identificação dos respondentes, o grau de conhecimento sobre o processo de convergência e as percepções sobre as melhorias advindas de sua implantação, os autores observaram que os profissionais com mestrado se destacam em relação aos demais quanto ao altíssimo conhecimento e acompanhamento do processo de convergência da contabilidade pública. Ao analisar o nível de conhecimento dos graduados, tem-se que 56% se consideram com conhecimento alto, 33%, médio e 11%, baixíssimo. Considerando-se o tempo de exercício da profissão, os contadores com experiência de 6 a 10 anos de exercício da função afirmaram possuir maior conhecimento sobre as alterações do MCASP.

Na investigação de competências essenciais ao profissional que atua na área da contabilidade pública, Carneiro e Silva Neto (2015) destacam sete relacionadas a conhecimentos, oito relacionadas a habilidades e dezesseis a valores, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Competências essenciais ao contador público (continua)

<b>Componente</b>	<b>Competências</b>
Conhecimento	1 - Compreender o funcionamento do sistema contábil e seus subsistemas de informações orientados à confiabilidade 2 - Conhecer sistemas gerenciais integrados visando informações para tomada de decisões 3 - Entender o planejamento integrado (plano plurianual e orçamento) do setor público municipal 4 - Conhecer métodos de apuração e análise de custos 5 - Conhecer técnicas de análise e geração de informações complementares destinadas a vários usuários 6 - Saber dos procedimentos de controle interno como suporte do sistema de informação contábil 7 - Conhecer fundamentos teóricos e práticos básicos de liderança e gestão de pessoas
Habilidade	1 - Saber planejar e orientar o uso do sistema contábil e seus subsistemas 2 - Saber propor medidas de aperfeiçoamento do sistema de informações 3 - Ser capaz de analisar o planejamento do setor público municipal e integrá-lo ao sistema contábil 4 - Saber aplicar métodos de apuração de custos 5 - Ser capaz de analisar e interpretar informações de custos no setor público 6 - Saber analisar as contas públicas e avaliar o resultado da gestão 7 - Ser capaz de comunicar-se efetivamente com o grupo de trabalho, gestores e o público 8 - Saber liderar as atividades de contabilidade do setor público municipal

Quadro 2 – Competências essenciais ao contador público (conclusão)

Componente	Competências
Valor	1 - Planejamento (elaboração de planos para evitar a improvisação na organização)
	2 - Probidade (administrar de maneira adequada o dinheiro público)
	3 - Eficácia (fazer as tarefas de forma a atingir os objetivos esperados)
	4 - Eficiência (executar as tarefas da organização de forma certa)
	5 - Ética (pautar-se por um conjunto de regras de conduta e moral)
	6 - Honestidade (promoção do combate à corrupção na organização)
	7 - Organização (existência de normas claras e explícitas)
	8 - Cooperação (clima de ajuda mútua)
	9 - Abertura (promoção de um clima propício às sugestões e ao diálogo)
	10 - Criatividade (capacidade de inovar na organização)
	11 - Pontualidade (preocupação com o cumprimento de horários e compromissos)
	12 - Dedicção (promoção ao trabalho com afinco)
	13 - Qualidade (compromissos com o aprimoramento dos produtos e serviços)
	14 - Qualificação recursos humanos (promover a capacitação e o treinamento dos servidores)
	15 - Flexibilidade (administração que se adapta a situações concretas)
	16 - Supervisão (acompanhamento e avaliação contínuo de tarefas)

Fonte: Adaptado de CARNEIRO; SILVA NETO, 2015.

Na visão de Carneiro e Silva Neto (2015), os contadores do setor público são diferenciados e estão lidando com uma gama de desafios em suas rotinas de trabalho. Segundo os autores, tais desafios advêm do processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais, fazendo surgir uma nova contabilidade pública, para a qual todos os profissionais devem estar capacitados.

O estudo de Carneiro e Silva Neto (2015) conclui que o perfil profissional requerido é o de bacharelado em ciências contábeis com ênfase em sistemas de informações, noções de custos e análise contábil, patrimonial, orçamentária e financeira. Adicionalmente, na visão dos autores, é desejável que o contador público possua habilidades como liderança de equipe e gestão de pessoas.

Mais recentemente, um estudo complementar ao de Carneiro e Silva Neto (2015) foi desenvolvido por Costa et al. (2018) com o objetivo de analisar o perfil profissional dos contadores que atuam no setor público das capitais brasileiras e do Distrito Federal. Para estes autores, a importância da boa gestão de recursos públicos e a obrigatoriedade da prestação de contas à sociedade requer responsabilidade e qualificação adequadas aos profissionais que atuam na área da contabilidade pública.

No contexto das mudanças na CASP decorrentes da divulgação das NBCASP e das exigências por maior transparência e suporte à tomada de decisões, Costa et al. (2018)

reconhecem que o papel do profissional contábil da área pública vem ganhando destaque. Na visão dos autores, o contador necessita de qualificação profissional continuada, reforçando seu compromisso e competência para exercício de suas atividades, principalmente para aqueles em funções de chefia. Os autores destacam ainda que o trabalho desenvolvido com segurança e qualidade pode ser obtido por meio da formação continuada dos profissionais.

Como resultado da pesquisa, Costa et al. (2018) constatam que o perfil do contador responsável pelas informações geradas pela contabilidade das capitais brasileiras é de indivíduos com nível superior e especialização na área pública, com vínculo efetivo e função comissionada.

É importante destacar que, diante das recentes atualizações da contabilidade pública, a STN tem oportunizado aos servidores públicos a participação em diversas capacitações com foco prático ao longo dos últimos anos. Dentre as mais populares estão a Semana Contábil e Fiscal, o Encontro com Gestores Públicos, os Seminários de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público. Normalmente, essas capacitações são ministradas por servidores que trabalham na área técnica ou servidores multiplicadores do conhecimento, chamados de instrutores. A fim de formar e atualizar estes profissionais para conduzirem as diversas capacitações, são realizados, também, os Eventos de Alinhamento Técnico e Pedagógico.

### **1.3 O Ensino na Graduação em Ciências Contábeis**

O mapeamento dos fatores que influenciam a formação e o desempenho acadêmico dos estudantes norteia a implementação de ações que visam melhorar o processo de ensino-aprendizagem (CRUZ; CORRAR; SLOMSKI, 2008; HUBER; MAFI, 2013; MARQUES; BIAVATTI, 2019).

Com relação à qualidade do ensino, Catapan, Colauto e Sillas (2012) a consideram uma tarefa complexa por envolver múltiplas competências dos docentes e um esforço integrado destes com a instituição onde atuam. Neste contexto, Miranda, Nova e Cornacchione Junior (2012) sugerem, diante dessa complexidade, que o perfil do docente da área contábil seja pesquisado, discutido e analisado, demandando ações e políticas para os diversos atores envolvidos no processo (instituições de ensino, organismos governamentais e de apoio ao ensino e à docência, organizações profissionais, docentes, entre outros).

Ao avaliarem os saberes predominantes dos docentes percebidos como professores-referência por discentes do curso de graduação em ciências contábeis de uma universidade pública brasileira, Miranda, Nova e Cornacchione Junior (2012) destacam que os três aspectos que subsidiaram essas escolhas foram, nesta ordem: conhecimento didático, domínio do conteúdo e saberes experienciais, apontando, neste último caso para a importância do docente estar conectado com as práticas mercadológicas. Reconhecendo que a atuação dos membros do corpo docente no ensino superior é bastante heterogênea, as evidências dessa pesquisa indicam que as disciplinas responsáveis pelas experiências mais significativas de aprendizagem durante o curso são as de base do curso (contabilidade básica, contabilidade intermediária e contabilidade avançada), que também apresentam maior aplicação prática

Em um estudo anterior, Miranda (2011) teve como propósito investigar a relação entre o desempenho do discente, medido pelas notas alcançadas no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE), e a qualificação do docente nos cursos de graduação em ciências contábeis brasileiros. O autor observa que as instituições de ensino onde os discentes obtêm as maiores notas no ENADE também são as que apresentam docentes com as maiores qualificações acadêmicas e profissionais, em que as qualificações acadêmicas estão relacionadas à preparação do docente para o exercício da pesquisa sobre os temas que leciona; enquanto as qualificações profissionais referem-se à sua ligação com as práticas de mercado. Adicionalmente, os autores afirmam não ser possível estabelecer uma relação entre os resultados obtidos pelos discentes e a qualificação pedagógica do docente no que tange ao seu domínio didático pedagógico e às metodologias de ensino aplicadas.

De forma semelhante, o estudo de Catapan, Colauto e Sillas (2012) buscou identificar as principais práticas e atributos dos professores exemplares de contabilidade, na percepção dos discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis de universidades públicas e privadas de Curitiba (PR) e Joinville (SC). Os resultados obtidos na pesquisa mostram que os professores que mais se destacam possuem, principalmente, os atributos de “preparado” e “claro”. Segundo os autores, essas evidências indicam que o maior êxito em sala de aula está relacionado ao domínio do conteúdo, seguido da clareza ao transmitir as informações. Além disso, os autores relacionam o bom desempenho do docente à sua motivação e empenho para despertar o interesse do aluno pela aula, à sua disponibilidade para esclarecer dúvidas, à boa comunicação com a turma, à utilização de materiais atualizados, à sua acessibilidade, comprometimento e domínio da turma, à ótima prática pedagógica e à compreensão do estágio de conhecimento dos alunos.

Sobre o fato de o domínio do conteúdo do docente influenciar na aprendizagem dos alunos, Cruz, Corrar e Slomski (2008) já o haviam constatado em um estudo anterior que comparou o desempenho de discentes de cursos de graduação em ciências contábeis no país. Nesta pesquisa, além deste aspecto, os autores constataam a importância dos recursos didáticos como apoio ao aprendizado e da escolha adequada das técnicas de ensino.

Acerca dos recursos didáticos, os resultados da pesquisa de Cruz, Corrar e Slomski (2008) direcionam para a relevância do livro como recurso didático de base para a aprendizagem. Os autores constam que discentes que utilizam livros por indicação dos professores apresentam melhores pontuações que aqueles que estudam apenas com auxílio de apostilas, trechos de livros ou artigos de periódicos que abordam partes específicas e resumidas da disciplina.

No que tange às técnicas de ensino, os autores identificaram a predominância de aulas expositivas e aulas expositivas dialogadas, neste último caso com a participação dos alunos. Contudo, pode-se constatar que as melhores performances em prova foram dos estudantes que se empenhavam, adicionalmente, em atividades de pesquisa.

O estudo de Marques e Biavatti (2019) buscou identificar as estratégias mais utilizadas no curso de graduação em ciências contábeis de uma universidade de Santa Catarina. Após analisar 614 planos de ensino de todas as disciplinas do curso, oferecidas num lapso temporal de 16 semestres, identificaram-se 23 estratégias de ensino empregadas pelos docentes, conforme demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 - Estratégias de ensino nos cursos de graduação em ciências contábeis

Exercícios	Caso de Estudo	Explicação por parte do aluno	Dramatização
Aula Expositiva	Ensino com pesquisa	Exposições e Visitas técnicas	Jogos de empresa
Aula Expositiva Dialogada	Aula Prática e em Laboratório	Estudo Dirigido	Painel
Estudo de Texto	Projeção de vídeos	Palestras	Júri simulado
Seminário	Ensino a Distância	Dinâmica	Estudo de Campo
Discussão e Debate	Produção Textual	Ensino com projeto	

Fonte: Adaptado de MARQUES; BIAVATTI, 2019.

Do total das estratégias descritas nos planos de ensino das disciplinas, é possível identificar aquelas que aparecem com maior frequência nos planos de ensino, sendo elas: exercícios (72,80%), aula expositiva (52,77%), aula expositiva dialogada (47,23%), estudo de texto (35,50%), seminário (24,27%), discussão e debate (23,94%) e caso de estudo (23,94%). Já o ensino com pesquisa e a aula prática e em laboratório constam, respectivamente, em 21,99% e 16,12% dos planos de ensino. Adicionalmente, verifica-se que nenhum docente

utiliza grupos de verbalização e de observação, aprendizagem baseada em problema (PBL), simpósio, aprendizagem experiencial/estágio, diálogos sucessivos ou formulação de questões.

A partir das informações coletadas nos planos de ensino, Marques e Biavatti (2019) segregam as disciplinas em três núcleos: formação básica, formação teórico-prática e formação profissional, este último núcleo subdividido por área: contabilidade gerencial, contabilidade financeira, contabilidade pública/tributária e outras áreas (auditoria, mercado de capitais, perícia contábil, jogos de empresas, prática contábil e sistemas contábeis). Uma análise das estratégias de ensino por núcleo de disciplinas e suas subdivisões, revela que os planos de ensino do núcleo de formação básica são os que apresentam maior diversificação de estratégias, abrangendo 21 estratégias do total de 23 mapeadas. Em segundo lugar aparecem os planos de ensino das disciplinas da área gerencial, do núcleo profissional, que abarcam 18 estratégias variadas do total de 23. Já para as disciplinas da área pública e tributária, constata-se um modelo de ensino menos diversificado, onde verificou-se a utilização de 7 das 23 estratégias possíveis.

Ao levantar informações sobre a qualificação formal dos docentes e correlacionar às estratégias utilizadas, Marques e Biavatti (2019) observa que entre os docentes apenas com graduação há preferência por estratégias de ensino mais tradicionais (aulas expositivas dialogadas, exercícios e estudo de texto ou, em menor percentual, aulas práticas). Dentre os professores com especialização, além das estratégias mais tradicionais, constata-se também o ensino com pesquisa e seminário. O grupo que apresenta maior variedade de estratégias utilizadas foi o de docentes mestres que utilizam 21 técnicas, mas ainda adotando com maior expressividade as técnicas tradicionais. Já entre os docentes doutores, nota-se menor diversificação de estratégias de ensino em comparação àqueles apenas com especialização ou mestrado e a tendência de exploração de discussões e debates.

No contexto das novas metodologias de ensino, Huber e Mafi (2013) ressaltam que há um reconhecimento, por parte da maioria dos educadores contábeis, de que é preciso incorporar inovações aos modelos tradicionais. Apesar disso, os autores criticam a ausência de um consenso sobre como seria o melhor modelo de ensino a ser seguido. Nesta pesquisa, os autores enfatizam o aprendizado experiencial decorrente de um projeto de filantropia formulado para promover o aprendizado de conceitos específicos de disciplinas e ao mesmo tempo atender às necessidades sociais da comunidade ao redor.

Sobre este projeto, Huber e Mafi (2013) avaliam que, além de aprender conteúdos típicos de contabilidade, os alunos que participaram das atividades práticas também puderam auxiliar na construção e análise de demonstrações financeiras e ponderar sobre medidas

econômicas. Na visão dos autores, o aprendizado adicional obtido através da prática é fundamental para aqueles que almejam trabalhar na área da contabilidade governamental. Segundo Huber e Mafi (2013), projetos dessa natureza movem o foco de uma abordagem técnica, restrita, aplicada em sala de aula para uma abordagem mais ampla que desenvolve, além dos conhecimentos da contabilidade da contabilidade, habilidades profissionais e pessoais.

#### **1.4 Vínculo entre Teoria e Prática no Ensino da Contabilidade**

Na literatura, a prática no contexto acadêmico é relacionada por alguns autores (HUBER; MAFI, 2013; MARQUES; BIAVATTI, 2019) aos modelos de ensino que podem favorecer a aproximação com o exercício contábil. Em um levantamento realizado por Marques e Biavatti (2019), são identificadas algumas técnicas empregadas nos cursos de ciências contábeis, tais como: caso de estudo, aulas práticas e em laboratório, exposições e visitas técnicas, jogos de empresa, dentre outras. Há ainda outros autores, como Andere e Araujo (2008), Miranda (2011) e Miranda, Nova e Cornacchione Junior (2012) que, ao investigarem atributos desejáveis aos docentes da área contábil, identificam a prática adquirida a partir de suas vivências profissionais, fora da Academia, como algo positivo. As próximas subseções abordam as estratégias de ensino utilizadas para fazer a conexão teoria-prática e a influência do docente com experiência de práticas mercadológicas.

##### **1.4.1 As Estratégias de Ensino**

Nesta subseção são abordados não apenas os métodos de ensino, mas também os recursos didáticos, que podem estar relacionados com a intensificação do vínculo entre teoria e prática no ensino da contabilidade. Esta opção é coerente com a de Marques e Biavatti (2019), que entendem que diferentes aspectos viabilizam a transmissão de conhecimento. Sobre o termo “estratégias de ensino”, Marques e Biavatti (2019, p. 29) fazem o seguinte apontamento:

Neste estudo optou-se por adotar o termo estratégias de ensino para designar os métodos utilizados pelos professores no processo de ensino-aprendizagem, uma vez que o termo estratégia parece ser mais abrangente do que os demais.

Sobre a aplicabilidade do ensino na área contábil, Zimmerman, Fogarty e Jonas (2017) entendem que, para formar futuros profissionais com potencial de destaque nas carreiras da área, os cursos de ciências contábeis tendem a fazer com que o ensino no campo da contabilidade seja mais aplicado que os demais campos acadêmicos. Esse entendimento é reforçado pela ideia de que o mercado valoriza profissionais com habilidades para alinhar teoria e prática contábil. Na visão dos autores, todas as disciplinas acadêmicas possuem o seu valor social, no entanto, no caso de uma disciplina mais aplicada, as experiências profissionais podem enriquecer ainda mais o processo de aprendizagem por parte dos alunos.

Com relação às metodologias de ensino, Marques e Biavatti (2019) identificam que, nos cursos de ciências contábeis, a depender da disciplina, há uma variação maior ou menor das técnicas aplicadas. Embora não tenham tido objetivo de investigar as razões para a escolha das estratégias, os autores identificam que no núcleo de disciplinas de formação teórico-prática, que possivelmente seriam aquelas direcionadas a viabilizar o contato com a prática profissional no ambiente acadêmico, as estratégias mais utilizadas são: exercícios (90,20%), aula expositiva dialogada (56,86%), estudo de texto (50,98%), aula expositiva (43,14%) e seminário (31,37%).

Adicionalmente, a partir dos achados de Marques e Biavatti (2019), é possível perceber que, de um modo geral, aulas práticas e em laboratório ainda são menos exploradas mesmo nas disciplinas de formação teórico-prática, cujo percentual de utilização é de 15,69%. A técnica de discussão e debate, que possibilitaria maior interação em sala de aula, possui o percentual de utilização de 13,73%. Já o ensino com pesquisa aparece com o percentual de 17,65%, e o caso de estudo, 9,80%.

Na área da contabilidade governamental, Hoque (2002) cita, dentre as habilidades requeridas aos futuros profissionais contábeis que atuarão em órgãos públicos da Austrália, o senso crítico para avaliação das finanças públicas e a capacidade de comunicação coerentemente com base nos conhecimentos teóricos adquiridos. Diante disso, o autor menciona que a discussão de artigos científicos e profissionais pode ser útil para o desenvolvimento dessas habilidades.

Segundo o autor, tanto artigos publicados em revistas acadêmicas quanto artigos profissionais podem contribuir na formação de contadores que atuarão na área pública. Contudo, é possível perceber diferenças entre eles, pois os artigos acadêmicos são geralmente

mais extensos e baseiam-se em referenciais teóricos e/ou em suposições e lógica razoáveis, sendo utilizados tanto por acadêmicos quanto por profissionais da área contábil, enquanto os artigos profissionais são mais concisos e referem-se a problemas enfrentados pelos profissionais e pela comunidade empresarial como um todo. Os resultados da pesquisa de Hoque (2002) mostram que, ao comparar os dois tipos de artigos, os alunos entrevistados tendem a atribuir maior grau de utilidade aos artigos profissionais, por se referirem a problemas reais enfrentados pelas organizações.

Ratificando a importância da conexão da teoria e prática no ensino da contabilidade, Huber e Mafi (2013) afirmam que discussões recentes favorecem o novo modelo de aprendizagem experimental como técnica capaz de alinhar ambos os aspectos. Com o intuito de identificar habilidade e competências desenvolvidas por meio desse modelo, os autores analisam a participação de alunos do curso de contabilidade de uma universidade pública e uma universidade privada, ambas americanas, numa atividade de extensão que consiste na distribuição de orçamento real entre as organizações sem fins lucrativos que pleiteiam os recursos.

Neste estudo, os autores destacam critérios determinados para decidir sobre a distribuição de recursos, sendo eles: a entrega de todos os documentos no prazo, o porte da organização, sua situação financeira e patrimonial evidenciada nos demonstrativos contábeis e o impacto do financiamento para a continuidade das suas atividades. De posse dessas informações, os alunos, organizados para trabalhar em equipe, tomam decisões reais que têm consequências imediatas para certos grupos de pessoas em suas próprias comunidades.

Como resultado das entrevistas com os alunos, pode-se observar a atribuição de importância às informações financeiras e contábeis para subsidiar as tomadas de decisão. Apesar de desafiador, Huber e Mafi (2013) consideram que, nesta experiência mais próxima da prática, os estudantes podem experimentar benefícios da colaboração, da comunicação, do envolvimento com a comunidade e do desenvolvimento do caráter, além do aprendizado conceitual relacionado aos conteúdos de contabilidade.

Ao investigar a percepção dos profissionais de auditoria sobre o ensino no campo da auditoria contábil, Silva (2008) identifica que há uma lacuna entre o que é ensino em sala de aula e aquilo que é aplicado na prática e exigido pelo mercado de trabalho. O autor identifica que 35% do público investigado reconhece que a utilização de informações de empresas fictícias tem sua utilidade no ensino da disciplina, enquanto 42% identificam que o uso de documentos de empresas reais seria melhor para o aprendizado do aluno. A partir desses resultados, o autor avalia que estratégias de ensino que reforcem a teoria por meio de casos

práticos reais podem impactar, e de modo mais significativo, no processo de ensino-aprendizagem.

Ainda neste estudo, ao avaliar carga horária, bibliografia utilizada, regime de contratação de docentes e interesse do aluno pela disciplina, Silva (2008) alerta que o curso deve maximizar as possibilidades de os alunos estarem em contato, ainda no ambiente acadêmico, com a prática do profissional de contabilidade. Adicionalmente, o autor sugere que a experiência profissional do docente na área em que leciona possa contribuir para esta vivência, além de reduzir as divergências constatadas entre o que se ensina em sala de aula e o que é exigido pelo mercado de trabalho na área de auditoria contábil.

#### 1.4.2 O Docente com Experiência de Práticas Mercadológicas

Diversos autores reforçam a relevância da adequada capacitação formal para exercício da profissão como docente na área contábil (ANDERE; ARAUJO, 2008; CATAPAN; COLAUTO; SILLAS, 2012; MIRANDA; NOVA; CORNACCHIONE JUNIOR, 2012).

Corroborando a ideia de que o vínculo entre a teoria e a prática profissional dentro do ambiente acadêmico pode trazer benefícios, Mashayekhi e Mohammdi (2014), ao avaliarem os cursos de ensino superior em ciências contábeis do Irã, verificam a existência de programas limitados, não relacionados ou desatualizados, em decorrência de negligências às expectativas do mercado de trabalho. Na visão dos autores, esses impactos negativos poderiam ser minimizados se os docentes tivessem experiências de práticas mercadológicas ou buscassem uma integração com o corpo de profissionais e empresários, fazendo a Academia se aproximar do mercado e das expectativas competitivas, favorecendo todos os envolvidos.

Andere e Araujo (2008) reconhecem que o professor de ensino superior em contabilidade, após qualificação formal em programa de mestrado e/ou doutorado, apresenta bons níveis de conhecimentos teóricos da área contábil e da área pedagógica. Apesar disso, os autores mencionam que a formação prática do docente ainda carece de aprimoramentos, tendo em vista a escassez de atividades, conteúdos e disciplinas nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis que possibilitem a conexão entre a teoria e a prática profissional.

Desta forma, a partir da pesquisa de Andere e Araujo (2008), observa-se que incentivar a formação prática dos futuros docentes de contabilidade não é uma prioridade dos programas de pós-graduação na área contábil, nem na percepção dos coordenadores nem na opinião dos próprios mestrandos e doutorandos. Apesar disso, os autores defendem que a formação prática proporciona, aos estudantes que se preparam para a docência, uma visão real e mais atualizada a fim de dar um significado para o conteúdo transmitido e contribuir para a efetivação de aprendizagem. Neste aspecto, Andere e Araujo (2008) citam Vasconcelos (1994, p. 41), que afirma que “relacionar a teoria e prática é fator de garantia de competência para o exercício do magistério universitário”.

Além disso, a ligação entre teoria e a prática é frequentemente demandada pelo aluno e necessária para a sua formação profissional (ANDERE; ARAUJO, 2008). É nesse sentido que os autores concordam com Vasconcelos (1994) que o processo de ensino-aprendizagem é facilitado quando o professor possui condições de trazer para a sala de aula dados efetivos do mercado de trabalho que proporcionam o contato com um mundo verdadeiro, atualizado e coerente. Na visão do autor somente o docente com a competência para fazer essa associação será capaz de estabelecer uma ponte entre a Academia e a sociedade.

A pesquisa de Miranda, Nova e Cornacchione Junior (2012) evidencia a percepção tanto de discentes como de docentes da importância da prática como pilar da formação docente. Sobre esse aspecto, sugere-se a conexão com as práticas mercadológicas, dentro do ambiente acadêmico, por meio do desenvolvimento de atividades de consultoria, do incentivo aos projetos de extensão, da participação de alunos e professores em empresas juniores, do desenvolvimento de pesquisas aplicadas, dentre outras possibilidades. Adicionalmente, os autores mencionam que a experiência profissional dos docentes na área em que lecionam, além de ser um dos fatores que fortalece o domínio do conteúdo, é correlacionada, por alguns alunos, à capacidade de conexão teoria-prática em sala de aula.

Sobre a qualificação profissional, Miranda (2011) entende que o docente deve possuir, além da preparação acadêmica, relevante experiência no campo de trabalho. Na visão do autor, os docentes profissionalmente qualificados podem ser a garantia de que os alunos tenham experiências de aprendizagem que reflitam as práticas de negócios e que façam ligação com a pesquisa e a teoria.

A pesquisa de Zimmerman, Forgarty e Jonas (2017), que tem como objeto de estudo um programa de doutorado de uma universidade norte americana, evidencia um número cada vez maior de pessoas ingressando na Academia sem experiência de trabalho prévia. Adicionalmente, verifica-se outro grupo de pessoas que abdicam do mercado profissional para

ingressar no mercado acadêmico. Observado estes fatos, os autores alertam para a possibilidade de a ciência contábil estar se afastando de seu status aplicado.

No tocante à experiência prática do docente, Zimmerman, Fogarty e Jonas (2017), buscaram compreender, com base no modelo teórico da teoria institucional, até que ponto esta experiência é aproveitada no ambiente acadêmico. Para isso, os autores consideraram como experiência prática aquela obtida anteriormente ao ingresso na carreira acadêmica em razão de trabalho em período integral de duração de no mínimo seis meses, incluindo estágios. Os resultados desta pesquisa indicam que a experiência prática pré-acadêmica é produtiva para o sucesso acadêmico em termos de produtividade da pesquisa e trânsito no mercado de trabalho acadêmico, tanto nas carreiras de pesquisador e como de docente.

Apostolou et al. (2018) realizaram uma revisão de literatura sobre o ensino da contabilidade que trouxe contribuições relevantes sobre a investigação curricular dos docentes, mencionando o estudo de Zimmerman, Fogarty e Jonas (2017) e o de Smith e Emerson (2017). Estes últimos pesquisadores, ao examinarem as credenciais profissionais, experiência de trabalho e atividade de publicação para todos os concluintes de programas de doutorado, verificaram que os docentes com maior experiência profissional para além do ambiente acadêmico estavam vinculados, em sua maior parte, a faculdades que não eram consideradas as melhores.

Os achados de Smith e Emerson (2017), citados por Apostolou et al. (2018), mostram, portanto, que as faculdades norte-americanas não renomadas possuem quantitativo maior de docentes com mais experiência profissional como contadores. No Brasil, uma investigação análoga à de Smith e Emerson (2017) fora realizada anteriormente por Miranda (2011), que avaliou a qualificação acadêmica e a qualificação profissional de docentes de diferentes instituições públicas e privadas. Miranda (2011) verifica que nas instituições particulares encontra-se maior quantitativo de docentes com qualificação profissional na área da contabilidade, enquanto nas instituições públicas observa-se um índice de qualificação acadêmica significativamente maior do que nas instituições privadas.

Com relação à influência da prática no conteúdo teórico das disciplinas, Hawkes, Fowler e Tan (2003) buscam identificar possíveis *gaps* entre o ensino e a prática da contabilidade gerencial, avaliando as percepções de acadêmicos e profissionais sobre o que é importante nos cursos da área de contabilidade e gestão. O estudo, realizado na Nova Zelândia, evidencia discrepâncias entre a percepção dos professores que se dedicavam exclusivamente à Academia e daqueles que atuavam também como profissionais na área.

Ao contrário do que se espera, os resultados da pesquisa de Hawkes, Fowler e Tan (2003) demonstram que docentes que trabalham com contabilidade gerencial pouco valorizam as técnicas contemporâneas. Para estes docentes, o ensino da disciplina contabilidade gerencial deve se concentrar nas técnicas tradicionais de gestão, como por exemplo, “gerenciamento de fluxo de caixa”, “orçamento operacional e de capital”. Já na visão dos docentes que atuam exclusivamente como acadêmicos, o aluno deve ter maior contato com as técnicas contemporâneas e os conteúdos atualmente em debate científico, tais como “gestão estratégica”, “custeio baseado em atividades” e “implicações comportamentais”. Diante dessas evidências, os autores afirmam que o fato de profissionais não abordarem, e não utilizarem no ambiente empresarial, as técnicas contemporâneas, não anula a utilidade dessas ferramentas para o controle gerencial, e sugerem pesquisas que investiguem as dificuldades para sua adoção para além da teoria.

### **1.5 O Ensino da Contabilidade Pública**

A criação de novos procedimentos para o contador que atua no setor público reforça a relevância da adequada capacitação do profissional que pretende atuar na área, como mencionado nas subseções anteriores deste referencial, com base nas pesquisas de Botelho e Lima (2015), Carneiro e Neto (2015), Piccoli e Klann (2015), Almeida et al. (2016) e Costa et al. (2018). Sabe-se que a titulação de bacharel em ciência contábeis é requisito para a posse em cargo de contador em qualquer órgão da administração pública. Por isso, a importância de investigar o ensino das disciplinas direcionadas ao setor público ofertadas nos cursos de graduação em ciências contábeis.

Pressupõem-se que a contabilidade governamental possibilita a melhor compreensão de temas de grande relevância no tocante à gestão de recursos públicos. Isto posto, Leite Filho e Slomski (2003) argumentam que a disciplina é obrigatória na grade curricular dos cursos de ciências contábeis em nível de graduação para que mesmo o discente que não se interesse pela carreira nesta área tenha acesso a esse conhecimento.

Utilizando-se de uma abordagem quantitativa, Leite Filho e Slomski (2003) analisam as opiniões dos discentes de uma universidade pública brasileira sobre a disciplina de contabilidade governamental. Como resultado, percebe-se um certo distanciamento inicial que é revertido depois que o aluno cursa a disciplina. Os autores avaliam que o pré-julgamento

negativo da disciplina advém do desconhecimento dos assuntos tratados e de sua importância para a formação do contador.

Há autores que sugerem a inclusão de novas disciplinas da área da contabilidade pública nas grades curriculares dos cursos de ciências contábeis, como Matos et al. (2018), que defendem a necessidade de implantação da disciplina denominada Controladoria na Administração Pública. Na visão dos autores, as obrigações legais impostas aos gestores públicos, a crescente demanda pela oferta de serviços públicos de qualidade e a cobrança por transparência e ética das ações governamentais pressionam para a capacitação dos estudantes de ciências contábeis nestas questões.

Com o objetivo de explorar o nível de oferta da disciplina de controladoria governamental e os conteúdos abordados, Matos et al. (2018) verificaram que das 30 universidades públicas brasileiras estudadas, apenas 6 a oferecem nos cursos de graduação em ciências contábeis. Apesar do baixo número, os achados da pesquisa também mostram que os assuntos mais presentes nas ementas curriculares estão atualizados no contexto da nova gestão pública, sendo eles: estrutura da controladoria governamental; controle interno; sistema de informação; medidas de desempenho; avaliação de resultados e planejamento governamental.

Acerca da oferta das disciplinas da área da CASP, Silva, Cajaiba e Farias (2019) buscam analisá-la comparativamente aos preceitos da matriz curricular proposta pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), tendo como escopo as disciplinas ministradas em todas as 36 universidades federais do país que oferecem curso de graduação em ciências contábeis. Esse estudo recente demonstra um baixo nível de aderência à proposta no tocante ao déficit da carga horária destinada às disciplinas e à falta de transparência dos objetivos pretendidos para cada disciplina.

A matriz curricular proposta pela FBC sugere a oferta de duas disciplinas obrigatórias nas instituições de ensino superior no tocante à grande área da CASP, sendo elas: Finanças Públicas e Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A pesquisa de Silva, Cajaiba e Farias (2019) mostrou que todas as universidades estudadas oferecem disciplinas relacionadas à CASP, no entanto, 36 nomenclaturas são utilizadas, dentre os termos mais comuns: Contabilidade Governamental, Contabilidade Pública, Contabilidade Pública I e Contabilidade Pública II. Outras nomenclaturas que podem indicar conteúdos diversificados foram: Auditoria Governamental, Contabilidade Governamental e Gestão Fiscal, Controladoria Pública, Controle e Avaliação da Gestão Pública, Economia do Setor Público, Elementos da Administração Pública, Orçamento e Finanças Governamentais, Planejamento e

Orçamento Público, Prática Governamental, Processamento Contábil Governamental e Sistema de Informação e *Accountability* Governamental.

Contudo, com relação à carga horária, foi possível observar que apenas duas universidades públicas federais ofertam, na sua totalidade, a quantidade de horas totais sugeridas pela FBC, de 180 horas, sendo 60 horas para a disciplina de Finanças Públicas e 120h para disciplina de Contabilidade Pública. Apesar da reduzida carga horária, Silva, Cajaiba e Farias (2019) pontuam que das universidades que oferecem tempo para as disciplinas inferior ao proposto, cerca de 55% abordam em suas ementas os assuntos sugeridos pelo modelo de matriz curricular da FBC.

Levando em consideração o estágio atual de reformulação da CASP, que passa pelo processo de convergência às normas internacionais, e o conseqüente incremento no nível de complexidade das rotinas contábeis, Silva, Cajaiba e Farias (2019) sugerem maior aproximação do modelo atual utilizado pelas universidades à proposta da FBC. Na visão dos autores, essa proposta facilita o desenvolvimento de habilidades e competências desejáveis aos profissionais da contabilidade.

Sobre as estratégias de ensino utilizadas nas disciplinas de contabilidade pública, Marques e Biavatti (2019) mencionam a menor diversificação em comparação às demais disciplinas do curso. Sobre esse ponto é importante destacar que nesta pesquisa os autores analisaram as disciplinas de contabilidade pública em conjunto com as de contabilidade tributária, identificando-as como área pública/ tributária. Como detalhado na pesquisa, os professores que ministram conteúdo da área pública ou tributária, além das aulas expositivas (91,67%) e exercícios (80,56%), tendem a limitar-se a discussão e debates (38,89), seminários (38,89%), aulas práticas e em laboratórios (27,78%), aulas expositivas dialogadas (8,33%) e ensino a distância (5,56%).

Os autores mencionam que o fato observado com relação às disciplinas da área pública e tributária é consonante com os achados de pesquisas anteriores, como a de Leal e Borges (2014). Em decorrência disso, Marques e Biavatti (2019) questionam se o número reduzido de estratégias utilizadas ocorre por conta das demais técnicas não se adequarem ao conteúdo ou por questões particulares dos professores.

Com relação aos materiais didáticos utilizados para o ensino da contabilidade pública em cursos de graduação, Hoque (2002) explora o uso de artigos acadêmicos e artigos profissionais em uma universidade australiana. Para isso, o autor entrevistou alunos de um curso de graduação em Questões Contemporâneas em Gerenciamento Financeiro do Setor

Público, que procura apresentar uma variedade de perspectivas teóricas para ajudar os futuros gestores públicos a lidar com questões da contabilidade e finanças.

Os achados da pesquisa de Hoque (2002) revelam que a discussão de artigos científicos e profissionais pode ser bastante útil como ferramenta de aprendizagem na área contábil. O autor acrescenta ainda que os artigos permitem aos alunos integrar conceitos teóricos e práticos.

Nesse sentido, Hoque (2002) menciona que os órgãos profissionais de contabilidade do país esperam que os currículos contábeis sejam projetados para permitir que os alunos adquiram as habilidades cognitivas e comportamentais necessárias, dentre elas o senso crítico para avaliação das finanças nas organizações do setor público, bem como a capacidade de se expressar coerentemente com base nos conhecimentos teóricos e de iniciar e conduzir pesquisas.

Nos cursos norte-americanos, percebe-se uma preocupação com a preparação para o exame de certificação do profissional de contabilidade que atuará no setor público, o CPA (*Certified Public Accountant*). Sobre esse aspecto, as pesquisas de Fogarty, Zimmerman e Richardson (2016), Eames, Luttmann e Parker (2018) e Nagle, Menk e Rau (2018) indicam que a qualidade do curso esteja relacionada às altas taxas de aprovação alcançadas pelas instituições de ensino no CPA.

Ao investigar as características dos programas de contabilidade que contribuem para o sucesso do aluno no exame, e conseqüentemente atestam a qualidade do curso, Nagle, Menk e Rau (2018) verificaram que o tipo de credenciamento, a seletividade de admissão e a proporção de professores de contabilidade que possuem uma licença CPA estão significativamente associados às taxas de aprovação no exame CPA. Os resultados também indicam que a conclusão de uma pós-graduação estava associada a maiores taxas de aprovação no exame CPA.

Eames, Luttmann e Parker (2018) sugerem que programas acelerados de graduação em contabilidade, que são ofertados em duração menor que programas tradicionais, podem ser mais úteis aos estudantes de contabilidade que pretendem seguir a carreira pública. Os resultados de sua pesquisa demonstram que ex-alunos de programas acelerados de instituições norte-americanas, após a conclusão do curso, levam menos tempo até serem aprovados no teste de CPA que aqueles oriundos de programas tradicionais. Diante desse achado, os autores alertam para a importância de programas de ensino bem projetados para prover a melhor capacitação dos seus alunos e assim fornecer ao mercado de trabalho contadores públicos iniciantes qualificados.

## 2 METODOLOGIA

Esta seção destina-se a descrever os métodos e procedimentos utilizados para alcançar os objetivos deste estudo. Para atingir seu propósito, a seção foi dividida em subseções em que são abordadas as principais características metodológicas da pesquisa, os procedimentos de coleta de dados e os procedimentos de análise e tratamento dos dados.

### 2.1 Classificação da Pesquisa

A classificação da pesquisa contribui para uma investigação pautada na racionalidade e direcionada à obtenção de respostas aos questionamentos levantados pelo pesquisador (GIL, 2002). Para o autor, mesmo sendo naturalmente diferentes umas das outras, o enquadramento do estudo científico permite a otimização da utilização de recursos e a obtenção de resultados mais satisfatórios. O autor classifica as pesquisas científicas em três grandes grupos: descritivas, explicativas e exploratórias, sendo esta última classificação a mais adequada para caracterizar esta pesquisa pois “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipótese. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições” (GIL, 2002, p. 41).

De acordo com Vergara (2016), é importante que o leitor tenha conhecimento sobre o tipo de pesquisa que será realizada, sua conceituação e justificativa à luz da investigação específica. A partir das classificações propostas pela autora, esta pesquisa, que investiga teoria e prática especificamente nas disciplinas da área da contabilidade pública, enquadra-se quanto aos fins como uma investigação exploratória, por tratar de um assunto pouco discutido e, por isso, com baixo conhecimento acumulado. Pretende-se, portanto, que os resultados deste estudo fomentem discussões sobre um tema ainda pouco explorado na literatura.

Ainda segundo a taxonomia de Vergara (2016), esta pesquisa caracteriza-se, quanto aos meios, como uma pesquisa bibliográfica que consta no referencial teórico e, também, como uma pesquisa de campo, pois tem como finalidade captar as evidências e extrair a realidade dos fatos no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou, ainda, nos lugares onde estejam dispostos elementos capazes de explicá-lo.

A abordagem empregada nesta pesquisa possui cunho qualitativo. Para Malhotra (2012), a pesquisa qualitativa traz o entendimento profundo da realidade do problema, por meio de uma coleta de dados não estruturada e uma análise de dados não estatística, que serão detalhadas nas próximas seções.

## **2.2 Coleta de Dados**

### **2.2.1 Entrevista em Profundidade**

O meio de coleta de dados primários deste trabalho consistiu em uma pesquisa de campo, por meio de entrevistas em profundidade. Escolheu-se a técnica de entrevista em profundidade, por melhor atender aos objetivos da pesquisa de investigar a visão de discentes.

De acordo com Vergara (2012), as entrevistas são instrumentos de coleta de dados bastante úteis para revelar a realidade experimentada pelo entrevistado e captar significados, sentimentos e subjetividades. Malhotra (2012) acrescentam que a aplicação de entrevistas em profundidade é uma estratégia fortemente recomendada para pesquisas qualitativas por permitir ao investigador descobrir motivações, crenças e atitudes implícitos sobre determinado tópico.

No processo de coleta de dados para pesquisas qualitativas deve-se pensar no ambiente da entrevista, que deve favorecer a interação entre pesquisador e entrevistado (GIL, 2012). Neste contexto, o autor defende que a entrevista, em que o entrevistador fica frente a frente com o entrevistado, é provavelmente a mais importante entre as técnicas utilizadas no âmbito das ciências sociais.

Segundo Gil (2012), para obtenção de dados, o pesquisador pode realizar entrevistas informais, sem uso de roteiro, ou entrevistas com uso de roteiro semiestruturado. Neste último caso, com uso de perguntas abertas que podem ser adaptadas de acordo com o contexto e o ambiente da entrevista. Na presente pesquisa, utiliza-se o roteiro de entrevista semiestruturado com a finalidade de auxiliar o pesquisador na condução das entrevistas.

Para alcançar os objetivos pretendidos desta pesquisa, elaborou-se o roteiro apresentado no APÊNDICE B, por meio do qual pretende-se investigar: a avaliação geral do curso; o ensino e a abordagem prática na graduação; o ensino das disciplinas da área da

contabilidade pública; e, especificamente, a conexão com a prática nas disciplinas de contabilidade pública.

### 2.2.2 Os Sujeitos Pesquisados

Pode-se designar sujeitos da pesquisa as pessoas que serão entrevistadas e fornecerão informações necessárias para a análise do pesquisador (VERGARA, 2016). Na presente pesquisa, os sujeitos foram discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis das universidades públicas, federais e estaduais, localizadas no estado do Rio de Janeiro, que tivessem cursado pelo menos uma das disciplinas relacionadas à contabilidade pública. Nas subseções a seguir são detalhados os procedimentos para identificação e acesso aos sujeitos, e discriminados os sujeitos da pesquisa.

#### 2.2.2.1 Acesso aos Respondentes

Na busca pela identificação e acesso aos possíveis entrevistados, realizou-se, inicialmente, um levantamento das instituições de ensino superior, públicas, localizadas no estado do Rio de Janeiro, que oferecem cursos de graduação em ciências contábeis. Constatou-se quatro universidades públicas, federais e estaduais, na localidade desejada, ofertando curso de graduação em ciências contábeis, sendo elas: Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Universidade Federal Fluminense (UFF), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ).

Em seguida, fez-se uma pesquisa nos sites das quatro universidades para verificar as disciplinas oferecidas nos cursos de graduação em ciências contábeis. A partir do levantamento foi possível verificar que há oferta de, no mínimo, 2 disciplinas da área da contabilidade pública nas universidades, sendo pelo menos 1 disciplina obrigatória. As informações detalhadas desta coleta de dados secundários encontram-se no APÊNDICE A e foram retiradas de projetos pedagógico dos cursos, de grades curriculares e de ementários, disponibilizados nos sites das instituições de ensino.

Para a coleta de dados primários desta pesquisa, a pesquisadora foi presencialmente às universidades a fim de explicar a proposta de sua pesquisa aos discentes, que se enquadrassem no público-alvo da pesquisa, para que fossem entrevistados. Com relação a essa abordagem, é importante destacar que a argumentação efetuada pessoalmente para conseguir a participação dos discentes na pesquisa foi eficaz.

Com o intuito de obter acesso a outros possíveis respondentes, utilizou-se a técnica conhecida como “bola de neve”, na qual, ao final da entrevista, pedia-se ao aluno entrevistado o contato de uma ou mais pessoas de sua rede de amigos e conhecidos que também pudessem participar da pesquisa.

A articulação com os alunos indicados pela técnica “bola de neve” foi realizada, de forma mais efetiva, através de um aplicativo de mensagens instantâneas para telefone celular. Para os casos em que o número de telefone não fora disponibilizado, o contato com os indicados ocorrera por e-mail. Após sinalização positiva por parte do aluno indicado para participar da pesquisa, agendou-se a entrevista presencial nas instalações da universidade ou outro local de preferência do entrevistado.

Antes da realização das entrevistas, fora solicitado ao aluno que preenchesse a ficha de recrutamento, constante no APÊNDICE C e do termo de consentimento, constante no APÊNDICE D. A ficha de recrutamento tem o objetivo de assegurar que o entrevistado atende ao perfil desejado para a pesquisa e coletar informações que permitam a sua identificação (nome, gênero, universidade, período atual no curso, disciplinas da área pública que já tenha cursado, interesse e experiência na carreira pública. Já o termo de consentimento trata-se de um documento através do qual o entrevistado formaliza estar ciente de a pesquisa possuir finalidade estritamente acadêmica e da necessidade de gravação da entrevista para futura transcrição.

As entrevistas foram conduzidas pessoalmente no período compreendido entre os meses de março e dezembro de 2019 e gravadas. Posteriormente, fez-se a transcrição dos áudios para tratamento e análise dos dados, chegando-se a um total de 172 laudas de entrevista. No decorrer da entrevista, a pesquisadora recorreu à anotação de expressões verbais e não verbais, tais como falas e suas interrupções, indagações sobre o risco de omitir suas opiniões e gestos em geral, proferidas pelos discentes que lhe alertassem sobre achados importantes para a pesquisa. As entrevistas foram finalizadas quando identificou-se a saturação dos dados, tendo sido colhidas informações de 24 respondentes.

## 2.2.2.2 Perfil dos Respondentes

Os primeiros dados para identificar o perfil dos discentes foram coletados na ficha de recrutamento. No Quadro 4 constam as informações colhidas sobre gênero e suas experiências acadêmicas e profissionais, em que é possível diferenciar os alunos com experiência profissional no setor público daqueles com experiência no setor privado ou com nenhuma experiência. Para preservar o anonimato dos entrevistados e garantir o sigilo das respostas, optou-se por identificá-los por um código composto pela letra “E” seguido de um numeral que indica a ordem cronológica de realização das entrevistas.

Quadro 4 – Perfil dos entrevistados (continua)

Entrevistado	Gênero	Instituição	Período	Experiência Profissional		
				Tipo (s)	Setor(es)	Área (s)
E1	F	UFRRJ	8	Estágio e Emprego	Público	Jurídica; Contabilidade Pública; Administração; Fiscal
E2	M	UFRJ	7	Estágio e Emprego	Privado	Auditoria
E3	M	UFRJ	9	Estágio	Público	Pública
E4	M	UFRJ	9	Emprego	Público	Engenharia; Contabilidade Pública
E5	F	UFRJ	7	Nenhuma	-	-
E6	F	UFRJ	8	Estágio	Privado	Financeira; Administração
E7	F	UERJ	7	Estágio	Público	Fiscal; Contabilidade Pública
E8	F	UERJ	7	Emprego	Privado	Vendas
E9	M	UERJ	6	Estágio	Privado	Administração
E10	M	UERJ	7	Emprego	Público	Militar; Contabilidade Pública
E11	M	UERJ	7	Emprego	Privado	Contábil; Fiscal
E12	M	UERJ	7	Estágio	Público	Controladoria; Contabilidade Pública
E13	F	UFF	7	Estágio	Privado	Recursos Humanos
E14	M	UFF	10	Emprego	Privado	Mecânica
E15	F	UFF	7	Estágio	Privado	Fiscal
E16	F	UFF	7	Estágio	Público	Contabilidade Pública; Administração
E17	F	UFF	7	Estágio	Público	Área financeira
E18	F	UFF	7	Estágio	Público	Área financeira
E19	F	UFF	7	Estágio	Público	Contabilidade Pública; Administração

Quadro 4 – Perfil dos entrevistados (conclusão)

E20	F	UFF	4	Estágio	Público	Contabilidade Pública
E21	F	UFF	4	Estágio	Público	Contabilidade Pública
E22	F	UFF	5	Emprego	Público	Administração; Contratos; Licitação
E23	M	UFRJ	7	Emprego	Público	Contabilidade Pública; Administração
E24	M	UFRJ	10	Emprego	Público	Contabilidade Pública; Administração

Fonte: Autora, 2020 a partir dos dados da pesquisa.

Os dados do quadro 4 demonstram que a maior parte dos discentes entrevistados, independentemente da universidade onde estavam matriculados, cursavam os períodos finais do curso de ciências contábeis. Tal fato já era esperado por conta do levantamento de dados secundários que se fizera previamente para identificar as disciplinas, os conteúdos e os períodos em que seriam ofertadas as disciplinas da área de contabilidade pública em cada instituição de ensino (APÊNDICE A). De acordo com os projetos pedagógicos, matrizes curriculares e ementários consultados, a UFRRJ oferece a primeira disciplina de CASP no 4º período, UFRJ e UFF, no 5º período e a UERJ, no 6º período do curso. Constatou-se, no entanto, que duas alunas de 4º período da UFF já haviam cursado a disciplina de Orçamento Público e estavam cursando a disciplina de Contabilidade Pública, ou seja, teriam antecipado estas disciplinas, que, de acordo com a grade curricular são indicadas para alunos que estejam do 5º período em diante.

No que tange à experiência profissional dos entrevistados com vivência no setor público, 12 dos 15 discentes declararam ter tido experiência na área da contabilidade pública, como geradores de informações contábeis. Por outro lado, os demais discentes disseram ter contato indireto com informações contábeis, ou seja, como receptores dos dados gerados pela área contábil. As experiências profissionais abrangem a atuação tanto como estagiários como empregados de entidades públicas.

### 2.3 Métodos de Análise e Tratamento dos Dados

A partir das informações coletadas nas entrevistas, foi utilizado, para o tratamento e análise dos dados, o método de análise de conteúdo. Proposta por Laurence Bardin, a Análise

de Conteúdo (AC) consiste em: “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens” (BARDIN, 2016, p. 44).

De acordo com a autora, a Análise de Conteúdo (AC) é um método de análise de dados voltado à interpretação das comunicações verbais e não verbais que proporciona a compreensão além dos significados claramente expostos, com a intenção de permitir a “inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não)” (BARDIN, 2016, p. 44).

Seguindo protocolo de Bardin, na primeira fase, fez-se a organização das informações coletadas, a partir do que a autora chamou de leitura “flutuante” para um primeiro contato com os documentos, “deixando-se invadir por impressões e orientações” (BARDIN, 2016, p. 128). Na etapa de exploração do material, realizou-se a codificação dos conteúdos, que de acordo com a autora deve levar em consideração o motivo pelo qual se analisa para então entender como analisar. A partir dos conteúdos transcritos, foram utilizadas como “unidades de registro” as falas que subsidiariam determinada interpretação. Essa interpretação, por sua vez, fora utilizada como “unidade de contexto”, que a autora define como sendo a “unidade de compreensão para codificar a unidade de registro” (BARDIN, 2016, p. 139).

Em seguida, fez-se a categorização que, de acordo com a autora, consiste na “operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, em seguida, por reagrupamento segundo o gênero (analogia)” (BRADIN, 2016, p. 149). A categorização utilizada nesta pesquisa baseou-se na analogia semântica, de significados, e está apresentada na próxima seção de Análise e Discussão dos Resultados.

No que se refere às interpretações, Bauer e Gaskell (2002) pontuam sobre possíveis distorções nas interpretações de sujeitos distintos, mesmo que se tenha aplicado os mesmos procedimentos metodológicos. Por esse motivo, a análise de dados nesta pesquisa observa os procedimentos metodológicos propostos por Bardin (2016), mas ainda assim conta com um viés de julgamento humano.

### **3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Esta seção apresenta a interpretação e discussão das informações coletadas, com o intuito de responder aos objetivos propostos nesta pesquisa. Na primeira subseção consta a definição das categorias, alcançadas a partir da análise de conteúdo, conforme descrito na seção que tratou da metodologia. Nas subseções seguintes, são analisadas cada uma das categorias, individualmente.

#### **3.1 Definição de Categorias**

Seguindo o protocolo sugerido por Bardin (2016) para a análise de conteúdo, após a pré-análise e a exploração do material, realizou-se a categorização dos dados para o tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Por meio da organização sistemática das informações pode-se identificar padrões e tendências. Como resultado, foram estipuladas 4 categorias conforme detalhamento a seguir:

- (1) A escolha do curso: nesta categoria são analisadas informações fornecidas nas entrevistas sobre quais as motivações ao ingressar no curso e quais são seus planos profissionais para após a graduação.
- (2) Avaliação do curso: esta categoria apresenta os relatos dos alunos sobre suas expectativas quanto ao curso, tanto por ser o curso de ciências contábeis quanto por ser em uma universidade pública, bem como as ponderações dos alunos sobre o ensino na graduação em ciências contábeis. Além disso, são tratados os aspectos relacionados à infraestrutura nas universidades públicas.
- (3) Abordagem teórica e prática no curso: nesta categoria avalia-se o que o aluno pensa a respeito do enfoque teórico, sua utilidade e as disciplinas associadas; o que ele pensa sobre o enfoque prático, sua utilidade e as disciplinas associadas; e ainda sobre a possibilidade de aproximação de ambos.

- (4) As disciplinas de contabilidade pública: esta categoria revela, primeiramente, as expectativas de discentes sobre as disciplinas da área de contabilidade pública, antes de cursá-las. Outros pontos avaliados nesta categoria tratam do conteúdo das disciplinas, das estratégias de ensino utilizadas, do docente das disciplinas, dos enfoques teórico e prático nestas disciplinas, e da avaliação do discente sobre o ensino e sua preparação para atuar como profissional contábil no setor público.

É importante destacar que os conteúdos abordados em cada uma das categorias foram assim distribuídos com o objetivo de auxiliar nas respostas aos questionamentos da pesquisa. Também com esse intuito, fez-se a conexão das categorias, desmembradas em subcategorias, com o conteúdo tratado no referencial teórico. No Quadro 5 constam os principais tópicos do referencial teórico mencionados nas análises. Além disso, é possível identificar, no quadro, todos os autores referenciados nas análises.

Quadro 5 – Conexão entre categorias e referencial teórico

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Referencial Teórico</b>	<b>Autores</b>
1) A escolha do curso	Motivo para ingressar no curso	Perfil e competências do profissional contábil	Carneiro e Neto (2015); Piccoli e Klann (2015); e Costa et al. (2018).
	Planos profissionais		
2) Avaliação do curso	Expectativas	O ensino na graduação em ciências contábeis	Cruz, Corrar e Slomski (2008); Catapan, Colauto e Sillas (2012); Huber e Mafi (2013); e Marques e Biavatti (2019).
	Avaliação do ensino		
	Infraestrutura		
3) Abordagem teórica e prática no curso	Enfoque teórico	Vínculo entre teoria e prática	Hawkes, Fowler e Tan (2003); Silva (2008); Miranda (2011); Miranda, Nova e Cornacchione Junior (2012); e Zimmerman, Fogarty e Jonas (2017).
	Enfoque prático		
	Aproximação teoria e prática		
4) As disciplinas de contabilidade pública	Expectativas	O ensino da contabilidade pública;	Sacramento (2005); Reis et al. (2007); Cruz, Corrar e Slomski (2008); Lima, Santana e Guedes (2009); Borges et al. (2010); Catapan, Colauto e Sillas (2012); Miranda, Nova e Cornacchione Junior (2012); Prado, Ribeiro e Diniz (2012); Feijó (2013); Gama, Duque e Almeida (2014); e Carneiro e Neto (2015); Piccoli e Klann (2015).
	Conteúdo	Evolução da contabilidade pública brasileira	
	Estratégias de ensino	O ensino na graduação em ciências contábeis	
	O docente		
	Enfoque teórico e prático e sua conexão	Vínculo entre teoria e prática	
	Avaliação do ensino da disciplina	Perfil e competências do profissional contábil do setor público	

Fonte: Autora, 2020 a partir dos dados da pesquisa.

### 3.2 A Escolha do Curso

Grande parte dos discentes relata ter escolhido a graduação em ciências contábeis por acreditar em boas oportunidades de trabalho como contadores, argumento defendido anteriormente nas pesquisas de Piccoli e Klann (2015) e Costa et al. (2018), que consideram o papel do contador cada vez mais relevante e valorizado. Adicionalmente, é possível constatar que, para alguns entrevistados, o contato prévio com a contabilidade, a partir de atividades desenvolvidas no trabalho ou em curso técnico, foi um dos fatores que contribuíram para a escolha pelo curso de graduação em ciências contábeis. Outros entrevistados, apesar de nenhum ou pouco contato anterior, demonstraram-se motivados pelo exemplo de terceiros, geralmente familiares e amigos próximos que já trabalhavam na área.

Interessante notar que alguns entrevistados dizem ter imaginado, antes de iniciar o curso, que apenas o fato de gostarem de matemática e terem facilidade com a matéria garantiria sucesso ao longo desta graduação, fazendo uma associação das ciências contábeis às ciências exatas. Isto demonstra que há estudantes optando por este curso de graduação sem o mínimo de informação sobre a ênfase do curso e sua grade curricular. De forma contrária, outros entrevistados identificam que seu enquadramento como ciência social foi um dos fatores determinantes para terem escolhido o curso de ciências contábeis, a exemplo da entrevistada E19:

“Primeiramente eu gostava de matemática e comecei a pesquisar as profissões, apesar de indicar engenharia eu não me identificava. Eu pensei que a área financeira seria a melhor opção. As ciências contábeis não são uma área exata, eu gostei porque é uma área que mescla disciplinas de exatas e das ciências sociais” (E19).

Na graduação em ciências contábeis, são ministradas disciplinas de diversas áreas da contabilidade, como por exemplo: a legalização de empresas, a contabilidade societária, o controle gerencial, a auditoria, a perícia contábil, a contabilidade tributária, e, dentre outras, a contabilidade pública. Diante da diversidade dos assuntos tratados, é comum que discentes apresentem interesses diferentes pelo curso, que podem se manifestar depois que as disciplinas são cursadas ou, ainda, no início do curso, neste último caso para aqueles que já ingressam na universidade com propósitos bem definidos. O entrevistado E2, por exemplo, explica que seu objetivo na graduação sempre foi obter a formação adequada para trabalhar com auditoria contábil:

“Eu estava infeliz na profissão de engenharia e estava em busca de um novo curso e uma colega, na época, disse que eu tinha perfil para auditoria. Quando ela me mostrou a auditoria eu me encantei, e eu tinha que fazer um curso para eu poder entrar nesse negócio de auditoria, aí por isso que eu escolhi ciências contábeis, foi direcionado para auditoria.” (E2)

Este mesmo discente acrescenta que, para decidir sobre a universidade em que iria cursar a graduação, procurou informações nas grades curriculares das instituições e, ainda, considerou o julgamento de terceiros sobre a qualidade do ensino, especificamente, na área em de que desejava se capacitar:

“Eu já entrei focado pensando na auditoria então quando eu decidi trocar de curso, eu já sabia o que esperar da *Universidade A* principalmente do curso de contábeis. Já tinha uma colega que era da contabilidade na *Universidade B*, então eu mostrei a grade tanto da *Universidade B* quanto da *Universidade A*, porque eu tinha passado nas duas, aí ela falou vai para *Universidade A* porque é melhor, o curso é mais atualizado (na área).” (E2)

De forma análoga, outros discentes relataram interesses iniciais pelas demais áreas da contabilidade. A partir das entrevistas, é possível observar muitos ingressam no curso de ciências contábeis com interesse específico na obtenção de qualificação para atuar no setor público. Um exemplo é o entrevistado E4, que se formou inicialmente como engenheiro, atua em uma empresa estatal há 20 anos, e decidiu iniciar este outro curso de graduação por acreditar que os conhecimentos adquiridos, não apenas de contabilidade pública mas também de outras áreas, como a tributária, seriam úteis às atividades que desempenha a favor da administração pública:

“Eu já tinha experiência em engenharia, e trabalho numa área de fiscalização onde também existe a fiscalização na área tributária e contábil. Então eu senti necessidade de fazer uma complementação nessa área para poder trabalhar com essa parte da fiscalização. Na minha empresa tem um grupo que faz essa fiscalização contábil e eu faço a parte técnica de engenharia, e para fazer a fiscalização toda precisa desses dois conhecimentos.” (E4)

É comum os discentes que atuaram (ou atuam) no setor público citarem o grande desejo de ingressarem (ou permanecerem) na carreira pública, principalmente pela ideia de maior segurança no que tange à empregabilidade. Desde 1990, com a edição da Lei federal no 8.112, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, o funcionalismo público garante a estabilidade dos servidores públicos. Atualmente, a estabilidade é garantida pela aprovação em estágio

probatório, que ocorre após 3 anos de efetivo exercício na administração pública, contados a partir da posse em cargo público por ocasião de aprovação em concurso.

Estudar e ser aprovado em um concurso público, preferencialmente na área contábil, foi mencionado, por quase todos os entrevistados com alguma vivência profissional anterior no setor público, como um objetivo para após a conclusão da graduação.

De forma isolada, a entrevistada E13 confessa que, apesar de almejar a carreira pública, não teve pretensões diretamente relacionadas à carreira contábil. Para ela, especificamente, o fato das provas de admissão em cargo público em geral, e não apenas da carreira contábil, cobrarem conteúdo de contabilidade foi um atrativo para ingressar na graduação em ciências contábeis:

“Eu tinha feito outra faculdade e depois optei pelo curso de ciências contábeis por conta de concurso público. Eu comecei a estudar para concurso público no final da minha faculdade de educação física, (...), mas sem saber exatamente o que eu queria. Quando eu escolhi (o curso de ciências contábeis) na verdade não tinha noção do que era a contabilidade, só sabia das matérias de concurso. (...) Quando eu estudava para concurso era muito difícil compreender isso, então, aqui eu consegui ter o pontapé inicial e fora eu me aperfeiçoei (nos estudos focados em concurso público).” (E13).

Considerando o ingresso no serviço público como uma meta de longo prazo, há entrevistados que planejam se dedicar a outras atividades ao término da graduação. Enquanto alguns mencionam o desejo de abrir escritório de contabilidade, outros pensam em atuar em empresas privadas, para posteriormente ingressarem no setor público. Também se incluem, em menor escala, nos planos profissionais dos entrevistados ingressar no curso de mestrado ou pós-graduação *lato sensu* em ciências contábeis, com objetivo de aprofundarem seus conhecimentos em contabilidade.

Apesar de não ter sido uma intenção desta pesquisa explorar sobre questões de gênero, idade e características físicas do estudante e futuro profissional da contabilidade, qualquer que fosse a sua área de interesse dentro das ciências contábeis, a entrevistada E15 traz revelações sobre um possível estereótipo destas pessoas: “aquela imagem do gordinho bigodudo”. A discente afirma ter se surpreendido por encontrar estudantes jovens, do sexo feminino e que já trabalhavam nos primeiros períodos do curso ou mesmo antes de ingressar na universidade:

“Tinham muitas meninas no curso, eu achei que ia ser uma coisa mais voltada para o público masculino, e vi muita gente da minha idade, não só o pessoal mais velho. A maioria do pessoal aqui trabalha, então eu achei bastante interessante a contabilidade, e hoje eu estagio em empresa privada ” (E15).

### 3.3 Avaliação do Curso

Por acreditarem na qualidade do ensino em universidades públicas, alguns discentes expõem que, ao ingressarem no curso, tiveram a expectativa de que os conhecimentos adquiridos por meio das disciplinas que seriam cursadas fossem suficientes para prepará-los para o mercado de trabalho ou para as provas de concurso público. Um deles (E12) destaca que “o que todos esperam ao escolher uma universidade antiga e tradicional é ter um ensino de qualidade e as melhores oportunidades”.

A qualidade do ensino em nível de graduação é relacionada por alguns entrevistados à formação de profissionais cientes das exigências do mercado e capazes de replicar ou criar soluções para os problemas empresariais. Sobre esse tema, falou-se também da importância da atualização das ementas das disciplinas, dos programas dos cursos e das grades curriculares.

De uma forma geral, a avaliação do curso de ciências contábeis das universidades pesquisadas é positiva, sobretudo com relação à capacitação dos docentes, que, na visão dos entrevistados, transparecem deter vasto conhecimento sobre os conteúdos abordados nas aulas. Este achado confirma os resultados de Cruz, Corrar e Slomski (2009), que concluem que o docente com domínio de conteúdo influencia positivamente no desempenho discente. O fato de o vasto conhecimento do docente ter sido o primeiro aspecto citado pelos entrevistados para atribuir qualidade ao curso também ratifica o que Catapan, Colauto e Sillas (2012) afirmam sobre o domínio do conteúdo ser o principal fator para avaliação positiva dos docentes.

Outro aspecto citado por quase a totalidade dos entrevistados, para esclarecer sobre elementos marcantes que identificam um bom professor, trata-se da didática docente, também identificada na pesquisa de Catapan, Colauto e Sillas (2012). Identificada, pelos respondentes, como o meio eficiente de transmissão de conhecimento, para alguns, a didática encontra-se estreitamente relacionada à explicação clara e objetiva dos conteúdos.

Alguns entrevistados citam professores que superaram suas expectativas ao agregarem conhecimentos multidisciplinares, possibilitando ao aluno um aprendizado além do proposto para a disciplina. Além disso, foi mencionada a transparência e coerência dos critérios utilizados para correção das provas, principalmente com relação às questões discursivas de maior grau de subjetividade.

Também se destacam entre os discentes, os docentes que se mostram disponíveis, que se mantêm motivados, independentemente de qualquer adversidade no ambiente acadêmico, e que incentivam o crescimento pessoal, acadêmico e profissional de seus alunos, além de estimulá-los a buscar novos conhecimentos. Somando-se a esse comportamento do docente, na visão do entrevistado E12, é importante que o aluno esteja atento ao seu próprio processo de aprendizagem para buscar esclarecimentos sempre que necessário, ou ainda, para buscar aprofundamento em assuntos de seu interesse:

“Muitas pessoas acreditam também que só uma ótima aula basta, mas eu acho que tem que estudar em casa também, a aula mesmo teria que te motivar para buscar algo mais profundo. Às vezes você não entendeu a aula mas você vai buscar (mais conhecimentos) porque o assunto te interessou.” (E12)

Embora afirmem que os professores de universidades públicas sejam altamente capacitados, alguns entrevistados identificam, em casos específicos, problemas de natureza motivacional que interferem na qualidade das aulas. Diante disso, um dos entrevistados supõe que a desmotivação possa estar relacionada, dentre outros aspectos, a problemas financeiros e de infraestrutura no âmbito da educação pública:

“Como a gente bem sabe há um esvaziamento da educação pública hoje. É difícil manter a qualidade, ainda que a gente tenha profissionais capacitados, porque se fala muito da questão motivacional. Mas a qualidade existe quando comparado com outras instituições privadas, apesar de todos os problemas que temos nas públicas, como a total falta de infraestrutura que gera insatisfação nos funcionários e afeta a motivação para o trabalho”. (E9)

Com relação à infraestrutura da instituição de ensino, na visão dos respondentes, trata-se de outro aspecto relevante para avaliação de um curso universitário. Neste ponto as opiniões divergem: há quem elogie os recursos disponibilizados para as aulas e quem lamente a infraestrutura na universidade pública, classificando-a como “precária”. Estes últimos comentam, por exemplo, sobre a quantidade insuficiente de projetores para o número de professores no curso, sobre os computadores com mau funcionamento, sobre problemas com equipamentos básicos, como quadros de giz quebrados e quadros brancos manchados, e ainda sobre janelas, ventiladores e ar condicionado sem manutenção. Como relatado pela entrevistada E7: “problemas com a infraestrutura influenciam negativamente no aprendizado dos alunos”.

Sobre as estratégias de ensino nos cursos de ciências contábeis das universidades pesquisadas, identifica-se a predominância do modelo tradicional de ensino. Ao descreverem os estilos das aulas, os entrevistados citam o uso massivo de aula expositiva, onde o aluno é

passivo na comunicação dentro de sala de aula. Esses achados ratificam os de Marques e Biavatti (2019) e de Cruz, Corrar e Slomski (2008) que destacam a aula expositiva como uma das estratégias de ensino mais utilizadas pelos docentes nos cursos de ciências contábeis. Apesar da preponderância desta estratégia de ensino, na visão dos alunos, há situações em que a aula expositiva não é a mais adequada: “não favorece a troca de informações porque os alunos pouco interagem” (E6). Além desta, as demais estratégias de ensino citadas pelos entrevistados foram: exercícios, seminário, aula prática e em laboratório e caso de estudo.

Dos resultados desta pesquisa, portanto, nota-se que os discentes reconhecem a preferência de aplicação de uma estratégia de ensino no curso de ciências contábeis, a aula expositiva. Além disso, os discentes também já identificam possíveis falhas da estratégia hegemônica, como por exemplo o fato de não estimular a interação entre alunos e professor. Por fim, verifica-se que, ao todo, 5 estratégias são mencionadas pelos discentes pesquisados, um quantitativo baixo quando comparado com o total de 23 estratégias mapeadas, por Marques e Biavatti (2019). Todas essas considerações, analisadas conjuntamente, corroboram a ideia de Huber e Mafi (2013) de que a área das ciências contábeis precisa incluir inovações ao seu modelo de ensino tradicional.

Neste contexto, é importante complementar que os próprios alunos sentem a necessidade de experimentar inovações nos modelos de ensino. A entrevistada E13, por exemplo, defende que alterações aparentemente simples, como a reorganização do *layout* da sala de aula, podem trazer contribuições positivas, citando professores que tentaram dinamizar as aulas por meio da substituição do estilo convencional de cadeiras enfileiradas: “professores que gostam de ver o rostinho de todo mundo e botam a turma em círculo para a gente poder discutir, mas sem obrigar ninguém a falar”. Nesta citação, a aluna menciona, também, o incentivo a discussões e debates, contudo, é importante observar que há diversas outras opções à disposição de docentes para oferecer aos alunos a experiência de aulas mais interativas. Das estratégias de ensino elencadas por Marques e Biavatti (2019), por exemplo, é possível destacar, dentre outras, a explicação por parte do aluno, a dinâmica e os jogos de empresa.

Uma outra crítica, pontual, ao modelo tradicional foi a da entrevistada E15, que relaciona o seu uso ao fato de o curso, além de ser mais aplicado, não incentivar a pesquisa acadêmica: “a contabilidade é um curso extremamente prático, onde falta estímulo à pesquisa, e então temos uma aula muito direta, muito expositiva e unilateral”. Para suprir a demanda levantada pelo discente e incentivar a leitura, desenvolver o senso crítico e ainda estimular a pesquisa científica, conforme também sugerido Hoque (2002), pode-se aplicar outras

estratégias. Das mencionadas por Marques e Biavatti (2019), as seguintes são possivelmente valorizadas: ensino com pesquisa e estudo de texto.

Por fim, os entrevistados avaliam que o ensino na graduação em ciências contábeis deve favorecer o desenvolvimento do aluno como profissional de contabilidade. Observa-se que o aluno tende a dar mais valor ao curso quando identifica que os conteúdos aprendidos em sala de aula o auxiliam diretamente nas atividades profissionais, como ilustrado na fala do entrevistado E2:

“Até o meu quinto período eu diria que (o curso) estava acima das expectativas, eu sempre consegui conciliar faculdade com trabalho, e ao ponto da faculdade me agregar muito valor no trabalho. Eu sentia que estava me destacando devido ao conhecimento que eu aprendi aqui na faculdade, eu senti que *tava* agregando muito valor ao meu trabalho.” (E2)

### 3.4 Abordagem Teórica e Prática no Curso

Com relação ao enfoque teórico, os respondentes o associam às disciplinas das áreas de filosofia, sociologia e administração, geralmente ministradas nos primeiros períodos do curso, e às que exigem leitura de normativos e leis, como as das áreas de direito, teoria da contabilidade e setor público. Na visão dos discentes, o enfoque teórico concentra-se na exploração de conceitos, com aulas de muita leitura e interpretação de texto, classificada por mais de um entrevistado como “maçante”. Contudo, de forma isolada, a entrevistada E15, engajada em pesquisa acadêmicas, destaca como relevante para o profissional de contabilidade porque “é o que dá base para você até lidar com situações difíceis que a própria prática ainda não alcançou”.

Uma sugestão para tornar as disciplinas teóricas mais atrativas trata-se da adoção da estratégia de caso de estudo. Sua utilização contribui para dar mais significado aos conteúdos para o aluno, como menciona o respondente E2:

“(Seria interessante) os professores que são mais teóricos conseguirem atingir mais o aluno realmente através de casos. A contabilidade é uma carreira que precisa de muita aplicabilidade então é interessante trazer exceções para a gente, mas a gente poder aplicá-las. Se a gente não conseguir aplicar esse conhecimento você só fica lendo texto, e ler texto acho que não agrega muito.” (E2)

Em geral, os entrevistados identificam a contabilidade como uma área operacional dentro das ciências sociais, corroborando os achados de Zimmerman, Fogarty e Jonas (2017) de que o ensino tende a levar a contabilidade para um campo mais aplicado. Por conta disso, tinha-se como expectativa, por parte dos discentes, que as disciplinas do curso apresentassem, sempre que possível, a conexão da teoria com a prática.

Neste contexto, alguns respondentes revelam ter optado pelo curso por acreditarem que a ênfase do curso de ciências contábeis seria na aplicabilidade. A entrevistada E7, por exemplo, que havia tido apenas uma noção da contabilidade em um curso profissionalizante na área de gestão empresarial, esperou que a graduação em ciências contábeis fosse uma extensão do curso profissionalizante focada exclusivamente na contabilidade e que “em cada período iria treinar bastante os lançamentos contábeis e ver como seria o dia-a-dia de uma empresa”. De forma análoga, a discente E20 explicou que levou em consideração a aplicabilidade para decidir entre este curso e o curso de economia: “de início eu queria cursar economia, só que eu concluí que seria um curso pensativo demais e eu queria uma coisa mais prática, aí eu optei por contabilidade”.

Sobre a influência da aplicabilidade nas atividades desempenhadas pelo profissional de contabilidade, a entrevistada E6 acrescenta que, inicialmente, detinha uma visão restrita do papel do contador, por identificá-lo, exclusivamente, como o profissional responsável por obrigações tributárias, como a apuração de impostos. No entanto, a aluna explica que teve sua visão ampliada ao ter contato com as disciplinas, ao longo do curso:

“De início (tive) muita expectativa de ver disciplinas da área fiscal, porque tinha uma visão mais restrita do papel do contador. Não tinha muita noção do que era o curso, só sabia o que as pessoas em geral sabem sobre o papel do contador ao trabalhar com elaboração da declaração de imposto de renda e ao entrar na faculdade eu descobri que nosso papel é bem mais abrangente, eu vejo que é bem melhor.” (E6)

De uma maneira geral, os entrevistados avaliam a aplicabilidade como essencial ao curso para permitir que “o aluno não saia cru para o mercado” (E1). Além do mais, acreditam que a aplicabilidade favorece o aprendizado quando se conecta à base teórica. Esta conexão é vista como a forma mais interessante de apresentação dos conteúdos ao aluno, conforme destacado pelo entrevistado E11 de que “o enfoque prático traz atratividade e prende o aluno no caso”.

Apesar de alguns entrevistados terem associado o enfoque prático às disciplinas de análise das demonstrações contábeis, simulação de empresas, contabilidade tributária e auditoria, grande parte acredita que o enfoque prático pode ser utilizado de forma ampla nas

demais disciplinas do curso. Dentre as formas de se promover o enfoque prático, destaca-se a utilização de softwares, atividades inovadoras que envolvam “oficinais práticas, casos de negócios e modelagem de empresas, que permitam uma visão mais integrada” (E6), resolução de exercícios e relato de experiências profissionais do próprio docente, que ratificam a afirmação de Zimmerman, Fogarty e Jonas (2017) de que o conhecimento pode ser enriquecido com as experiências profissionais.

Com relação à influência do docente no aprendizado do aluno, os achados desta pesquisa enfatizam que o discente valoriza a experiência profissional do docente, assim como suas atitudes e qualidades pessoais, aspectos já mencionados por Miranda, Nova e Cornacchione Júnior (2012). Estas últimas abrangendo comprometimento, responsabilidade e dedicação, motivação, planejamento e dinamismo ao conduzir as aulas. Outro ponto citado por mais de um discente como algo positivo foi o nível de exigência do professor, não apenas com relação às avaliações mas também quanto ao comportamento do aluno, o que faz crer que mesmo a imposição de regras, quando claras e coerentes, pode ser bem vista e, mais que isso, necessária, como relato do entrevistado E9:

“Tem um professor que eu gosto muito, (foi) o que mais me marcou. Eu gostava muito do fato dele ter muito conhecimento, saber passar a matéria, e ser um cara que era ou muito odiado ou muito amado, porque ele era um cara rigoroso mas muito justo e eu gosto disso, é o meu tipo de personalidade, eu sou muito dedicado aqui então é o que eu gosto que o professor seja. Ele sempre foi justo, tanto que ele tinha até uma cartilha que dizia até o comportamento do aluno, dizia no dia da prova o quanto que você podia atrasar, as regras eram muito claras. E era também excelente quanto ao conhecimento e saber passar ao aluno. Algumas pessoas não gostavam dele porque diziam que era rígido demais, mas na minha opinião isso é falta de maturidade.” (E9)

A avaliação positiva de professores que utilizam as próprias experiências profissionais para ilustrar pontos chave da disciplina corrobora a ideia de Miranda (2011), de que a experiência docente contribui para uma experiência de aprendizagem significativa para o aluno. Nesta pesquisa, a experiência profissional do docente é apontada pelos alunos como algo comum e muito positiva pois utiliza “uma abordagem mais prática do que ocorre no dia-a-dia” (E3). Outro respondente declara que “é bom para o aluno que já está no mercado de trabalho poder trazer as discussões do trabalho para a faculdade, e assim sair um pouco do campo teórico” (E6).

Ao contrário do que Hawkes, Fowler e Tan (2003) verificam no ensino da contabilidade gerencial, os respondentes identificam que o fato de o docente ter experiência profissional pode ser um indício de um ensino baseado em técnicas contemporâneas e atuais. Os entrevistados acreditam que a experiência do docente com práticas mercadológicas,

quando utilizada para conectar assuntos abordados nas disciplinas com o exercício da profissão contábil, pode propiciar o aprendizado de conceitos, técnicas e práticas mais atuais. Sobre este aspecto, acredita-se, ainda, na capacidade do docente de trazer exemplos próprios da sua vivência fora da Academia, conforme Silva (2008) também havia constatado.

Na menção aos casos reais observa-se associação às disciplinas de contabilidade tributária, análise das demonstrações contábeis e contabilidade pública. Esta pesquisa evidencia que a partir do contato com relatos e casos reais, os alunos mantêm-se motivados para a disciplina, conforme relata o entrevistado E2: “a exemplo do meu atual professor de auditoria que trabalhou na minha empresa como auditor, chegou a gerente (...), então quando ele vai ensinar parece que ele *tá* falando do dia-a-dia do trabalho para os alunos, isso agrega muito valor.”.

Adicionalmente, na visão dos discentes, o treino a partir de casos pode ser bastante útil para fixação do aprendizado. Para isso, podem ser utilizados casos fictícios ou reais, que dividem opinião dos entrevistados sobre qual seria mais adequado: há quem afirma que “ambos são importantes porque trazem um cenário” (E4); e quem avalia que os casos reais podem ser mais úteis que os fictícios, pois “quando o aluno tiver que aplicar aquele conteúdo para resolver questões de mesma natureza no seu trabalho, terá mais dificuldades porque a associação com casos fictícios não é tão eficaz quanto a associação com casos reais” (E7).

Ainda sobre as estratégias que favorecem a conexão teoria-prática, os respondentes enxergam como igualmente positivo os modelos de ensino baseados em simulação de empresa ou jogos de empresa. Outra estratégia mencionada trata-se da aula prática e em laboratório, que oportuniza a utilização de sistemas gerenciais.

Uma das respondentes que almeja a carreira acadêmica ressalta a experiência prática da contabilidade como um diferencial e, em decorrência disso, acrescenta que pretende espelhar-se neste perfil de docente: “quero ter maior domínio da matéria, maior segurança na transmissão do conteúdo e até por isso que eu quero ser esse tipo de professor (que tem experiência profissional além da docência)” (E7). Tal fato é apontado também pelo entrevistado E2 que avalia que seus melhores professores “coincidentalmente foram os de mercado”.

### 3.5 As Disciplinas de Contabilidade Pública

Nas grades curriculares dos cursos de ciências contábeis das universidades públicas do estado do Rio de Janeiro, observa-se a oferta de, no mínimo, duas disciplinas da grande área da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A primeira disciplina ofertada é Orçamento Público/Governamental, que na UERJ é denominada Administração Financeira Pública e na UFRRJ foi renomeada para Contabilidade Governamental I. A segunda disciplina, oferecida no período seguinte, é Contabilidade Pública/ Governamental, propriamente dita. Estas duas disciplinas são obrigatórias em todas as instituições, em conformidade com a proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), apontada na pesquisa de Silva, Cajaiba e Farias (2019). Outras disciplinas correlatas oferecidas são: Gestão Pública Contemporânea, UFF, Contabilidade Governamental Avançada, Auditoria Governamental e Análise de Balanços Governamentais, na UFRJ, e Auditoria Pública. Consta no APÊNDICE A o conteúdo abordado em toda as disciplinas mencionadas.

Adicionalmente, verifica-se a oferta de disciplinas especificamente direcionadas a atividades de extensão e pesquisa na área de CASP em duas universidades. Na UFRJ, há o Núcleo de Pesquisa de Apoio à Gestão Governamental, que consiste em um “projeto de extensão com aplicação dos conhecimentos teóricos e produção de pesquisas”, cuja ementa informa tratar de “instrumentos do sistema de controle governamental, propondo sugestões para seu desenvolvimento, englobando, portanto, a esfera da Contabilidade Governamental”. Na UFRRJ há o Laboratório Experimental de Pesquisa em Gestão Pública, que tem como objetivo a “proposta de aplicação dos conhecimentos teóricos adquiridos em sala de aula através da estruturação do laboratório”.

Com relação aos dados primários coletados por meio das entrevistas, os achados desta pesquisa revelam que, dos discentes sem vivência profissional no setor público antes de cursar as disciplinas de CASP, uma parte afirma ter imaginado que enfatizassem estudo de normativos e implicações legais. Outros relatam que não esperavam nada em especial para essas disciplinas.

Dos discentes que não tinham nenhuma expectativa inicial, muitos revelam ter se surpreendido positivamente ao término das disciplinas. Além da afeição à disciplina de auditoria governamental, no caso da entrevistada E6, o interesse pela carreira pública também foi despertado enquanto ainda cursava a disciplina, pois, por meio de pesquisas sobre os

assuntos abordados nas aulas, identificou oportunidades para exercer, de forma mais ampla, seu papel social:

“Eu fazia algumas questões de procurar no site da Transparência, e ver o quanto que eu posso impactar a sociedade realizando controle e fiscalizando as prestações de contas. Foi um interesse mais pessoal da minha parte. Eu terminei a disciplina e pensei que eu posso impactar e fazer uma gestão pública mais eficiente trabalhando com auditoria governamental.” (E6)

Outro relato sobre o surgimento de um interesse pela contabilidade pública no decurso da disciplina é o da entrevistada E16, que acrescenta, ainda, ter tido a oportunidade de vivenciar a rotina profissional do contador público a partir de um convite da professora para participar em um projeto de extensão. Segundo a aluna, o projeto, que consistia em “levar os alunos para (o setor) de contabilidade da reitoria da universidade para aprender na prática” foi estimulante:

“Meu interesse pela área pública surgiu durante o curso porque, quando eu fazia a disciplina de contabilidade, eu fui convidada pela professora, por ter uma das melhores notas, para participar de um projeto de extensão na reitoria da UFF. Quando eu ingressei nesse trabalho, eu gostei bastante da área pública. Lá a gente aprendeu a contabilidade pública na prática” (E16).

De forma semelhante, a entrevistada E19, que também participou do projeto conduzido pela professora, reforça que as disciplinas abrem portas, aos estudantes, para experiências profissionais na área pública. A aluna menciona que a participação no projeto viabilizou, também, seu ingresso no estágio: “então, assim, saiu da sala de aula para um projeto de extensão e já foi para o estágio”. Cumpre destacar, apesar do projeto de extensão existir e trazer benefícios para todos os envolvidos no projeto, aluno, profissionais e professores, não foi identificado no projeto pedagógico do curso desta universidade, como ocorreu em outras instituições de ensino.

Cabe notar que alguns entrevistados, pelo interesse em ingressar ou permanecer no setor público, tiveram altas expectativas sobre as disciplinas, principalmente com relação à obtenção de conhecimentos úteis às rotinas de trabalho. Para o entrevistado E24, alguns conhecimentos aprendidos na graduação foram importantes para as atividades que desenvolvia em um órgão público:

“Quando eu comecei a trabalhar na área pública, comecei a puxar matérias que estavam relacionadas com a área que eu *tava* trabalhando, aí eu acho que eu foi a partir desse momento que comecei a criar expectativas, o que eu aprendia na sala eu

levava para o trabalho e muitas vezes o que eu vejo no trabalho eu aprendia na sala de aula depois.” (E24).

Por outro lado, o entrevistado E4, por exemplo, apesar de ter avaliado como muito positivo o ensino da disciplina, não teve suas expectativas totalmente atendidas porque esperava ter visto mais conteúdo. Na avaliação deste aluno, a carga horária das disciplinas é insuficiente para cobrir o conteúdo extenso que deveria ser abordado, dada a relevância técnica e social dos assuntos relacionados à contabilidade pública:

“A carga horária poderia ser maior, porque é um conteúdo muito vasto. E ainda tem disciplinas que são optativas e acho que é importante mesmo para quem não quer a carreira pública para saber como cobrar como cidadão, o que quase ninguém sabe.” (E4)

Com relação ao conteúdo abordado nas disciplinas, é importante destacar que o relato dos entrevistados é coerente com os conteúdos programáticos divulgados nos projetos pedagógico dos cursos, grades curriculares e ementários para as disciplinas da área da contabilidade do setor público (APÊNDICE A). Houve menção à Lei 4.320/64 como instrumento norteador da contabilidade pública, além da Lei 101/00 como aquela que favorece a transparência dos gastos públicos e o controle social, demonstrando que os docentes compartilham e transmitem aos alunos as ideias de Reis et al. (2007) e de Sacramento (2005) e Prado, Ribeiro e Diniz (2012). No entanto, não houve menção às NBCASP, que na visão de Lima, Santana e Guedes (2009) e Piccoli e Klann (2015) são tão relevantes quanto as leis mencionadas anteriormente. Os respondentes também não citaram as NBC-TSP, recentemente publicadas, conforme Quadro 1.

Para muitos entrevistados que não tinham a vivência no setor público, o fato dos procedimentos de registro contábil na contabilidade pública serem diferentes dos da contabilidade societária foi algo inesperado. O entrevistado E8, por exemplo, descreve que “foi uma surpresa na hora dos lançamentos saber que tem lançamento patrimonial, orçamentário e controle, jamais imaginava que havia essa distinção”.

Por conta das especificidades da CASP, como o foco nos aspectos orçamentários, como ressaltado por Feijó (2013), os respondentes julgam, de um modo geral, que os alunos tendem a atribuir um grau de dificuldade relativamente alto às disciplinas, como mencionado pelo entrevistado E2: “a matéria em si não é uma matéria tão tranquila, principalmente porque você está acostumado com a contabilidade societária a faculdade inteira e a tua cabeça tem que começar a mudar quando você chega na pública.”.

Em sintonia com o que Feijó (2013) explica sobre as ações estratégicas de reformulação da contabilidade pública, ressalta a respondente E15 que, apesar de ser uma área que inspira atualizações, percebe-se que a contabilidade pública tem evoluído no sentido de se aproximar à contabilidade societária: "tenho uma visão de que é um sistema um pouco defasado comparado ao sistema privado, que ainda tem muito a melhorar, mas tem a tentativa de melhorar". Fato este também identificado por Borges et al. (2010), que ressaltou a recente transição para o regime de competência para registro contábil.

Quanto às estratégias de ensino, assim como ocorre com as demais disciplinas do curso, nas disciplinas de CASP, são aplicadas em maior escala aulas expositivas para apresentação dos conteúdos. Também são citadas outras estratégias utilizadas nas disciplinas da área contábil do setor público, tais como: exercícios, para fixação de conceitos; estudo de texto, ensino com pesquisa, ambas geralmente com base em artigos científicos disponibilizados pelo professor para aprofundar sobre temas específicos; e ainda, seminários e simulação, que, juntamente com as provas, são utilizados para testar o conhecimento do aluno. Cabe dizer que as universidades adotam práticas muito semelhantes, sobretudo nas avaliações, todas baseadas em simulação, seminário e/ou prova. O discente E4 descreve um trabalho para a disciplina de contabilidade governamental para o qual foi aplicado a estratégia de simulação:

“Na disciplina de contabilidade governamental ele utilizava um programa de computador para a gente montar uma cidade e fazer todas as contas públicas da cidade. Apesar ser uma simulação a gente tinha todas as situações que uma cidade pequena enfrenta, a gente tinha que estudar todos os parâmetros do orçamento para desenvolver a cidade, fazer as leis de orçamento ano a ano. Isso foi um caso prático que se aproximou do que a gente vê na realidade na área da contabilidade pública, o professor dava o orçamento e a gente tinha que executar, achei uma experiência muito positiva”. (E4).

Outra estratégia elogiada pelos respondentes foi a resolução de questões por meio de uma plataforma interativa, em que os alunos competiam uns com os outros, virtualmente. De acordo com a entrevistada E16 era uma forma do docente verificar o aprendizado da turma de uma forma interativa:

“A professora de contabilidade pública ela usa uma plataforma que tem jogo de perguntas. (...) Esse jogo que falei é um quiz que é lançado numa plataforma, que não lembro o nome, mas que foi muito interessante, tinha perguntas e respostas sobre a matéria, a gente fazia vários jogos com tempo para poder assimilar melhor, e era também um teste de aprendizagem que a professora conseguia verificar se dessa forma a turma conseguia aprender melhor.

Com relação aos materiais de apoio sugeridos pelos professores, de acordo com o observado por Gama, Duque e Almeida (2014), o MCASP, editado pela STN, trata-se de um dos produtos finais do processo de convergência às normas internacionais do setor público, sendo revisado periodicamente. Diante disso, justifica-se o fato de todos os professores terem recomendado como bibliografia da disciplina esse material, gratuito, que serve como guia para a contabilidade pública.

Com relação aos docentes das disciplinas da área pública, os discentes esperavam, principalmente, que tivessem vasto conhecimento e soubessem transmiti-lo. A entrevistada E17 afirma que tinha expectativa especificamente sobre uma professora engajada em pesquisas, projeto de extensão e que também tinha experiência como contadora no setor público:

“Já sabia que era uma professora que ela já trabalhava na UFF na área administrativa, era do meio público, e todos os trabalhos dela eram nessa área. E a gente via que ela realmente gostava do que ela fazia, gosta de contabilidade pública mesmo, até desenvolve projetos aqui com os alunos, projetos de extensão, todos voltados para área pública.” (E17)

A avaliação dos docentes das disciplinas é positiva, principalmente por demonstrarem domínio do conteúdo, corroborando os achados de Cruz, Corrar e Slomski (2008) e Catapan, Colauto e Sillas (2012), assim como ocorreu para os demais docentes do curso. Os entrevistados também mencionam que uma boa didática, ou seja, a habilidade de se fazer compreender, é fundamental para que o docente saiba “passar o conteúdo, que é um pouco maçante por conta das leis” (E14) e também porque “a matéria é bem complexa, por ela ter suas peculiaridades” (E8).

Houve menção, por uma parte dos alunos, de que alguns professores abordam as questões da convergência às normas internacionais e que outros explicam com mais detalhes os efeitos da convergência sobre os lançamentos contábeis, inclusive pontuando alterações nas edições mais atuais de normativos e manuais da CASP. A partir desses fatos, os discentes avaliam que os docentes da área da contabilidade pública estão bastante atualizados. Sobre este aspecto, o entrevistado E23 correlaciona a atualização do docente ao exercício de uma atividade profissional na área da contabilidade pública:

“Me pareciam atualizados exatamente por essa questão de estar no meio público. Eu via o interesse dos professores nessa área, nessas disciplinas, e via muito essa questão da atualização, do fato de no setor público estarem tentando convergir com a parte privada”. (E23)

Com relação à experiência profissional do docente, os discentes enxergam como uma vantagem adicional. O entrevistado E9 avalia que alguém que atue no meio “seria um bônus”, por poder trazer sua própria experiência para sala de aula. A entrevistada E13 vai além e explica que o viés prático possibilitado pela experiência profissional do docente possa ser compensado pelo viés teórico aprofundado em pesquisas científicas, já que torna-se difícil ao docente agregar em ambos os aspectos:

“O profissional que tem experiência prática ele consegue trazer muita realidade do que ele presencia, o pesquisador ele é mais um estudante da daquela matéria também, então aquele vai trazer um viés mais prático e o professor pesquisador ele consegue trazer um viés mais teórico. (...) Eu vejo até professores aqui que tentam, tive uma professora que tinha linha de pesquisa mas não conseguia dar atenção para o grupo de pesquisa, não tinha a disponibilidade de tempo. Então se ela tinha a bagagem teórica de pesquisa eu não sei porque eu não consegui ter o contato direto, eu entrei na pesquisa por causa dela inclusive e segui com outros professores” (E13).

Sobre o alinhamento teoria-prática no ensino da contabilidade pública, os entrevistados reconhecem sua importância. Isto porque, de um lado, os conhecimentos teóricos são necessários para a prática e, de outro, a prática pode ser uma alternativa para facilitar o processo de aprendizagem, como menciona o discente E24: “sem a fundamentação teórica não tem como o aluno colocar em prática, e também só com a teoria o aluno não consegue assimilar bem tanto conteúdo”.

De uma forma geral, os entrevistados valorizam a utilização de casos reais e relatos dos próprios professores sobre fatos da área pública, porque a identificam como uma oportunidade de antecipar o aprendizado, ainda na universidade, sobre questões do mercado de trabalho. Por outro lado, o entrevistado E22, em particular, avalia que, dependendo dos objetivos do aluno para estar cursando a graduação em ciências contábeis, ter um professor que foca nos aspectos teóricos pode não ser um problema, especificamente para os alunos que se preparam as provas de concurso público, mas reconhece que a experiência profissional do docente tende a dar suporte ao aluno futuramente. A entrevistada E21 acrescenta que, nessas disciplinas, “casos fictícios podem ser bons para introduzir um conteúdo ou algum assunto que a gente não está entendendo, mas conforme vai passando o tempo da disciplina os casos reais são melhores para a gente já se adaptar (às situações reais)”.

Alguns entrevistados sugerem o uso de notícias da mídia para instigar questionamentos dos alunos sobre determinados assuntos. Dentro dessa discussão, o entrevistado E23 destaca ser importante que a universidade ofereça um ensino mais próximo da realidade profissional, independente da disciplina, e acrescenta que na área da

contabilidade pública o professor pode levar para sala de aulas assuntos relacionados aos conteúdos das disciplinas que estejam sendo amplamente discutidos no momento:

“assuntos que estão em discussão no Congresso, como por exemplo falou-se de reforma da Previdência, para entender o que está sendo feito realmente, para entender de que forma que essa reforma vai influenciar no orçamento, o quanto de dinheiro público está sendo utilizado para cobrir o orçamento da Previdência, coisas que estão em discussão no momento. Ou por exemplo na época em que a (presidente) Dilma sofreu o impeachment falaram de pedaladas fiscais, mas o que são as pedaladas fiscais, o que essa presidente fez realmente para que ela fosse pega pela LRF e chegasse a ter seu mandato cassado, ela pegou e arrolou uma dívida para frente, ela deixou de pagar no último mandato. Eu acredito que se você perguntar para grande parte dos alunos eles não vão saber responder sobre isso mas se você usa disciplina de contabilidade pública você junta as duas coisas, trazendo o entendimento de uma coisa que aparentemente parece complicado mas que em 2 ou 3 quadros, explicando, você conseguiu fazer o aluno entender.. então eu acho muito interessante conseguir juntar a teoria a Teoria com a prática E principalmente na área pública poderia ter mais disso” (E23).

Com relação à preparação dos discentes para a prática profissional contábil no setor público, acredita-se que as disciplinas obrigatórias, apenas, não sejam suficientes para prover toda a capacitação necessária para atuação na área pública. Alunos ponderam que, aos profissionais, pode haver demanda por conhecimentos específicos e aprofundados para além dos assuntos tratados nas disciplinas de base da CASP. Para isso, alguns entrevistados acreditam que o aluno com intenção de ingressar na área deveria cursar, além das obrigatórias, disciplinas optativas, como as relacionadas à auditoria contábil no setor público, à análise de balanços, aos tópicos avançados em CASP, dentre outros.

Adicionalmente, o entrevistado E22, com experiência profissional no setor público, lamenta, isoladamente, o fato das disciplinas não proporcionarem o aprendizado quanto aos sistemas de informações obrigatórios para o setor público, nos quais são realizados controle e execução financeira, patrimonial e contábil. O aluno avalia que a apresentação dos conhecimentos teóricos juntamente com os conhecimentos do sistema, além de aproximar teoria e prática, seria mais interessante:

“Acho importante mostrar, por exemplo, como se faz a prestação de contas do município, como eu faço no meu trabalho, aí a professora mostrar “faz assim, usa esse sistema, isso aqui é a despesa liquidada, empenhada”. A professora ensina esse conteúdo e eu acho que mostrar num sistema seria bem mais interessante do que fazer rzonetes.” (E22)

Com o propósito de ingressar na carreira pública como servidores efetivos, uma parte dos entrevistados esperava que as disciplinas também agregassem nos estudos para concurso público. Apesar de entenderem que o foco da universidade não contempla esta preparação,

alguns entrevistados acreditam que o que aprendem nas disciplinas pode os ajudar na preparação para os concursos de admissão no serviço público, devido à semelhança dos conteúdos abordados. A entrevistada E17, por exemplo, acrescenta que seja interessante o aluno ter contato, ao cursar as disciplinas, com questões cobradas anteriormente nestes processos seletivos:

“era muito conteúdo e muita novidade pra gente mas acabou dando tudo certo, nas disciplinas dela tinham questões de concurso, então, também, para quem pretende fazer o concurso já foi um bônus, uma boa prévia do que a gente vai ver pela frente e na disciplina de contabilidade pública efetivamente.”

A motivação para o trabalho é um dos aspectos que se espera dos servidores públicos em geral, mas que não é passível de exigência, ao contrário da capacitação técnica que consiste em requisito essencial para a aprovação em concurso de admissão. Especificamente com relação aos profissionais da contabilidade pública, as disciplinas da área da contabilidade pública dos cursos de graduação parecem contribuir para que os estudantes adquiram conhecimentos essenciais identificados por Carneiro e Silva Neto (2015): 1 - Compreender o funcionamento do sistema contábil e seus subsistemas de informações orientados à confiabilidade; 3 - Entender o planejamento integrado (plano plurianual e orçamento) do setor público municipal; 5 - Conhecer técnicas de análise e geração de informações complementares destinadas a vários usuários; 6 - Saber dos procedimentos de controle interno como suporte do sistema de informação contábil.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das discussões sobre diferentes estratégias de ensino utilizadas em cursos de graduação da área contábil, alguns autores avaliam que o vínculo entre teoria e prática pode favorecer o processo de ensino-aprendizagem (HOQUE, 2002; SILVA, 2008; HUBER; MAFI, 2013; MASHAYEKHI; MOHAMMDI, 2014; ZIMMERMAN; FOGARTY; JONAS, 2017).

A motivação para aprofundar no estudo sobre vínculo entre teoria e prática especificamente nas disciplinas da área da contabilidade pública surgiu, primeiramente, por conta do atual processo de reformulação do arcabouço teórico da contabilidade pública. É neste contexto que são verificadas mudanças na essência da CASP, como destacou Feijó (2013), sobre a alteração do foco orçamentário para os aspectos de natureza patrimonial. Diante disso, entende-se que o ensino da contabilidade pública nos cursos de graduação em ciências contábeis deve ser investigado.

Este estudo teve como objetivo principal investigar a visão de discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis sobre a conexão entre a teoria e a prática, especificamente, no ensino das disciplinas de contabilidade aplicada ao setor público. Também foram explorados nesta pesquisa, como objetivos secundários, a visão dos discentes sobre o ensino das disciplinas da área da contabilidade pública, e a importância atribuída por discentes às disciplinas da área da contabilidade pública em sua formação profissional. Para tal propósito, foram realizadas entrevistas em profundidade, semiestruturadas, com discentes de graduação em ciências contábeis das universidades públicas, federais e estaduais, localizadas no estado do Rio de Janeiro: UERJ, UFF, UFRJ e UFRRJ. Outra restrição estabelecida para o público-alvo foi de que os discentes tivessem cursado ao menos uma disciplina da área da CASP.

Os resultados desta pesquisa mostram que os discentes reconhecem a importância do elo teoria-prática no âmbito da contabilidade pública, assim como nas demais disciplinas do curso. Essa constatação associa-se ao fato de a ciência contábil, mesmo enquadrando-se como uma ciência social, possuir viés aplicado que está direcionado às demandas mercadológicas, como já destacado por Zimmerman, Fogarty e Jonas (2017).

Apesar de alguns discentes, pontualmente, relacionarem as disciplinas do setor público ao enfoque teórico, devido ao conteúdo muito baseado em leis e normativos, é unânime o entendimento de que o ensino deve se aproximar de práticas mercadológicas no setor público. Nota-se que o enfoque teórico, mesmo sendo relevante para a formação profissional, de uma

maneira geral, é visto pelos discentes como algo “maçante” e pouco estimulante. Outras disciplinas associadas ao enfoque teórico foram as das áreas de filosofia, sociologia, direito e teoria da contabilidade.

Verifica-se, por parte dos discentes, maior aderência às estratégias de ensino que reforcem a aplicabilidade dos conteúdos tratados nas diversas disciplinas do curso e, especialmente, naquelas que tratam da contabilidade pública. Apesar de algumas associações do enfoque prático às disciplinas de análise das demonstrações contábeis, simulação de empresas, contabilidade tributária e auditoria, grande parte acredita que o foco prático pode ser utilizado de forma ampla nas demais disciplinas do curso, já que a aplicabilidade é vista como essencial ao curso.

Julga-se que as atividades de extensão, de simulação e de utilização de sistemas de informação são mecanismos menos tradicionais de ensino que devem ser incentivados no curso e, especificamente, nas disciplinas de CASP. Discentes identificam que estas estratégias de ensino auxiliam no processo de aprendizagem e relatam trabalhos propostos por professores que foram bem-sucedidos nesse sentido.

Particularmente para as disciplinas da área da contabilidade pública, avalia-se que as atividades desenvolvidas em projetos de extensão sejam as mais significativas para a aproximação da teoria à prática e devam ser ampliadas nas universidades. Relatos de discentes revelaram que a partir da participação em projetos dessa natureza puderam aprender a contabilidade pública na prática e iniciar sua carreira profissional na área. Julga-se que esse tipo de atividade contribua, ainda, para o desenvolvimento de habilidades, tais como saber aplicar métodos, ser capaz de analisar e propor medidas de aperfeiçoamento, e de valores associados a planejamento, organização, criatividade, dentre outras competências levantadas na pesquisa de Carneiro e Silva Neto (2015).

Apesar da relevância das atividades de extensão, uma análise das grades curriculares dos cursos de ciências contábeis das universidades públicas do estado do Rio de Janeiro, mostra que nem todas as instituições de ensino as incluem como disciplina/ atividade no curso. Verifica-se que há conformidade dos cursos em relação à proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) quanto à oferta de pelo menos duas disciplinas, obrigatórias, sobre orçamento e contabilidade governamental. Adicionalmente, avalia-se que há maior preocupação de uma única instituição em oferecer outras disciplinas, optativas, nas áreas de auditoria governamental, análise de balanços públicos e contabilidade governamental avançada.

Com relação ao ensino das disciplinas de CASP, para os entrevistados sem experiência profissional no setor público, foi uma surpresa o fato da contabilidade pública, em alguns aspectos, ser tão diferente da societária. Isto, somado ao fato de a contabilidade pública ter muitas especificidades e estar embasada em leis e normativos com muito conteúdo técnico, pode ser relacionado ao maior grau de dificuldade atribuída a essas disciplinas na comparação com as demais do curso.

Dos discentes sem expectativa inicial sobre as disciplinas, muitos surpreendem-se positivamente ao término das disciplinas, inclusive com relação ao papel do contador que atua no setor público. Há muita expectativa dos discentes com interesse em ingressar ou permanecer no setor público quanto ao conteúdo e ensino das disciplinas. Há relatos de que os conhecimentos aprendidos na graduação foram importantes para as atividades desempenhadas na administração pública.

A demonstração de domínio do conteúdo por parte dos docentes de CASP foi unanimidade. Outro fator que influencia no ensino da disciplina trata-se da atualização dos professores sobre a convergência às normas internacionais. E há também avaliação positiva quanto ao uso de casos reais em sala de aula. Julga-se que a atualização do docente está relacionada ao exercício de uma atividade profissional na área da contabilidade pública e que é benéfica para o processo de ensino-aprendizagem. Valorizam-se os relatos dos próprios professores sobre fatos da área pública, visto que discentes identificam como uma oportunidade de antecipar o aprendizado, ainda na universidade, sobre questões do mercado de trabalho.

Discentes com maior tempo de experiência no setor público consideram que fatos e situações políticas e econômicas do momento atual podem ser levados para sala de aula e correlacionados com os aspectos da contabilidade pública com mais frequência. Alerta-se que os objetivos pretendidos com as disciplinas de CASP devem ser revistos, sempre que necessário, a fim de contribuir para além da formação técnica, proporcionando, também, questionamentos sobre os dados produzidos pela contabilidade pública, sua transparência, os impactos fiscais, dentre outras formas de utilidade social.

Avalia-se ser necessário ampliação das atividades que envolvem o uso de sistemas de informações do setor público, a fim de possibilitar ao estudante que pretende ingressar no setor público ter conhecimento sobre sua operacionalização. Apesar da demanda por mais aulas em laboratórios, em algumas universidades sua viabilidade depende de investimentos em infraestruturas, para a qual há divergências na avaliação.

Sobre a importância atribuída pelos discentes ao ensino da CASP, há reconhecimento da utilidade das disciplinas obrigatórias para formação do contador, qualquer que seja sua área de atuação. Por proporcionarem uma visão geral dos procedimentos contábeis relativos ao planejamento e execução de orçamentos públicos e à evidenciação de atos e fatos administrativos nos demonstrativos contábeis, julga-se serem relevantes para todo bacharel em contabilidade, que se utiliza direta ou indiretamente das informações da CASP.

Para os alunos que pretendem atuar no setor público, avalia-se que apenas as disciplinas obrigatórias não sejam suficientes para proporcionar a capacitação adequada. Neste caso, acredita-se que as universidades devam investir em disciplinas optativas para aprofundar conhecimentos básicos e tratar dos demais assuntos relevantes, o que se verifica em uma das universidades que oferece quatro disciplinas além das obrigatórias. Adicionalmente, julga-se necessário o incentivo a projetos de extensão ou núcleos de pesquisa, que constam na grade curricular de duas universidades.

Entre os discentes com vivência prévia no setor público, antes de iniciarem as disciplinas, verificou-se expectativas altas que, em alguns casos, foram parcialmente correspondidas. Pontos mais criticados foram: baixa carga horária e utilização massiva de aulas expositivas. Houve expectativa de uma maior preparação para a prática, através de discussões de conteúdo da CASP relacionados a assuntos do dia-a-dia, e aulas em laboratórios com uso de sistemas de informações do governo.

Pesquisas futuras podem ser realizadas em instituições de ensino de outros estados para confrontar as percepções dos discentes, de diferentes regiões do país, sobre o ensino da contabilidade pública e a importância atribuída às disciplinas da área. Pode-se ainda explorar a visão de contadores que atuam na administração pública sobre a qualificação do estudante ou recém-formado que ingressa no setor público. Outros atores que podem contribuir com sua visão sobre o ensino de CASP são os docentes. Com relação à conexão entre teoria e prática, pode-se investigar estratégias que seriam mais eficientes para as disciplinas de contabilidade pública, tais como os projetos de extensão.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. et al. Análise das percepções dos profissionais contábeis de prefeituras municipais quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, *Contexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS*, [s. l.], v. 16, n. 34, p. 82–97, 2016.
- ANDERE, M. A.; ARAUJO, A. M. P de. Aspectos da formação do professor de ensino superior de ciências contábeis : uma análise dos programas de pós-graduação, *Revista Contabilidade & Finanças*, [s. l.], v. 19, n. 48, p. 91–102, 2008.
- APOSTOLOU, B. et al. Accounting education literature review ( 2017 ), *Journal of Accounting Education*, [s. l.], n. January, p. 1–23, 2018.
- BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. 1a ed. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BAUER, M. W.; GASKELL, G. *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som*. Tradução de Pedrinho A. Guareschi. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.
- BORGES, T. B. et al. Desmistificação do regime contábil de competência, *Revista de Administracao Publica*, [s. l.], v. 44, n. 4, p. 877–901, 2010.
- BOTELHO, B. C.; LIMA, D. V. de. Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência, *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, [s. l.], v. 3, n. 3, p. 68–83, 2015.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 17 jul 2019.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 17 jul 2019.
- \_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP, de 19 de dezembro de 2018. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília, DF, 19 dez. 2018. 8 ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcaspp>. Acesso em 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Ministério da Fazenda nº 510, de 28 de agosto de 2014. Dispõe sobre a instituição, as atribuições, a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis - GTCON. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 02 de set. 2014. Disponível em: [http://www.lex.com.br/legis\\_25910623\\_PORTARIA\\_N\\_510\\_DE\\_28\\_DE\\_AGOSTO\\_DE\\_2014.aspx](http://www.lex.com.br/legis_25910623_PORTARIA_N_510_DE_28_DE_AGOSTO_DE_2014.aspx)

CAMPOS, A. M. Accountability: quando poderemos traduzí-la para o português?, *Revista de Administração Pública* [s. l.], v. 24, n. 2, p. 30–50, 1990.

CARNEIRO, A. F.; SILVA NETO, J. M. Competências essenciais dos profissionais contábeis em face da nova contabilidade pública sob a perspectiva dos contadores de rondônia, *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, [s. l.], v. 5, n. 3, p. 100–122, 2015.

CATAPAN, A.; COLAUTO, R. D.; SILLAS, E. P. Percepção dos discentes sobre os docentes exemplares - perception of students about great teachers of accounting in public and private colleges, *Revista de Informação Contábil*, [s. l.], v. 6, n. 2, p. 63–82, 2012.

COSTA, F. B. da et al. Perfil do profissional contábil do setor público: uma análise das capitais brasileiras e distrito federal profile, *Revista de Contabilidade da UFBA*, [s. l.], v. 12, n. 1, p. 74–92, 2018.

CRUZ, C. V. O. A.; CORRAR, L. J.; SLOMSKI, V.. A. Docência e o desempenho dos alunos dos cursos de graduação em contabilidade no brasil - The teaching and the performance of accounting students in brazil, *Contabilidade Vista e Revista*, [s. l.], v. 19, n. 4, p. 15–37, 2008.

DINIZ, J. A. et al. Vantagens da implantação das ipsas na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, [s. l.], v. 9, n. 3, 2015.

EAMES, M.; LUTTMAN, S.; PARKER, S. Accelerated vs. traditional accounting education and CPA exam performance, *Journal of Accounting Education*, [s. l.], v. 44, n. April, p. 1–13, 2018.

FEIJÓ, P. H. *Entendendo as Mudanças na contabilidade aplicada ao Setor Público*. Brasília. 1ª ed. Editora Gestão Pública. 2013

FOGARTY, T. J.; ZIMMERMAN, A. B.; RICHARDSON, V. J. What do we mean by accounting program quality? A decomposition of accounting faculty opinions, *Journal of Accounting Education*, [s. l.], v. 36, p. 16–42, 2016.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up, *Revista de Administração Pública*, v. 48, p. 183-206, n. 1, 2014.

GIL, A. C. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HAWKES, L. C.; FOWLER, M.; TAN, L. M. Management accounting education : is there a gap between academia and practitioner perceptions ?. *Discussion Paper Series 215*. [s. l.], n. June, 2003.

HOQUE, Z. Using journal articles to teach public sector accounting in higher education, *Journal of Accounting Education*, [s. l.], v. 20, n. 3, p. 139–161, 2002.

HUBER, M. M.; MAFI, S. L. Education par excellence: Developing personal competencies and character through philanthropy-based education, *Journal of Accounting Education*, [s. l.], v. 31, n. 3, p. 310–332, 2013.

LEITE FILHO, G. A.; SLOMSKI, V. Opiniões dos alunos acerca da disciplina contabilidade governamental: um estudo empírico em uma universidade pública, *Contabilidade, Gestão e Governança*, [s. l.], v. 6, n. 1, p. 79–99, 2003.

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil, *Contabilidade, Gestão e Governança*, [s. l.], v. 12, n. 2, p. 15–23, 2009.

MALHOTRA, N. K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012. Tradução de: Leme Belon Ribeiro e Monica Stefani.

MARQUES, L.; BIAVATTI, V. T. Estratégias aplicadas no ensino da contabilidade: evidências dos planos de ensino de uma universidade pública, *Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL*, [s. l.], v. 12, n. 2, p. 24–47, 2019.

MASHAYEKHI, B.; MOHAMMADI, R. The perceived gap between academics and professionals about accounting education system in Iran, *Science Journal of Education*. [s. l.], v. 2, n. 1, p. 12–21, 2014.

MATOS, N. et al. A disciplina de controladoria governamental e sua oferta nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras, *Revista Capital Científico - Eletrônica*, [s. l.], v. 16, n. 4, 2018.

MIRANDA, G. J. *Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em contabilidade no Brasil*. 2011. 203 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

MIRANDA, G. J.; NOVA, S. P. de C. C.; CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B. Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade Os Saberes dos Professores-Referência no Ensino de Contabilidade, *Revista Contabilidade & Finanças*, [s. l.], v. 23, n. 59, p. 142–153, 2012.

NAGLE, B. M.; MENK, K. B.; RAU, S. E. Which accounting program characteristics contribute to CPA exam success? A study of institutional factors and graduate education, *Journal of Accounting Education*, [s. l.], v. 45, n. October, p. 20–31, 2018.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), *Revista do Serviço Público*, [s. l.], v. 66, n. 3, p. 425–448, 2015.

PRADO, O.; RIBEIRO, M. M.; DINIZ, E.. Governo eletrônico e transparência: olhar crítico sobre os portais do governo federal brasileiro. In: *Estado, Sociedade e interações digitais: expectativas democráticas*, [s.l: s.n.]. v. 66p. 15–41, 2012.

- REIS, L. G. dos et al. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal, *RIC - Revista de Informação Contábil*, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 89–101, 2007.
- REIS, L. G. dos; PEREIRA, C. A.; SLOMSKI, V. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIII, 2006, Belo Horizonte. *Anais*. [s.l: s.n.]
- SACRAMENTO, A. R. S. Contribuições da lei de responsabilidade fiscal para o avanço da accountability no Brasil, *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, [s. l.], v. 10, n. 47, p. 20–47, 2005.
- SILVA, A. P. *A percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil*. 2008. Dissertação (Mestrado) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2008.
- SILVA, G. I. A.; CAJAIBA, K. da S.; FARIAS, R. S. de. Conteúdos programáticos versus proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade para o ensino da CASP: similaridade ou dissimilaridade?, *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, [s. l.], v. 18, p. 2801, 2019.
- VERGARA, S. C. *Métodos de Coleta de Dados no Campo*. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Métodos de Pesquisa em Administração*. 6a ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- \_\_\_\_\_. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 16a ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- ZIMMERMAN, A. B.; FOGARTY, T. J.; JONAS, G. A. Is accounting an applied discipline? An institutional theory assessment of the value of faculty accounting-related work experience in the academic labor market, *Journal of Accounting Education*, [s. l.], v. 41, n. July 2018, p. 33–47, 2017.

## APÊNDICE A – Disciplinas de CASP por Instituição

Quadro 6 – Disciplinas de CASP por instituição (continua)

IES	DISCIPLINA	OBRIG.	PERÍODO	EMENTA	FONTE
UERJ	Administração Financeira Pública	SIM	6	<p>Orçamento público: conceito, princípios orçamentários, tipos de elaboração. Ciclo orçamentário. Orçamento – programa. Créditos adicionais. Elaboração e execução orçamentária no Brasil: processo de planejamento – orçamento. Plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias, lei orçamentária anual. Receita pública: conceito e classificação. Receita orçamentária, classificação econômica. Estágios de receita pública. Receita extra – orçamento – casos especiais. Resíduos ativos – dívida ativa. Despesa pública: conceito e classificação. Despesa orçamentária – classificação econômica, institucional e funcional – programática. Estágios de despesa pública. Resíduos passivo – restos a pagar, dívida pública, despesas de exercícios anteriores. Licitação e contratos – conceituação e modalidades. Patrimônio líquido; conceito, bens públicos, direitos das entidades públicas, obrigações das entidades públicas. Variações patrimoniais – variações ativas – variações passivas. Execução orçamentária e financeira: programação, descentralização de créditos e de recursos financeiros. Cronograma de desembolso.</p>	<a href="http://www.ementario.uerj.br/cursos/ciencias_contabeis.html">http://www.ementario.uerj.br/cursos/ciencias_contabeis.html</a>
	Contabilidade Pública	SIM	7	<p>Contabilização de operações típicas: plano de contas e sistemas de contas. Abertura de créditos orçamentários e adicionais. Escrituração das receitas orçamentária e extra-orçamentária. Previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. Escrituração das despesas orçamentária e extra-orçamentária. Fixação, empenho, liquidação e pagamento. Escrituração da dívida ativa e dos fatos patrimoniais independentes. Levantamento de balanços: balanço orçamentário – conceito e considerações. Balanço financeiro – conceito e considerações. Balanço patrimonial – conceito e considerações. Demonstrações das variações patrimoniais – conceito e considerações</p>	

Quadro 6 – Disciplinas de CASP por instituição (continuação)

IES	DISCIPLINA	OBRIG.	PERÍODO	EMENTA	FONTE
UFF	Orçamento Público	SIM	5	1.1. Introdução ao planejamento e ao orçamento público; 1.2. Lei orçamentária anual e classificações das receitas e despesas públicas; 1.3. Sistemas de informações orçamentárias e elaboração da lei orçamentária anual execução; 1.4. Controle e evolução do orçamento público; 1.5. Evolução e perspectivas do orçamento público.	<a href="http://cienciascontabeis.sites.uff.br/">http://cienciascontabeis.sites.uff.br/</a>
	Contabilidade Pública	SIM	6	Serviços públicos: Aspectos sociais, políticos e constitucionais. Administração pública e campo de aplicação da contabilidade pública. Origem e evolução histórica da contabilidade pública. Gestão administrativa. Orçamento: Plano plurianual de investimentos, lei de diretrizes orçamentárias e lei de orçamentos anuais. Orçamento por programas. Receita pública. Despesa pública. Noções de licitações e contratos administrativos. Execução orçamentária e controles contábeis. Créditos orçamentários e créditos adicionais. Regime de adiantamento. Noções sobre controle interno e externo: Auditoria interna, tribunais de contas e poder legislativo. Plano de Contas. Sistemas orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Compensação. Contabilizações nos quatro sistemas.	
	Gestão Pública Contemporânea	NÃO	-	Modelos de administração pública: patrimonialismo, burocracia, gerencialismo e a vertente societal.	

Quadro 6 – Disciplinas de CASP por instituição (continuação)

IES	DISCIPLINA	OBRIG.	PERÍODO	EMENTA	FONTE
UFRJ	Orçamento Governamental	SIM	5	Orçamento: conceitos e objetivos. A Missão do Estado. A Legislação aplicada ao Orçamento público. Funções orçamentárias. Sistema de informações orçamentárias. elaboração do orçamento. As funções orçamentárias. Formulação de políticas governamentais. Coleta de dados para a formulação de programas governamentais. processo orçamentário. A participação Popular.	<a href="http://www.facc.ufrj.br/joomla/index.php/graduacao/ciencias-contabeis">http://www.facc.ufrj.br/joomla/index.php/graduacao/ciencias-contabeis</a>
	Contabilidade Governamental	SIM	6	Introdução/Aplicação da Contabilidade Pública. Operações Governamentais. Sistemas de Contas. patrimônio Público. Gestão Orçamentária e Financeira. Relações inter e intra-governamentais. sistema de Informações Contábeis. Sistema de Controle Interno e Externo. Conceito e Função. encerramento do Exercício. Prestação de Contas e tomada de contas públicas. Introdução ao Processo de Convergência aos Padrões e Normas Internacionais.	
	Contabilidade Governamental Avançada	NÃO	-	As funções do Estado. Financiamento das funções de governo: as fontes de recursos, tributação, dívida pública e inflação. A despesa Pública. A Dívida Pública. contabilidade de Custos. procedimentos Contábeis Específicos.	
	Auditoria Governamental	NÃO	-	Funções da auditoria governamental. Revisão do processo de gestão orçamentária, patrimonial e financeira. Tipos de auditoria governamental. Planejamento da auditoria. Normas de auditoria. procedimentos de auditoria. Relatório, parecer e certificado de auditoria.	
	Análise de Balanços Governamentais	NÃO	-	Objeto da Análise de Balanços. Avaliação Técnica do Conteúdo dos Balanços, Indicadores Financeiro, Econômico, Patrimonial e Orçamentário. Indicadores Sociais. Relatório de Análise.	
	Núcleo de Pesquisa de Apoio à Gestão Governamental	NÃO	-	Estudará e analisará os instrumentos do sistema de controle governamental, propondo sugestões para seu desenvolvimento, englobando, portanto, a esfera da Contabilidade Governamental	

Quadro 6 – Disciplinas de CASP por instituição (conclusão)

IES	DISCIPLINA	OBRIG.	PERÍODO	EMENTA	FONTE
UFRRJ	Contabilidade Governamental I (nova denominação para a disciplina Orçamento Público)	SIM	4	Conceito e evolução histórica do orçamento público. Princípios orçamentários (MTO). Peças, tipos e funções do orçamento público. Processo e ciclo do planejamento orçamentário. Receitas e despesas públicas. Créditos adicionais. Publicidade e transparência aplicadas ao orçamento público.	<a href="http://cursos.ufrrj.br/grad/cienciascontabeis/_trashed/">http://cursos.ufrrj.br/grad/cienciascontabeis/_trashed/</a>
	Contabilidade Governamental II	SIM	5	Introdução a Contabilidade. O Estudo do Patrimônio. Estudos das Variações Patrimoniais. Procedimentos Básicos de Escrituração. Fatos contábeis que afetam a situação líquida. Plano de contas e estrutura das demonstrações contábeis.	
	Auditoria Pública	NÃO	-	Introdução à auditoria governamental. Controles internos das organizações governamentais. Sistema de controles interno no poder executivo federal. Controle externo da Administração Pública. Prestações de contas.	
	Laboratório de Extensão em Gestão Pública	NÃO	-	Sem descrição.	

Fonte: Autora, 2020 a partir dos dados da pesquisa.

## APÊNDICE B – Roteiro de Entrevista



**Universidade do Estado Do Rio De Janeiro**  
Centro de Ciências Sociais  
Faculdade de Administração e Finanças  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Curso de Mestrado Acadêmico

### **ROTEIRO DE ENTREVISTA**

#### **Introdução**

- Breve apresentação da entrevistadora;
- Agradecimento pela disponibilidade para a entrevista, que tratará do tema “contabilidade pública”;
- Explicações sobre o método de pesquisa, destacando:
  - Importância de opiniões sinceras;
  - Não haverá identificação dos respondentes;
  - Imparcialidade da entrevistadora;
  - Gravação da entrevista (Termo de Consentimento).

#### **Bloco 1: Escolha do curso e sua avaliação**

- O que te fez escolher o curso de ciências contábeis?
- Quais eram suas expectativas quando iniciou o curso de ciências contábeis? Explique.
- De maneira geral, como você avalia o curso que está fazendo?
- Quais são os seus planos profissionais para após a graduação?

#### **Bloco 2: O ensino e a abordagem prática na graduação**

- De maneira geral, como foram os estilos das aulas ao longo do curso? Qual é a sua opinião sobre eles?
- O que você entende como “ênfase teórico” no ensino de uma disciplina? Explique.
- O que você entende como “ênfase prático” no ensino de uma disciplina? Fale mais sobre isso.
- Em alguma disciplina você sentiu maior aproximação entre a teoria e a prática? De que forma? Como foi essa experiência?

**Bloco 3: O ensino da(s) disciplina(s) de contabilidade pública**

- Especificamente com relação à contabilidade pública, o que você imaginava para essa(s) disciplina(s)?
- Quais conteúdos foram abordados? O que você acha disso?
- Como foi o ensino dessa(s) disciplina(s)? Como eram as aulas? O que você acha disso?
- Como foram as avaliações desta(s) disciplina(s) (provas, trabalhos)? O que você acha disso?

**Bloco 4: Conexão com a prática na(s) disciplina(s) de contabilidade pública**

- Qual a sua opinião sobre a conexão entre teoria e prática na(s) disciplina(s) de contabilidade pública?
- Foram realizadas atividades em sala de aula para alinhar teoria e prática nesta(s) disciplina(s)? Explique.
- Seu(s) professor(es) de Contabilidade Pública tinha(m) experiência profissional na área? O que você achou disso?
- Em sua opinião, esta(s) disciplina(s) prepara(m) o aluno para a prática da Contabilidade Pública? Por quê?

- Comentários espontâneos.

- Agradecer e encerrar.

## APÊNDICE C – Ficha de Recrutamento



**Universidade do Estado Do Rio De Janeiro**  
 Centro de Ciências Sociais  
 Faculdade de Administração e Finanças  
 Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
 Curso de Mestrado Acadêmico

### **FICHA DE RECRUTAMENTO**

**Público-alvo:** discentes dos cursos de graduação em ciências contábeis de universidades públicas localizadas no estado do Rio de Janeiro.

#### **Identificação do discente:**

Nome: \_\_\_\_\_.

Gênero: ( ) Masculino ( ) Feminino ( ) Outro, especificar: \_\_\_\_\_.

Universidade: \_\_\_\_\_.

Período atual no curso de ciências contábeis: \_\_\_\_\_.

Disciplinas da área pública que já cursou: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ - Caso não tenha cursado, encerrar.

Você tem interesse na carreira pública? ( ) Sim ( ) Não

Possui experiência profissional na área pública? ( ) Sim ( ) Não

Em caso positivo:

Qual organização? \_\_\_\_\_.

Por quanto tempo? \_\_\_\_\_.

Thais Paiva de Oliveira  
 Mestranda em Ciências Contábeis/UERJ

**APÊNDICE D – Termo de Consentimento**

**Universidade do Estado Do Rio De Janeiro**  
Centro de Ciências Sociais  
Faculdade de Administração e Finanças  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Curso de Mestrado Acadêmico

**ENTREVISTA - TERMO DE CONSENTIMENTO**

Declaro, por meio deste termo, que concordei em ser entrevistado(a) na pesquisa de campo da estudante Thais Paiva de Oliveira, mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Afirmo que aceitei participar por minha própria vontade, sem receber qualquer incentivo financeiro ou ter qualquer ônus e com a finalidade exclusiva de colaborar para o sucesso da pesquisa. Fui informado(a) que os objetivos do estudo são estritamente acadêmicos. Minha colaboração se fará de forma anônima, por meio de entrevista gravada em áudio. Trechos dessa entrevista, na forma como falados, podem fazer parte do trabalho final, mas não serei identificado.

O acesso ao áudio e transcrição da entrevista será permitido apenas à mestranda e sua professora orientadora.

Rio de Janeiro, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

Nome do (a) entrevistado(a):

\_\_\_\_\_.

Assinatura do(a) entrevistado(a):

\_\_\_\_\_.

Assinatura da mestranda:

\_\_\_\_\_.