



Universidade do Estado do Rio de Janeiro  
Centro de Ciências Sociais  
Faculdade de Administração e Finanças

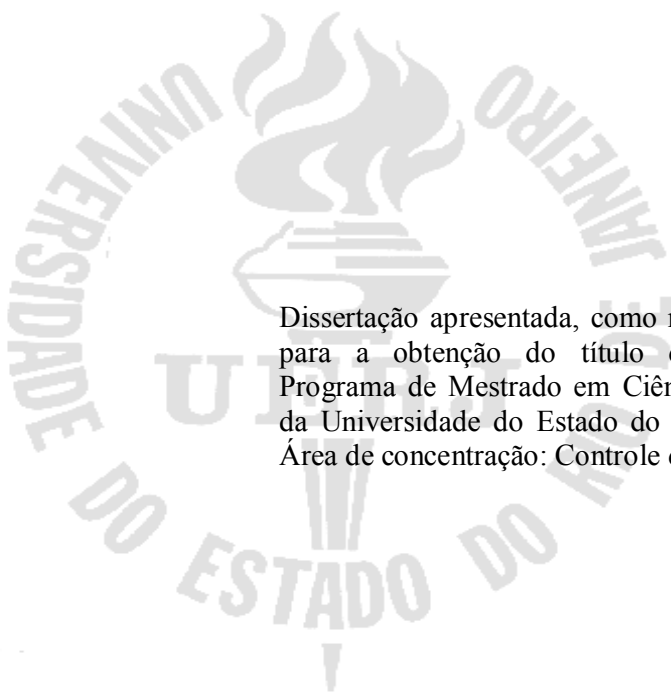
Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro

**Percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública: uma análise com foco na formação profissional**

Rio de Janeiro  
2011

Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro

**Percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública: uma análise com foco na formação profissional**



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

Orientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves

Rio de Janeiro  
2011

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/CCS/B

R484 Ribeiro, Cíntia de Melo de Albuquerque.  
Percepção de profissionais atuantes em contabilidade pública sobre a proposta nacional de conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública : uma análise com foco na formação profissional / Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro. -2011. 123f.

Orientador: Francisco José dos Santos Alves.  
Dissertação (mestrado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.  
Bibliografia: f.112-119.

1.Conselho Federal de Contabilidade (Brasil). 2. Contadores - Brasil - Teses. 3. Contabilidade pública - Brasil - Teses. 4. Formação profissional - Brasil - Teses. I. Alves, Francisco José dos Santos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.1.08(81)

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

---

Assinatura

---

Data

Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro

**Percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública: uma análise com foco na formação profissional**

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

Aprovada em 23 de fevereiro de 2011

Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves (Orientador)  
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

---

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos  
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

---

Prof. Dr. Frederico Antônio Azevedo de Carvalho  
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro  
2011

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus pais, José Carlos e Dezi, que sempre acreditaram no valor da educação e do ensino formal, me apoiando e incentivando durante toda minha vida. Ao meu esposo, Elielson, que sempre esteve ao meu lado nos momentos árduos e de intenso estudo, compreendendo e apoiando. E à minha irmã, Vivian, sempre torcendo pelo meu sucesso.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, de todo coração, a Deus que me deu o Dom da vida e permitiu minha caminhada nesta vida com saúde, força e determinação ao lado de pessoas que foram fundamentais para que eu chegasse até aqui. Pessoas que merecem meus sinceros agradecimentos.

Aquelas que compõem minha família, meu alicerce nesta vida: meus pais, que ao reconhecerem o valor do estudo, abdicaram de sonhos, de realizações para apoiar, incentivar e financiar meus estudos, realizando seus sonhos através dos meus; minha irmã, que sempre acreditou em mim e sempre torceu pelo meu sucesso; meu marido, que desde o ensino secundário está ao meu lado nesta interminável jornada que é o estudo, a busca pelo conhecimento, me animando quando eu já não tinha mais ânimo, acreditando quando nem eu mesma acreditava mais, me empurrando para frente para que eu não desista jamais; e aos meus parentes, por entenderem minha ausência nas reuniões familiares.

Os amigos que não preciso citar nomes, que passaram por minha vida e me apoiaram, incentivaram e acreditaram. Os amigos que encontrei aqui no mestrado, para que tornassem esta árdua caminhada mais simples e feliz. As pessoas maravilhosas que trabalham neste mestrado, que mais do que trabalharem e realizarem suas obrigações funcionais, sempre me trataram com atenção, carinho e apoio necessário em todos os momentos que precisei.

Os meus mestres queridos: Álvaro, incentivador desde a graduação; Josir, professor e coordenador do curso durante esta fase, sempre firme em suas convicções, nos ensinou a trabalhar com firmeza e dedicação para alcançar os méritos desejados; professor Frederico, que com seu jeito ímpar nos mostrou o que é a pesquisa e o quão simples pode ser; a todos os outros professores que estiveram conosco e contribuíram para nosso crescimento; e em especial ao meu querido professor e orientador Francisco José, que lapidou meus conhecimentos sobre pesquisa e me ajudou a desenvolver um olhar crítico a partir de suas críticas sempre tão bem feitas, sempre muito construtivas, certamente sem este grande professor esta dissertação seria bem menos do que é.

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro e as pessoas que lá trabalharam e que direta ou indiretamente contribuíram para realização desta pesquisa, meu muito obrigado.

Enfim, agradeço a todos que sempre estiveram ao meu lado e sempre me trataram com carinho e respeito, contribuindo para meu crescimento pessoal e profissional. Que Deus os abençoe sempre!

## RESUMO

RIBEIRO, Cíntia de Melo de Albuquerque. *Percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública: uma análise com foco na formação profissional*. 2011. 123f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

A evolução da sociedade e da economia requer adaptações necessárias dos profissionais visando atender uma nova demanda do mercado e novas exigências sociais. A contabilidade é uma ciência que acompanha esta evolução. Desta forma, os profissionais da área devem se adequar às novas necessidades, assim como os cursos de graduação. Neste sentido, esta pesquisa teve por objetivo avaliar, se há relação entre os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e a prática profissional na visão dos contadores que atuam na área. Para isto foi realizada uma pesquisa descritiva, com a adoção do método quantiquantitativo no tratamento dos dados. Os dados foram obtidos através de um questionário auto-aplicável a um grupo de participantes de dois eventos importantes para contabilidade pública no ano de 2010, o que gerou uma amostra de 156 contadores da área pública respondentes da pesquisa. Os resultados mostram que 52% dos profissionais acreditam que os conteúdos propostos pelo CFC para compor esta disciplina são suficientes para um bom exercício da profissão e que estes devem ser tratados com grande profundidade na graduação, sendo que os que acreditam nesta assertiva completamente são 35% dos entrevistados. Desta forma, observa-se a relação dos conteúdos sugeridos pelo CFC e a prática profissional. Entretanto, 52% dos respondentes acreditam que alguns detalhes deveriam ser ajustados nestes conteúdos mínimos, o que gera a necessidade de uma revisão do currículo desta disciplina.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Educação. Formação profissional.

## **ABSTRACT**

The evolution of society and economy requires adjustments necessary for professionals to meet new market demands and new social requirements. Accounting is a science that follows this evolution. Thus, professionals must adapt to new needs as well as undergraduate courses. One way that they are qualified professionals with the knowledge necessary for good work performance is the adequacy of the curriculum frameworks for current and prospective students. Therefore, this study aimed to evaluate whether a relation between the content suggested by the CFC for the discipline of public accounting and professional practice in the view of accountants working in the area. For this a descriptive study was carried out with the utilization of the method quantiquantitative in data processing. Data were collected through a self-apply questionnaire to a group of participants in two events very important for public accounting in 2010, which generated a sample of 156 accountants in the public area of the survey respondents. The results show that 52% of the professionals believed that the contents that make up this course are sufficient for a good profession, and that they should be treated with great depth in degrees and 35% of respondents believes in this statement fully. Thus, there is the relationship of content suggested by the CFC and professional practice. However, 52% of respondents believe that some details should be adjusted in the curriculum, showing the need for a revision of the curriculum of this course.

Keyword: Public Accounts. Education. Vocational training.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Correlação dos Quatro Pilares de Aprendizagem com a Legislação Educacional Brasileira .....	22
Quadro 2 – Currículo do Curso Superior em Ciências Contábeis e Atuarias .....	33
Quadro 3 – Conteúdos Mínimos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis - Resolução s/n de 08/02/1963.....	34
Quadro 4 – Currículo Pleno das Disciplinas e Atividades Obrigatórias ou Eletivas.....	35
Quadro 5 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público .....	66
Quadro 6 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Patrimônio Público .....	67
Quadro 7 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Escrituração Contábil.....	69
Quadro 8 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Demonstrações Contábeis do Setor Público .	70
Quadro 9 – Fatores Individuais .....	76
Quadro 10 – Variáveis Relacionadas com Questões Educacionais.....	77
Quadro 11 – Variáveis Relacionadas com os Conteúdos da Estrutura Conceitual da Contabilidade Pública .....	79
Quadro 12 – Variáveis Relacionadas com o Conteúdo de Patrimônio Público .....	79
Quadro 13 – Variáveis Relacionadas com o Conteúdo do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP.....	80
Quadro 14 – Variáveis Relacionadas com o Conteúdo das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público.....	80
Quadro 15 – Variável Relacionadas com o Exercício da Profissão .....	81

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentual de Acertos por Região–Todas as Questões .....	48
Tabela 2 – Percentual de Acertos por Região – Contabilidade Pública .....	48
Tabela 3 – Faixa Etária dos Respondentes.....	83
Tabela 4 – Ano de Formação dos Respondentes.....	84
Tabela 5 – Trabalha com Contabilidade Pública.....	84
Tabela 6 – Tempo de Serviço com Contabilidade Pública .....	85
Tabela 7 – Área de Atuação na Contabilidade Pública.....	85
Tabela 8 – Questões Relacionadas com as Variáveis Educacionais.....	85
Tabela 9 – Questões Relacionadas com as Variáveis Educacionais.....	87
Tabela 10 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo da Disciplina de Contabilidade Pública.....	89
Tabela 11 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo do Patrimônio Público.....	91
Tabela 12 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo do Plano de Contas.....	92
Tabela 13 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público.....	94
Tabela 14 – Frequencia e Percentual das Respostas à Questão 9 .....	95
Tabela 15 – Sugestões dos Respondentes para uma Melhor Atuação Profissional.....	96
Tabela 16 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Bibliografia Sugerida .....	106
Tabela 17 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico Patrimônio Público e Bibliografia Sugerida .....	107
Tabela 18 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico PCASP e Bibliografia Sugerida .....	107
Tabela 19 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico DCASP e Bibliografia Sugerida .....	107

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Média Percentual de Acertos Nacional.....	49
Figura 02 – Formação Acadêmica .....	84

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BCB	Banco Central do Brasil
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CES	Conselho Nacional de Educação
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFE	Conselho Federal de Educação
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CNE	Conselho Nacional de Educação
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRFB	Constituição da República federativa do Brasil
DCN	Diretrizes Curriculares Nacionais
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DMPL	Demonstração da Mutação do patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do exercício
EQT	Exame de Qualifica�o Técnica
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IBA	Instituto Brasileiro de Atuária
IES	Institui�o de Ensino Superior
IFAC	International Federation of Accountants
ISAR	International Standards of Accounting and Reportig
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LDB	Lei de Diretrizes e Base da Educa�o
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MEC	Ministério da Educa�o
MF	Ministério da fazenda
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM	New Public Management
ONU	Organiza�o das Na�es Unidas
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESU	Secretaria de Educação Superior
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TCC	Trabalho de conclusão de curso
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
<b>1</b>	<b>Revisão da Literatura</b> .....	20
<b>1.1</b>	<b>Educação</b> .....	21
<b>1.2</b>	<b>O Ensino Superior</b> .....	26
1.2.1	<u>Ensino Superior no Brasil</u> .....	27
1.2.2	<u>Ensino Superior em Contabilidade no Brasil</u> .....	29
1.2.2.1	A História do Ensino da Contabilidade no Brasil .....	30
1.2.2.2	A Evolução Histórica do Ensino Superior da Contabilidade no Brasil.....	32
<b>1.3</b>	<b>Perfil e Competências Desejadas do Profissional Contábil de Acordo com o Conselho Nacional de Educação (CNE) e Organismos Internacionais</b> .....	39
<b>1.4</b>	<b>O Papel do Conselho Federal de Contabilidade no Ensino Superior de Contabilidade</b> .....	46
1.4.1	<u>O Exame de Suficiência</u> .....	47
1.4.2	<u>Contabilizando o Sucesso</u> .....	50
1.4.3	<u>Programa de Educação Profissional Continuada</u> .....	51
1.4.4	<u>Exame de Qualificação Técnica</u> .....	52
1.4.5	<u>Excelência na Contabilidade</u> .....	53
1.4.6	<u>Proposta Nacional de Conteúdos</u> .....	53
<b>1.5</b>	<b>A Contabilidade Pública</b> .....	55
1.5.1	<u>Contabilidade Pública no Brasil</u> .....	57
1.5.1.1	Processo de Internacionalização das Normas na Contabilidade Pública no Brasil	59
<b>1.6</b>	<b>Conteúdo da Disciplina de Contabilidade Pública Proposto pelo CFC</b> .....	63
1.6.1	<u>Contabilidade Aplicada ao Setor Público</u> .....	63
1.6.1.1	Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público .....	64
1.6.1.2	Patrimônio Público .....	67
1.6.1.3	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Escrituração Contábil.....	68
1.6.1.4	Demonstrações Contábeis do Setor Público .....	69
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	70
<b>2.1</b>	<b>Tipo e Método de Pesquisa</b> .....	71
<b>2.2</b>	<b>Coleta</b> .....	71
2.2.1	<u>População e Amostra</u> .....	72

2.2.2	<u>Instrumento de Coleta de Dados</u> .....	73
2.2.3	<u>Definições Operacionais e Mensuração dos Dados</u> .....	74
2.2.3.1	Variáveis Individuais .....	76
2.2.3.2	Variáveis Educacionais.....	76
2.2.3.3	Variáveis Relacionadas com o Conteúdo da Disciplina de Contabilidade Pública Sugerida pelo CFC.....	77
2.2.3.4	Variável Relacionada com Exercício da Profissão.....	80
<b>2.3</b>	<b>Tratamento e Análise</b> .....	<b>81</b>
<b>2.4</b>	<b>Limitações</b> .....	<b>82</b>
<b>3</b>	<b>RESULTADOS</b> .....	<b>83</b>
<b>3.1</b>	<b>Apresentação e Análise dos Resultados</b> .....	<b>83</b>
3.1.1	<u>Fatores Individuais</u> .....	83
3.1.2	<u>Variáveis Educacionais</u> .....	85
3.1.3	<u>Variáveis Relacionadas com o Conteúdo da Disciplina de Contabilidade Pública Sugerida pelo CFC</u> .....	89
3.1.3.1	Variáveis Relacionadas com os Conteúdos da Estrutura Conceitual da Contabilidade Pública .....	89
3.1.3.2	Variáveis Relacionadas com o Conteúdo de Patrimônio Público .....	90
3.1.3.3	Variáveis Relacionadas com o Conteúdo do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP.....	92
3.1.3.4	Variáveis Relacionadas com o Conteúdo das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público.....	93
3.1.4	<u>Variável Relacionada com Exercício da Profissão</u> .....	94
3.1.4.1	Categoria Formação Profissional .....	96
3.1.4.2	Categoria Prática Profissional .....	102
3.1.4.3	Categoria Formação e Desenvolvimento Pessoal.....	103
<b>3.2</b>	<b>Síntese da Análise dos Resultados</b> .....	<b>104</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>109</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>112</b>
	<b>ANEXO - Questionário para elaboração de dissertação de mestrado UERJ</b> .....	<b>120</b>

## INTRODUÇÃO

A educação no Brasil faz parte de um amplo processo formativo desenvolvido com a convivência humana em diversos níveis, seja na vida familiar, no convívio social, nas manifestações culturais e no próprio ambiente educacional, devendo vincular-se ao mundo do trabalho e a prática social, a fim de preparar o indivíduo para sua atuação no mercado de trabalho e no desenvolvimento social como cidadão. Tem seus princípios pautados na liberdade de ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber e garantidos pela Constituição da República Federativa do Brasil.

No ambiente educacional este processo se desenvolve desde a infância até a juventude, podendo se estender por toda a vida quando há interesse de maior especialização e aprofundamento dos conhecimentos profissionais. Delors *et al* (1996) defendem que o ensino superior é o instrumento principal de transmissão da experiência cultural e científica acumulada pela humanidade.

É em instituições de ensino superior que um indivíduo pode estudar para se graduar e formar uma carreira profissional e acadêmica dentro da área de sua escolha. Além disso, pode dar continuidade aos seus estudos, aprofundando seus conhecimentos e fazendo novas descobertas através de pesquisas que poderão ter seus resultados futuramente socializados com outros profissionais, acadêmicos e pesquisadores, contribuindo para o desenvolvimento da profissão.

Uma profissão estritamente ligada ao progresso da humanidade é a contabilidade (PELEIAS e BACCI, 2004; PELEIAS *et al*, 2007). Esta tem um vasto campo de atuação, como: contabilidade financeira, contabilidade de custos, gerencial, auditor, analista financeiro, perito contábil, consultor contábil, contador público, entre outras atuações (IUDÍCIBUS e MARION, 2002).

No Brasil, seu desenvolvimento teve início com a chegada da família real portuguesa ao país e a abertura dos portos às nações amigas em 1808, já que era necessário o controle dos gastos públicos e das atividades comerciais. Como consequência desta necessidade, em 1809, o início do ensino de contabilidade foi oficializado no Brasil através da criação das Aulas de Comércio. Este ensino foi regulamentado em 1846 com um curso que durava dois anos.

O desenvolvimento do comércio, da economia e da própria sociedade foi impulsionando o amadurecimento do ensino contábil através, dentre outros, da criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro (1863), o curso de comércio do Liceu de Artes e Ofício



(1882), surgimento da Academia de Comércio do Rio de Janeiro (1902), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (1902), Instituto Brasileiro de contadores Fiscais (1915), Associação dos Contadores de São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro ambos em 1916, Registro Geral de contabilistas (1927), Conselho Federal de Contabilidade – CFC (1946) e o surgimento oficial do curso de graduação em Ciências Contábeis em 1947, desvinculado do ensino comercial.

A evolução histórica do ensino superior de contabilidade no Brasil é estudada por diversos autores – Peleis e Bacci (2004); Reis, Silva e Silva (2007); Peleias *et al* (2007); Miguel (2008) – através de uma ordem cronológica das leis, decretos e resoluções que normatizam o curso em questão. Hoje, o ensino de contabilidade de nível superior é regulamentado pela comunhão dos seguintes normativos: a Lei nº. 9394/96 – Lei de Diretrizes e Base da Educação (LDB), o Parecer CES/CNE no. 67/2003 e o 289/2003 e a Resolução CNE/CES no. 10/2004. Devendo as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis refletir uma dinâmica que atenda aos diferentes perfis de desempenho, a cada momento, exigidos pela sociedade; exigir contínuas revisões do Projeto Pedagógico de um curso, a fim de atender estas demandas; e permitir, assim, que seja formado um profissional adaptável e com a suficiente autonomia intelectual e de conhecimento para que se ajuste sempre às necessidades emergentes.

A necessidade de se observar os diferentes perfis exigidos pela sociedade a cada momento viabilizando revisões contínuas do Projeto Pedagógico dos cursos a fim de permitir a formação de um profissional adaptável às necessidades emergentes é fundamental nas Instituições de ensino superior existentes atualmente. Uma vez que, os avanços tecnológicos e as mudanças ocorridas no mercado de trabalho vêm modificando a atuação profissional dos contadores nas empresas e no mundo dos negócios. A postura que se espera do contador do século XXI é totalmente diferente do que era no século passado. O contador deixou de ser um guarda livros, um registrador de débitos e créditos, de apuração de imposto de renda e passou a ocupar posições nas empresas como tomadores de decisão.

De acordo com Machado e Casa Nova (2008) o contador exigido atualmente pelo mercado não deve apenas registrar e analisar, mas também prever e sugerir, trabalhando muito mais como um gestor da informação do que um aglutinador de dados. Devendo estar, desta forma, mais preocupado com a utilidade, transparência, clareza e objetividade das demonstrações (MARION e SANTOS, 2000).

Cardoso (2006) traçou a evolução das competências exigidas dos contadores ao longo dos tempos: comunicação pessoal (década de 40 e 50 até dias atuais); além da parte técnica e

legal, percebe-se uma valorização quanto aos aspectos técnicos de custos e preços, planejamento e ferramentas de controle (década de 40, 50 e 60); ênfase na habilidade com informática e gestão da informação (décadas de 70 e 80); e questão comportamental do autocontrole e comunicação interpessoal (década de 90, sendo a maior parte dos estudos).

Além disso, apresentou um dicionário de competências do contador: analítica, autocontrole, comunicação, empreendedor, visão estratégica, ferramentas de controle, legal, informática, integridade e confiança, contabilidade e finanças, negociação, ouvir eficazmente, atendimento, planejamento, técnicas de gestão, trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo.

Assim como a sociedade, o mercado de trabalho, as ferramentas tecnológicas evoluíram com o passar dos tempos, é necessário que o profissional contábil também se desenvolva, pois novas competências e habilidades passam a ser exigidas deste profissional. Entretanto, não basta conhecer o perfil desejado dos profissionais pelo mercado, mas sim buscar através de pesquisas alternativas para que tais habilidades possam ser desenvolvidas durante a graduação, ou pelo menos parte dela. (MARION e SANTOS, 2000).

Apesar de o ensino superior em contabilidade ser de grande importância e de haver diversas pesquisas (Marion e Santos, 2000; Fari e Nogueira, 2002; Cardoso, 2006; Cardoso, Souza e Almeida, 2006; Fahl e Manhani, 2006; Machado e Casa Nova, 2008; Santana, Pereira e Lopes, 2008; ISAR, 1998; IFAC, 2009; AICPA, 2010) difundindo o perfil desejado pelo mercado, Peleias *et al* (2007), Ferreira (1999 *apud* Colossi, Consentino e Queiroz, 2001) e Woods (2000 *apud* Colossi, Consentino e Queiroz, 2001), destacam que os profissionais graduados costumam ter uma formação diferenciada das demandas da realidade. Portanto, encontram dificuldades para atuar no mercado de trabalho.

De acordo com Capacchi *et al* (2007) e Polli, Polli e Casnok (2004) os cursos superior em Ciências Contábeis focam muito mais a teoria do que a prática. Assim, a grande maioria dos formandos não se sente preparado para atuarem no mercado de trabalho (POLLI, POLLI e CASNOK, 2004).

Marion e Santos (2000) afirmam que os profissionais contábeis não possuem certas habilidades exigidas pelo mercado, pois falta comunicação entre as instituições de ensino e o mercado de trabalho. Acrescentam que para os alunos se adequarem as novas exigências do mercado, é necessária uma urgente atualização nas grades curriculares, no intuito de atualizar a ementa e as metodologias aplicadas em algumas disciplinas.

## **Problema de pesquisa**

O novo perfil exigido do contador, com competências e habilidades que atendam a nova demanda do mercado e o novo contexto econômico mundial, não é uma realidade exclusiva dos profissionais de empresas privadas. De acordo com Santana, Pereira e Lopes (2008), o Governo Federal após uma rediscussão sobre seu papel, propôs uma administração pública mais gerencial, como reflexo deste processo de mudança, passou a ser exigido do profissional uma nova postura. Estes autores afirmam que seja no setor privado ou público, o contador é constantemente desafiado a tomar ou sugerir decisões estratégicas importantes para o futuro da organização.

Além disso, a globalização dos mercados e das economias desencadeou o processo de internacionalização das normas, tanto no setor público quanto privado, gerando necessidade de adaptação dos profissionais as novas exigências.

Para Fahl e Manhani (2006) a importância que o profissional contábil tem nesta nova ordem está ligada com a transparência e fidelidade, destacando que no setor público os contadores devem estar preparados para atender os anseios da sociedade por mais transparência e clareza nas informações públicas.

O contador da área governamental pode desempenhar sua função no planejamento, na execução ou no controle das atividades, sendo responsável pela divulgação das informações dos órgãos e entidades públicas. Seus conhecimentos são adquiridos com a experiência profissional e a educação continuada, mas a base de seus conhecimentos para o exercício da profissão deve advir da sua formação na graduação.

Desta forma, surge o seguinte problema de pesquisa: qual a percepção dos profissionais que atuam em contabilidade pública sobre os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e os conhecimentos necessários para a prática profissional?

## **Objetivo**

Para responder ao problema de pesquisa, foi traçado o seguinte objetivo: Verificar a percepção dos profissionais que atuam em contabilidade pública sobre os conteúdos sugeridos

pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e os conhecimentos necessários para a prática profissional.

Desta forma, levantou-se a seguinte hipótese: os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de Contabilidade Pública são suficientes para a prática profissional?

### **Justificativa e relevância do tema**

Diante deste cenário de mudanças e da constatação de que os profissionais graduados costumam ter uma formação diferenciada das demandas da realidade, conforme verificado por Peleias *et al* (2007), Ferreira (1999 *apud* Colossi, Consentino e Queiroz, 2001) e Woods (2000 *apud* Colossi, Consentino e Queiroz, 2001), encontrando, assim, dificuldades para atuar no mercado de trabalho. Além do fato de que o curso superior em Ciências Contábeis foca muito mais a teoria do que a prática (Capacchi *et al*, 2007; Polli, Polli e Casnok, 2004), formando profissionais que não se sentem preparados para atuarem no mercado de trabalho (Polli, Polli e Casnok, 2004), torna-se necessário que o currículo do curso de graduação seja discutido como um todo ou ainda que o conteúdo de algumas disciplinas seja revisto a fim de atender as necessidades práticas de um segmento em específico.

Somado a isto, os profissionais ligados às áreas de ensino da contabilidade devem questionar-se se os recém-formados possuem as habilidades necessárias para atuação profissional e o que falta para atingi-las, devendo constantemente direcionar seus esforços no sentido de preparar esse profissional, seja desenvolvendo essas habilidades no aluno ou fornecendo condições para seu aprimoramento, através de metodologia adequada e grade curricular compatível com a realidade do mercado. (FAHL e MANHANI, 2006).

Entretanto, Marion e Marion (2005) afirmam que o professor de contabilidade, de maneira geral, constitui uma das categorias que menos pesquisa na área contábil no que tange o ensino da contabilidade. Estes autores defendem que os professores deveriam indagar constantemente a respeito da nova demanda de profissionais contábeis, bem como a dinamização do currículo visando atender esta demanda, além de avaliar os egressos do curso para se ter o *feedback* daqueles que a instituição lançou no mercado, com o objetivo de reavaliar o curso.

Este tipo de pesquisa praticamente inexistente, segundo Marion e Marion (2005). De acordo com estes autores, o Departamento de Contabilidade da FEA/USP, que é o que mais

pesquisa no Brasil, tem apenas 2,9% de suas pesquisas na área de ensino da Contabilidade. Eles sugerem pesquisas relativas ao ensino em que os educadores contábeis deveriam estar atentos: ao perfil do profissional a ser formado; ao currículo ideal; às metodologias de ensino; a avaliar os profissionais que são formados; ao marketing contábil; e as alternativas de recursos de pesquisas.

Além disso, a contabilidade no Brasil vem sofrendo algumas mudanças. Dentre elas, a reintrodução do exame de suficiência em contabilidade, a partir da Lei nº 12.249/10 - com o advento do exame, só poderá receber o registro profissional o bacharel que demonstrar conhecimentos mínimos em contabilidade, inclusive na área pública – e a reformulação da contabilidade, inclusive a contabilidade pública, devido à adoção dos padrões contábeis do IFAC - a implementação desse novo padrão normativo vem sendo coordenado pelo CFC.

Desta forma, dada a carência de pesquisa na área e a importância do CFC na prática contábil brasileira, compreender de que forma os profissionais da área, reconhecem como adequado o ensino destes conteúdos para o desempenho da profissão é relevante na medida em que será possível observar se há necessidade ou não da reformulação do currículo da disciplina de contabilidade pública de acordo com a proposta do CFC. Além de contribuir para o desenvolvimento da pesquisa sobre o ensino da contabilidade no Brasil.

### **Delimitação da pesquisa**

Esta pesquisa avaliou a relação entre os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e as necessidades da prática profissional dos contadores que atuam com contabilidade pública. Para isto, limitou-se aos contadores públicos que participaram de dois eventos importantes na área de contabilidade pública no ano de 2010: Curso de contabilidade aplicado ao setor público realizado no Rio de Janeiro e II Seminário internacional de contabilidade pública realizado em Minas Gerais, não fazendo parte do escopo da pesquisa a percepção de professores e alunos.

Os conteúdos para a disciplina de contabilidade pública de que trata esta pesquisa ficou limitado aos sugeridos pelo CFC na Proposta Nacional de Conteúdos, bem como as referências bibliográficas sugeridas por este órgão. Desta forma, não foi realizada pesquisa nas Instituições de Ensino Superior a fim de que fosse observada a ementa da disciplina em estudo e alguns livros consagrados na área ficaram de fora da pesquisa.

Em relação às necessidades profissionais para execução da prática, esta ficou a critério da percepção dos profissionais da área e as competências e habilidades propostas para estes profissionais pela legislação brasileira e por organismos internacionais.

### **Estrutura do trabalho**

A fim de apresentar um arcabouço teórico que dê sustentação ao problema de pesquisa e permita atingir o seu objetivo, permitindo a apresentação e análise dos resultados encontrados, este trabalho está organizado da seguinte forma: primeiro esta introdução que contextualiza o tema a ser investigado e apresenta o problema de pesquisa bem como seu objetivo; em seguida é apresentado o referencial teórico; na segunda seção, a metodologia de pesquisa; na seção três, os resultados são apresentados e analisados; e na seção 4, são apresentadas as considerações finais a cerca da pesquisa.

## **1 REVISÃO DA LITERATURA**

Este capítulo apresenta uma busca na literatura sobre o tema educação, tratando de seu objetivo e princípios, apresentando a educação de nível superior no Brasil e, principalmente, o que tange o ensino superior de contabilidade, assim como sua história e evolução. Em seguida é verificado o perfil e as competências desejadas do profissional contábil de acordo com o Conselho Nacional de Educação (CNE) e os principais organismos internacionais que trabalham e desenvolvem pesquisas na área, além do papel do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no desenvolvimento do ensino de contabilidade no Brasil. Posteriormente, é feita uma abordagem sobre a contabilidade pública, ramo da contabilidade focado nesta pesquisa, seu desenvolvimento no Brasil e seu processo de internacionalização, fechando a seção com os conteúdos sugeridos pelo CFC para compor esta disciplina no curso de graduação em Ciências Contábeis.

## 1.1 Educação

A educação é direito de todos e dever do Estado e da família, será desenvolvida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, tendo como um de seus princípios a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber. (BRASIL, 1988).

De acordo com a LDB no Brasil, a educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais. Além disso, a educação escolar deve vincular-se ao mundo do trabalho e à prática social, já que tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (BRASIL, 1996).

Consta no Relatório para a UNESCO da Comissão Internacional sobre Educação para o século XXI, que a educação deve ser organizada em torno de quatro aprendizagens fundamentais para poder dar respostas ao conjunto de suas missões. Essas são os pilares do conhecimento dos indivíduos – aprender a conhecer, aprender a fazer, aprender a viver juntos e aprender a ser – e devem ser objeto de atenção igual por parte do ensino estruturado:

- **Aprender a conhecer**, combinando uma cultura geral, suficientemente vasta, com a possibilidade de trabalhar em profundidade um pequeno número de matérias. O que também significa: aprender a aprender, para beneficiar-se das oportunidades oferecidas pela educação ao longo de toda a vida.
- **Aprender a fazer**, a fim de adquirir, não somente uma qualificação profissional, mas de uma maneira mais ampla, competências que tornem a pessoa apta a enfrentar numerosas situações e a trabalhar em equipe. E também aprender a fazer no âmbito das diversas experiências sociais ou de trabalho que se oferecem aos jovens e adolescentes, quer espontaneamente, fruto do contexto local ou nacional, quer formalmente, graças ao desenvolvimento do ensino alternado com o trabalho.
- **Aprender a viver juntos** desenvolvendo a compreensão do outro e a percepção das interdependências — realizarem projetos comuns e preparar-se para gerir conflitos — no respeito pelos valores do pluralismo, da compreensão mútua e da paz.
- **Aprender a ser**, para melhor desenvolver a sua personalidade e estar à altura de agir com cada vez maior capacidade de autonomia, de discernimento e de responsabilidade pessoal. Para isso, não negligenciar na educação nenhuma das potencialidades de cada indivíduo: memória, raciocínio, sentido estético, capacidades físicas, aptidão para comunicar-se. (DELORS *et al*, 1996, p.101-102).

Delors *et al* (1996) afirmam que os quatro pilares devem ter igual atenção por parte do ensino estruturado, entretanto o ensino formal é mais direcionado, quando não exclusivamente, para o aprender a conhecer e em menor escala para o aprender a fazer.

Neste sentido, é importante frisar que o aprender a conhecer não deve ficar limitado em absorver o conhecimento e as informações passadas, mas também a aquisição de

ferramentas que levem os estudantes a desenvolver seu próprio conhecimento e a alcançar seu pleno desenvolvimento. Seria além de aprender a conhecer, aprender a aprender, pois o acelerado desenvolvimento de tecnologias, o aumento da competição econômica, a evolução do trabalho e diversos outros fatores exigem novos conhecimentos a cada dia, o que mostra que o aprender não pode se encerrar no estudo formal, sendo necessário seu desenvolvimento por toda vida, principalmente profissional.

Machado e Casa Nova (2008) destacam a importância da presença destes elementos no contador para o desenvolvimento de uma carreira promissora, ressaltando características como aceitação ao próximo, observados no viver junto, e a tradução dos conceitos em uma prática ética e satisfatória do aprender a fazer.

O aprender a fazer está mais estreitamente ligada à questão da formação profissional, de como ensinar o aluno a pôr em prática os seus conhecimentos, sendo que o aprender a viver juntos e aprender a ser são prolongamento natural das outras duas primeiras (DELORS *et al*, 1996).

Pilares da educação (Delors <i>et al</i> , 1996)	LDB (Brasil, 1996)	CRFB (Brasil, 1988)
Aprender a conhecer	Tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando	Deve visar o pleno desenvolvimento da pessoa humana
Aprender a fazer	Educação deve vincular-se ao mundo do trabalho (...) tem por finalidade a qualificação para o trabalho	Visa à qualificação para o trabalho
Aprender a viver juntos	Educação deve vincular-se a prática social (...) tem por finalidade seu preparo para o exercício da cidadania	Visa seu preparo para o exercício da cidadania
Aprender a ser	-	-

**Quadro 1 - Correlação dos Quatro Pilares de Aprendizagem com a Legislação Educacional Brasileira**  
Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se que os objetivos da educação brasileira, segundo a Constituição Federal e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação, estão consonantes com os quatro pilares da educação, conforme apresentado no Quadro 1. Ressalta-se que o aprender a ser, de acordo com Delors *et al* (1996), é conseqüência natural das duas primeiras aprendizagens.

Desta forma, os três objetivos mestres que direcionam a educação brasileira são o pleno desenvolvimento da pessoa humana, o preparo da pessoa para o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho. (VIANNA, 2006).



É muito importante que a educação brasileira esteja consonante com os pilares do conhecimento, pois esta é um elemento essencial ao ser humano, tendo como papel principal dotar a humanidade da capacidade de obter seu próprio desenvolvimento físico, mental e intelectual através do fornecimento de ferramentas indispensáveis para realização de seus objetivos e para o progresso da humanidade de forma responsável. (VIANNA, 2006; DELORS *ET AL*, 1996).

A educação representa, em sentido amplo, tudo aquilo que pode ser feito para desenvolver o ser humano e, no sentido estrito, a instrução e o desenvolvimento de competências e habilidades. (VIANNA, 2006).

Estas nomenclaturas, competências e habilidades, têm sido usadas tanto por pesquisadores europeus como norte-americanos, entretanto o que os europeus denominam como competência, os norte-americanos têm denominado como habilidades. (PRIMI *ET AL*, 2001).

Cardoso (2006) acrescenta que na visão norte-americana, competência refere-se à área de trabalho onde cada pessoa é competente por algo, e na visão europeia, refere-se a dimensões de comportamento que estão por trás de um desempenho competente. Para este autor, pode-se falar de competência apenas quando há competência em ação, isto é, ser competente é saber ser e saber mobilizar conhecimentos em diferentes contextos.

De acordo com Fleury e Fleury (2001), no caso brasileiro, este debate emerge na discussão acadêmica fundamentada, inicialmente, na literatura americana. Na perspectiva norte-americana, o conceito de competência é pensado como conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes (isto é, conjunto de capacidades humanas) que justificam um alto desempenho, sendo percebido como estoque de recursos que o indivíduo detém.

Estes autores definem competência como um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos e habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo.

Para Pinhel e Kurcgant (2007) competência tem vários significados: qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, de fazer determinada coisa ou possuir uma capacidade, habilidade ou aptidão, sendo, de maneira geral, sempre associada a uma ação. Estas autoras argumentam que o conceito de competência vem sendo enfaticamente empregado no intuito de associar o conhecimento teórico à prática, tendo como centro, o indivíduo capaz de tal realização.

Neste sentido, Cardoso, Souza e Almeida (2006) afirmam que as competências que caracterizam os profissionais na atualidade são decorrentes do entrelaçamento dos

conhecimentos (foco profissional), aliados às iniciativas pessoais (atitudes) e à capacidade em manusear os instrumentos e técnicas profissionais (habilidades).

Desta forma, a partir da análise de Fleury e Fleury (2001), Primi *et al* (2001), Cardoso (2006), Cardoso, Souza e Almeida (2006) e Pinhel e Kurcgant (2007), pode-se dizer que a competência é a habilidade de, ao apreciar determinado assunto, relacionar o conhecimento adquirido e colocá-lo em ação através de uma atitude. Sendo este o conceito empregado à competência nesta pesquisa.

Cardoso (2006, p.16) afirma que “apesar de todo estudo existente sobre a questão da competência é consenso que esta ainda não é uma questão resolvida, sendo competência um construto em formação”. Este autor acrescenta que para desenvolver as formas de competência deve-se refletir sobre algumas questões, dentre as quais a visão behaviorista ou cognitiva do aprendizado.

Os psicólogos enfatizam a necessidade de distinguir entre o processo de aprendizagem, que ocorre dentro do organismo da pessoa que aprende, e as respostas emitidas por esta pessoa, as quais podem ser observáveis e mensuráveis. Neste sentido, duas vertentes teóricas sustentam os principais modelos de aprendizagem: o modelo behaviorista, cujo foco principal é o comportamento - observável e mensurável - e parte do princípio de que a análise do comportamento significa o estudo das relações entre eventos estimuladores e as respostas, planejar o processo de aprendizagem implica estruturar este processo em termos passíveis de observação, mensuração e réplica científica; e o modelo cognitivista que é mais abrangente que o anterior e explica melhor os fenômenos mais complexos, como a aprendizagem de conceitos e a solução de problemas; procura utilizar tanto dados objetivos e comportamentais, como dados subjetivos, levando em consideração as crenças e percepções do indivíduo que influenciam seu processo de apreensão da realidade. (FLEURY e FLEURY, 2001).

Bonk e Smith (1998) observam em seu estudo que a revolução na psicologia cognitiva resultou em uma série de implicações significativas para ensino e aprendizagem e que a investigação cognitiva está preocupada com a forma como instrutores e os programas podem fazer para melhorar o aprendizado.

De acordo com Springer e Borthick (2007) tarefas de conflitos cognitivos requerem aprendizagem ativa.

Diversos autores, Bonk e Smith (1998), Johnstone e Biggs (1998), Cornachio e Trombetta (2005), Silva e Facci (2005), Martins e Carlin (2006), Springer e Borthick (2007), Lagiola *et al* (2008), Filho (2000) e Abraham (2008), destacam em seus estudos o desenvolvimento de importantes habilidades, conquista de bons resultados nas avaliações,

aprendizado efetivo e duradouro e desenvolvimento de habilidades cognitivas através do envolvimento dos alunos no processo de ensino aprendizagem.

Springer e Borthick (2007) argumentam que as tarefas de conflito cognitivo incorporam conflitos de pontos de vistas diferentes, devido a diferentes interpretações, intenções e ponderações. Para estas tarefas não existe uma resposta certa. Estes autores advogam que a aprendizagem com tarefas de conflitos cognitivos pode melhorar a compreensão e memória de conceitos e os procedimentos de como os alunos desenvolvem suas habilidades de pensamento e que a realização destas tarefas requer uma participação ativa dos alunos.

A memória de curto prazo dos seres humanos é limitada para conter as informações, afirmam Bonk e Smith (1998), mas existem estratégias de aprendizado que podem nos ajudar a superar esse gargalo de desempenho no aprendizado, como o desenvolvimento da criação de analogias, histórias pessoais, exemplos, imagens, classificações, esquemas, resumos e súmulas.

Isto se justifica, de acordo com Fleury e Fleury (2001), pois os seres humanos utilizam de forma predominante em seu aprendizado a percepção visual e verbal, ou seja, a memória visual humana é maior que a auditiva, e a memória verbal-visual é maior que a oral. Desta forma, a quantidade de informações que pode ser adquirida na aprendizagem verbal-visual é maior do que a que pode ser retida pela comunicação oral.

Springer e Borthick (2007) observaram que estudantes que tiveram seus cursos baseados em tarefas cognitivas conseguiram melhores resultados nas avaliações do que aqueles que tiveram o curso baseado na estratégia tradicional, pois aqueles ensinados através de tarefas cognitivas melhoram a compreensão e a memória de curto prazo em relação a conceitos e procedimentos.

De acordo com Delors *et al* (1996), a educação deve transmitir cada vez mais saberes e saber-fazer evolutivo adaptados à civilização cognitiva, pois estas são a base das competências do futuro. Fornecendo, de algum modo, o mapa de um mundo complexo e constantemente agitado e a bússola que permita navegar através dele.

É na educação de nível superior que as novas competências exigidas dos profissionais pelo mercado poderão começar a serem desenvolvidas ou ao menos é neste período que podem ser fornecidas aos futuros profissionais condições de desenvolvê-las de acordo com as necessidades específicas de sua profissão e da realidade de seu mercado de trabalho.

A Educação Superior no Brasil é, indubitavelmente, uma das mais respeitadas instituições sociais e que institucionalmente tem três finalidades para o ensino: contribuir na

formação da personalidade do educando, tanto do ponto de vista físico quanto ético; oferecer-lhe consciência de seu papel na sociedade para o devido exercício da cidadania; e ministrarlhe os ensinamentos exigidos em nossos dias, possibilitando-lhe acesso aos postos de trabalho, num sistema de produção cada vez mais automatizado. (COLOSSI, CONSENTINO e QUEIROZ, 2001)

## 1.2 O Ensino Superior

O Ensino Superior é o instrumento principal de transmissão da experiência cultural e científica acumulada pela humanidade e deve poder exprimir-se com toda a independência e responsabilidade acerca de problemas éticos e sociais, como uma espécie de poder intelectual necessária para ajudar a sociedade a refletir, compreender e agir. (DELORS *et al*, 1996).

Nas últimas décadas, o acesso ao ensino superior teve uma grande expansão mundial. Porto e Régnier (2003, p.14) afirmam que “as matrículas nos níveis de ensino superior praticamente dobraram de tamanho no período de 20 anos: em 1975 somavam pouco mais de 40 milhões, e em 1995 superaram com vigor a casa dos 80 milhões de pessoas”.

Os motivos que justificam esta expansão, segundo Porto e Régnier (2003), correspondem: ao crescimento no número de formandos do ensino secundário, a necessidade de aquisição de competências essenciais para enfrentar um mercado de trabalho instável e cada vez mais seletivo e excludente, as transformações no conteúdo das ocupações e nas profissões, trazendo de volta para os bancos escolares uma população adulta, as facilidades que o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação apresenta para o campo do ensino, facilitando e estimulando a experiência com ensino a distância.

Devido a este grande aumento da demanda pelo ensino superior e a incapacidade do setor público em absorvê-la, houve uma grande expansão de universidades particulares, criadas por empreendedores que visam obter lucros e que são geridas segundo os métodos e práticas típicas de empresas ou ‘de mercado’, como afirmam Porto e Regnier (2003).

Neste sentido, Colossi, Consentino e Queiroz (2001) advogam que a expansão do ensino superior procura atender as necessidades do mercado, o que leva a comercialização do ensino superior, com a predominância de critérios utilitaristas e com o prejuízo de ações que privilegiem os aspectos sociais, atendendo, assim, aos interesses de um pequeno grupo apenas.

### 1.2.1 Ensino Superior no Brasil

No Brasil, “a educação superior é parte integrante da história da sociedade brasileira”, (COLOSSI, CONSENTINO e QUEIROZ, 2001, p.51). De acordo com estes autores, a literatura mostra que as pressões exercidas pelas elites da sociedade, de forma geral, foram a razão inicial para a criação das primeiras escolas superiores brasileiras após a chegada da Família Real Portuguesa em 1808. As três primeiras instituições de ensino superior no Brasil foram a Escola de Medicina do Rio de Janeiro, a Escola de Medicina da Bahia e a Escola de Engenharia e Arte Militar do Rio de Janeiro.

De forma cronológica, Colossi, Consentino e Queiroz (2001) ilustram a trajetória da educação superior no Brasil. Em 1827, foram criados os Cursos de Ciências Jurídicas em São Paulo e em Olinda. Em 1889, a República se desenvolve com a criação de 14 Escolas Superiores. A Universidade de Manaus, criada em 1909, mostrou a força do ciclo da borracha e, em 1912, a Universidade do Paraná, no contexto do ciclo do café. Posteriormente, foram criadas a Universidade do Rio de Janeiro, em 1920, a de Minas Gerais, em 1927, a de São Paulo, em 1937, e, em 1961, a Universidade de Brasília.

Nas últimas décadas, o Ensino Superior no Brasil também tem passado por uma grande expansão. Nascimento (2005) corrobora tal afirmação ao constatar que políticas governamentais implementadas na última década, têm ampliado o acesso à educação superior por meio de uma maior abertura para a criação de instituições privadas, impactando no aumento das vagas ofertadas.

Entretanto, Colossi, Consentino e Queiroz (2001) afirmam que a expansão do ensino superior até 1994, no Brasil, tem traços de qualidade insuficiente, resultado de um processo de crescimento destituído de avaliações das instituições e cursos. Este processo gerou uma comercialização do ensino sem planejamento visando apenas os objetivos econômicos e as necessidades do mercado. (PORTO e REGNIER, 2003; COLOSSI, CONSENTINO e QUEIROZ, 2001).

Machado e Casa Nova (2008) verificaram em sua pesquisa que as IES privadas estão mais alinhadas com os requisitos das empresas que compõe o mercado de trabalho de São Paulo do que as IES públicas. Isto porque existe uma relação direta entre a empregabilidade do aluno e a sustentabilidade da IES privada e se arriscassem um novo conceito de curso ou introduzissem novidades ainda não-assimiladas pelo mercado, poderia significar queda na procura pelos cursos, colocando em risco a continuidade da IES. Entretanto, acreditam que a

prioridade da IES pública pode ser determinada de forma mais livre, devendo observar com um caráter social mais amplo, a fim de devolver à população o investimento efetuado da destinação de recursos públicos. Para isso, necessita focar seus esforços também em outras áreas como, por exemplo, terceiro setor, contabilidade pública e empreendedorismo, além de pesquisa e desenvolvimento contábil.

Apesar deste “boom” comercial do ensino superior, existem tentativas de adequar o ensino as necessidades profissionais e sociais. Colossi, Consentino e Queiroz (2001) listam algumas forças para mudanças no ensino superior, tais como: a nova lei de diretrizes e bases, que trata do credenciamento e descredenciamento, da avaliação institucional e do provão, além da qualificação docente e técnico-administrativo; um novo cenário econômico, com a perda do poder aquisitivo da classe média, competitividade entre instituições nacionais de ensino e aumento crescente dos custos com a educação; a globalização, trazendo influências mundiais no sistema educacional, competições entre instituições de ensino internacionais, mudanças de valor sobre o ensino superior, IES como empreendimento e inovações tecnológicas no ensino; e concepção da qualidade, com o aprendizado centrado no aluno, valorização da pesquisa e da extensão e o ensino superior como instituição social. Entretanto, existem forças contrárias a estas mudanças, seja por resistência natural a mudança, por defesa do interesse de pequenos grupos, medo de acompanhar novas posturas educacionais ou puramente por conservadorismo ingênuo.

Estas forças existentes para mudança devem observar as finalidades do ensino superior listadas na LDB:

- I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;
- II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;
- III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;
- IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;
- V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;
- VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;
- VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição. (BRASIL, 1996).

Desta forma, a LDB age como uma força positiva para mudança do ensino superior corrompido pelos interesses do mercado (Colossi, Consentino e Queiroz, 2001), uma vez que

as instituições devem observar tais finalidades no desenho de seus cursos de graduação e estimular o pensamento reflexivo e o trabalho de pesquisa e investigação científica, assim como sua divulgação; além de desenvolver nos diplomados aptidão para a inserção em setores profissionais, a busca do conhecimento de forma continuada e a integração com a sociedade. Tais mudanças imputadas por esta Lei são conseqüências de um novo cenário econômico que requer profissionais cada vez mais atualizados e pró-ativos.

Ainda assim, Woods Jr. (2000) *apud* Colossi, Consentino e Queiroz (2001, p.55) considera que:

A estrutura de ensino e a formação profissional nacional são geralmente precárias, não tendo condições de acompanhar as exigências de mudanças ocorridas no mercado de trabalho. Isto se considerados o distanciamento entre o conteúdo das disciplinas, constante nos currículos, e a velocidade das transformações nos vários campos do conhecimento científico e tecnológico, característica da atualidade.

Apesar de o ensino superior ser de grande importância, assim como suas condições de oferta, para atender à crescente demanda de profissionais mais qualificados Peleias *et al* (2007), Ferreira (1999 *apud* Colossi, Consentino e Queiroz, 2001) e Woods (2000 *apud* Colossi, Consentino e Queiroz, 2001), destacam que os profissionais graduados costumam ter uma formação diferenciada das demandas da realidade. Portanto, encontram dificuldades para atuar no mercado de trabalho.

De acordo com Capacchi *et al* (2007) e Polli, Polli e Casnok (2004) os cursos superior em Ciências Contábeis focam muito mais a teoria do que a prática. Assim, a grande maioria dos formandos não se sente preparado para atuarem no mercado de trabalho (POLLI, POLLI e CASNOK, 2004).

### 1.2.2 Ensino Superior em Contabilidade no Brasil

O ensino superior em contabilidade no Brasil pode ser estudado a partir da contextualização do ensino da contabilidade no país e da evolução histórica do ensino superior em contabilidade, conforme é apresentado nas duas subseções seguintes.

### 1.2.2.1 A história do ensino da contabilidade no Brasil

Peleias e Bacci (2004) e Peleias *et al* (2007) afirmam que a evolução da Contabilidade está associada ao progresso da humanidade. De acordo com Peleias e Bacci (2004) provas do desenvolvimento da Contabilidade associado à evolução da sociedade são as primeiras preocupações com o ensino comercial, assim como o surgimento e a atuação de pensadores contábeis.

Reis, Silva e Silva (2007) afirmam que o início da história da Contabilidade do Brasil esteve ligado com o desenvolvimento da sociedade colonial, e a necessidade de controle dos gastos públicos com a chegada da família Real portuguesa. Como o país era colônia, seu desenvolvimento contábil era herdado de Portugal, a exemplo da implantação do método das partidas dobradas e das aulas de comércio. Bielinski (2010) acrescenta que o ensino do comércio no Brasil encontra-se diretamente ligado a abertura dos portos às nações amigas. Seu desenvolvimento é consequência de diversos acontecimentos históricos ocorridos no País posteriormente (PELEIAS e BACCI, 2004).

Desta forma, as raízes do ensino da contabilidade datam do início do século XIX, quando em 1809 foi criado oficialmente o ensino de contabilidade no país através das Aulas de Comércio. Tais aulas foram regulamentadas por meio do Decreto n. 456, de 23 de julho de 1846, que fixou a duração do curso em dois anos. De acordo com Peleias *et al* (2007) as Aulas de Comércio possuíam disciplinas de cunho prático, voltadas às necessidades da época.

A promulgação do primeiro Código Comercial Brasileiro por meio da Lei n. 556, de 25 de junho de 1850, trouxe a obrigatoriedade de as empresas manterem a escrituração contábil, seguirem uma ordem uniforme para os registros contábeis e o levantamento, ao final de cada ano, dos balanços gerais. Segundo Carneiro *et al* (2009), com esta lei o guarda-livros passou a ser considerado um agente auxiliar do comércio. Este autor acrescenta que nesta época não se falava ainda em diplomados e não diplomados e pelos registros da época presume-se que os contabilistas ou guarda-livros eram, na sua maioria, práticos, exerciam a profissão de forma empírica.

A determinação do uso das partidas dobradas reforçou a necessidade do ensino comercial e por tal motivo, em 1856, surgiu o Instituto Comercial do Rio de Janeiro. (PELEIAS e BACCI, 2004).



Em 1863, o estudo comercial foi reorganizado através do decreto n. 3058 de 11 de março que definiu novos estatutos para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, uma das alterações foi a mudança no tempo de duração do curso que passou para quatro anos.

Nos anos de 1879 e 1880 ocorreram outras mudanças no curso do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, tanto em relação às disciplinas do curso como em relação a sua duração. O Instituto foi extinto em 1892, uma vez que o curso tinha uma atratividade baixa em relação aos outros cursos oferecidos e havia uma grande dificuldade dos alunos em atenderem as exigências para ingresso no curso, além disso, o Instituto tinha dificuldades em atender as necessidades do comércio da época. (BIELINSKI, 2010).

De acordo com Bielinski (2010), no ano de 1882, foi criado um curso de comércio regular com duração de quatro anos pelo Liceu de Artes e Ofício, o único curso regular durante 20 anos, até surgir a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, fundada em 1902 através do Decreto n. 1339, já na República. A autora afirma que:

O Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios do Rio de Janeiro foi pioneiro como curso comercial regular de quatro anos, gratuito, noturno, com conteúdo adequado, de caráter técnico-profissionalizante, e de cunho realmente social, pois visava as classes menos favorecidas e trabalhadoras e que não podiam dispor do período diurno para estudar.

BIELINSKI (2010) acrescenta que o decreto n. 1339/1902 estendeu suas disposições à Escola Prática de Comércio de São Paulo, posteriormente denominada Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, e à extinta Academia do Comércio de Juiz de Fora. Os títulos dos diplomas concedidos abrangiam dois níveis: um de formação geral e prática e outro de nível superior, cujo ingresso considerava o curso geral como preparatório.

Em 1915, foi fundado o Instituto Brasileiro de contadores Fiscais, que segundo Carneiro *et al* (2009), foi a primeira entidade para congregar contabilistas de que se tem notícia em nosso País. No ano seguinte, foram fundados a Associação dos Contadores de São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro (CARNEIRO *et al*, 2009).

Em 1924, foi realizado o 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro liderado por João Lyra. De acordo com Carneiro *et al* (2009), a partir daí iniciou-se a campanha para regulamentação da profissão de contador e para reforma do ensino comercial. Como consequência das necessidades e pressões da época, foi elaborado o Decreto nº. 17329/1926 que aprovou o regulamento dos estabelecimentos de ensino para oferecerem os cursos profissionalizantes ou de ensino técnico comercial. Os cursos oferecidos eram um de formação geral de quatro anos, que conferia o diploma de contador, e o outro superior de três anos que conferia o título de graduado em Ciências Econômicas. Além disso, em 1927,

Francisco D'Auria lançou a idéia de instituição do Registro Geral de contabilistas, embrião do que hoje é o sistema CFC/CRC (CARNEIRO *et al*, 2009).

A profissão de contador foi regulamentada em 1931 com a publicação do Decreto n. 20159 de 06 de junho. O ensino comercial também foi reorganizado com este decreto, passando a ser dividido em nível propedêutico, técnico e superior, este último sendo o curso de atuário e perito contador com duração de três anos. Este curso teve sua denominação alterada de Curso de Perito Contador para Curso de Contador através do Decreto-lei nº. 1535 de 23 de agosto de 1939.

Carneiro *et al* (2009) afirmam que a reforma no ensino comercial de 1931 ocorreu nos moldes do que foi proposto no 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade e que neste ano, também, foi instituído o registro obrigatório dos guarda-livros e contadores na Superintendência do Ensino Comercial. Os autores acrescentam que no ano seguinte foram estabelecidas novas condições para o registro de contadores e guarda livros através de Decreto do Governo Provisório, estabelecendo condições e prazos para o registro destes práticos, passando a profissão contábil, a partir de então, a estar indissoluvelmente ligada à preparação escolar.

Em 1943, houve novas mudanças nos cursos profissionalizantes através do Decreto-lei nº 6141, que estabeleceu as bases de organização e de regime do ensino comercial, desdobrado num curso comercial básico e num ciclo de formação. De acordo com Carneiro *et al* (2009) o ensino comercial e a regulamentação profissional foram complementados e consolidados por este Decreto-Lei e em 1945, o ensino técnico em grau superior em Contabilidade foi consolidado através do Decreto nº 7.938.

Observa-se que durante todo este período histórico apresentado a contabilidade foi estudada dentro do ensino comercial, não havendo um curso específico de Ciências Contábeis como é conhecido hoje até a edição do Decreto nº 7.938/1945.

#### 1.2.2.2 A evolução histórica do ensino superior da contabilidade no Brasil

A evolução histórica do ensino superior de contabilidade no Brasil é estudada por diversos autores – Peleis e Bacci (2004); Reis, Silva e Silva (2007); Peleias *et al* (2007); Miguel (2008) – através de uma ordem cronológica das leis, decretos e resoluções que normatizam o curso em questão relacionando com o contexto histórico.

O curso superior em Ciências Contábeis surgiu apenas em 1945, sendo desvinculado do ensino comercial. Segundo Miguel (2008), tal acontecimento foi consequência do grande desenvolvimento econômico vivido pelo Brasil a partir da década de 40, que gerou a necessidade de desenvolver a contabilidade, assim como seu ensino, além de valorizar o profissional da área. Desta forma, através do Decreto-lei nº 15.601 de 22 de setembro de 1945 surgiu o Curso Superior em Ciências Contábeis e Atuarias, tendo a duração de quatro anos e abrangendo as disciplinas apresentadas no Quadro 2.

1º ano	2º ano	3º ano	4º ano
Análise matemática	Matemática financeira	Matemática atuarial	Organização e contabilidade de seguros
Estatística geral e aplicada	Ciências das finanças	Organização e contabilidade bancária	Contabilidade pública
Contabilidade geral	Estatística matemática e demográfica	Finanças das empresas	Revisões e pericia contábil
Ciências da administração	Organização e contabilidade industrial e agrícola	Técnica comercial	Legislação tributária e fiscal
Economia política	Instituição de direito público	Instituições de direito social	Prática do processo civil e comercial

**Quadro 2 - Currículo do Curso Superior em Ciências Contábeis e Atuarias**

**Fonte: Elaborado pela autora**

O curso de Ciências Contábeis passou a existir com esta denominação em 1951, através da Lei no. 1401, uma vez que o curso de Ciências Contábeis e Atuarias foi desdobrado nos cursos de Ciências Contábeis e de Ciências Atuarias, excluindo a disciplina de Organização e Contabilidade de Seguros do curso de Ciências Contábeis. Desta forma, foram instituídos diplomas distintos para ambos os cursos.

Miguel (2008) relata que na década de 50, o Brasil começou sua participação no mercado externo com a importação de diversos equipamentos com objetivo de investir em diversos setores da economia interna. Como consequência, na década de 60, o setor industrial passou a superar o setor primário da economia. Desta forma, surgiram diversas oportunidades de trabalho para os profissionais no mercado, o que gerou a necessidade de qualificação e adequação destes profissionais.

Em 20 de dezembro de 1961, foi publicada a Lei 4024 que fixou as diretrizes e bases da educação nacional e criou o Conselho Federal de Educação (CFE), que ficou responsável por estabelecer os currículos mínimos e a duração dos cursos superiores voltados à formação de profissões regulamentadas.

No ano de 1962, através do parecer do CFE n. 397, o curso de Ciências Contábeis foi dividido em dois ciclos: o de formação básica e o de formação profissional, conforme

apresentado no Quadro 3, tendo seus conteúdos mínimos e também o mínimo de duração do curso fixado em 1963. (MIGUEL, 2008).

<b>Ciclo Básico</b>	Matemática Estatística Direito Economia	<b>Ciclo Profissional</b>	Contabilidade Geral Contabilidade Comercial Contabilidade de Custos Auditoria Análise de Balanço Técnica Comercial Administração Direito Tributário
---------------------	--	---------------------------	--

**Quadro 3 - Conteúdos Mínimos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis - Resolução s/n de 08/02/1963**  
**Fonte: Adaptado de Miguel, p. 54, 2008.**

O estabelecimento do currículo mínimo pelo CFE, composto de matérias obrigatórias, não tirava o caráter flexível dos cursos, pois permitia que cada Instituição de Ensino ficasse responsável pelas matérias complementares, respeitando as necessidades do mercado e o perfil de profissional que cada instituição desejava formar (MIGUEL, 2008). A identificação das necessidades do mercado pelas IES é importante no que diz respeito às qualificações do futuro profissional, uma vez que permite contribuir para o planejamento de currículos que possibilitem a formação de indivíduos preparados para satisfazer as demandas do mercado de trabalho (OTT e PIRES, 2010).

A instituição do currículo mínimo buscava melhorar a qualificação dos futuros profissionais em contabilidade (CARNEIRO *ET AL*, 2009), servindo de instrumento formador da identidade profissional do aluno, pois, ao articular os conteúdos didáticos, fornecia as competências necessárias para que o mesmo tivesse embasamento teórico necessário para encarar o seu futuro profissional (FILHO e SLOMSKI, 2003).

Contraopondo-se a esta visão, Pereira, Lopes, Pederneiras *et al* (2005) argumentam que apesar de os currículos mínimos estabelecerem um padrão uniforme para os cursos de instituições diferentes, levando a uma redução dos custos de transferência, a padronização dos currículos e a conseqüente uniformidade dos profissionais formados, seu elevado nível de detalhamento dos currículos e da carga horária trazia complicações na autorização para funcionamento de novos cursos e engessavam as instituições na elaboração de seu projeto pedagógico. Além disso, defendem que a estrutura de currículos mínimos com ênfase ao exercício profissional resultava em uma estrutura rígida e sujeita a formação de profissionais

propensos a desenvolver habilidades e competências defasadas em virtude da rigidez desta estrutura e conseqüente falta de flexibilidade e adaptação.

O currículo do curso de contábeis foi alterado novamente no ano de 1992. Os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de Graduação para Ciências Contábeis foram alterados através da Resolução CFE nº. 03. A duração estabelecida do curso foi de 2.700 horas/aula, integralizadas no máximo em sete e no mínimo em quatro anos para o período diurno e cinco para o noturno. Além disso, fixou normas para que as instituições de ensino superior elaborassem os currículos para o curso de Ciências Contábeis definindo o perfil do profissional a ser formado e objetivando estimular a aquisição integrada de conhecimento básico, teóricos e práticos que permitisse ao graduando o competente exercício de sua profissão. Entre as determinações estavam a inclusão de disciplinas essenciais na formação do profissional, tais como; ética profissional, perícia contábil, monografias e trabalhos de conclusão de curso, conforme pode ser visto no Quadro 4.

<b>Categoria I – Conhecimentos de Formação Geral de natureza humanística e social</b>	<b>Categoria II – conhecimento de Formação Profissional</b>	<b>Categoria III – Conhecimentos ou Atividades de Formação Complementares</b>
<p><b>a)</b> Como obrigatórios:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Língua Portuguesa</li> <li>• Noções de Direitos</li> <li>• Noções de Ciências Sociais</li> <li>• Ética Geral e Profissional</li> </ul> <p><b>b)</b> E outros, obrigatórios ou letivos, critérios da instituição, tais como Noções de Psicologia, Filosofia da Ciência, Cultura Brasileira e outras.</p>	<p><b>a )</b> Conhecimentos obrigatórios básicos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Administração Geral</li> <li>• Economia</li> <li>• Direito Aplicado (incluindo Legislação Societária, Comercial, Trabalhista e Tributária).</li> <li>• Matemática</li> <li>• Estatística</li> </ul> <p><b>b)</b> Conhecimentos obrigatórios específicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidade Geral</li> <li>• Teoria da Contabilidade</li> <li>• Análise das Demonstrações Contábeis</li> <li>• Auditoria</li> <li>• Perícia Contábil</li> <li>• Administração Financeira e Orçamento Empresarial</li> <li>• Contabilidade Pública</li> <li>• Contabilidade e Análise de Custos</li> </ul> <p><b>c)</b> Conhecimentos eletivos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidade Gerencial</li> <li>• Sistemas Contábeis</li> <li>• Contabilidade Aplicada</li> <li>• Outros</li> </ul>	<p><b>a)</b> Conhecimentos obrigatórios de formação instrumental</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Computação</li> </ul> <p><b>b)</b> Atividades obrigatórias de natureza prática, a critérios de cada instituição, escolhidas entre as seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Jogos de Empresas</li> <li>• Laboratório Contábil</li> <li>• Estudo de Casos (com a simulação da realidade empresarial)</li> <li>• Trabalho de Fim de Curso</li> <li>• Estágio Supervisionado realizado em condições reais de trabalho</li> <li>• e outros.</li> </ul>

**Quadro 4 - Currículo Pleno das Disciplinas e Atividades Obrigatórias ou Eletivas**

Fonte: Adaptado Brasil, p. 02-03, 1992.

A Lei nº. 9394/96 revogou a Lei no. 4024/61 e definiu as novas Diretrizes e Bases da Educação Nacional introduzindo várias mudanças no ensino superior, tais como: a qualificação docente, produção intelectual, docentes com regime de tempo integral e perfil profissional ligado à formação da cultura regional e nacional. Além disso, no inciso VII de seu art. 9º, conferiu à Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação a competência para a elaboração do projeto de Diretrizes Curriculares Nacionais –DCN.

Na seqüência, foram promulgados o Parecer CNE/CES nº 776/97, com orientações para as diretrizes curriculares dos cursos de Graduação, e o Edital Sesu/MEC no. 04/97, convocando as instituições a oferecerem propostas de novas diretrizes curriculares para os cursos superiores, cujo trabalho foi realizado por comissões de especialistas indicados pela Sesu/MEC.

No ano de 2002, foi editado o Parecer CES/CNE no. 146 que estabeleceu as diretrizes curriculares nacionais para diversos cursos de graduação, dentre eles o de Ciências Contábeis. Segundo Peleias *et al* (2007), este Parecer marcou o início da edição de outros normativos relativos às DCN para os cursos de Graduação, inclusive Ciências Contábeis.

Algumas diretrizes deste parecer são comuns a todos os cursos, como: projeto político-pedagógico, organização curricular, estágio e atividades complementares, acompanhamento e avaliação, além da monografia ou trabalho de conclusão. As específicas são: perfil desejado do formando, competências e habilidades, além de conteúdos curriculares.

Pereira, Lopes, Pederneiras *et al* (2005) frisam alguns diferencas importantes existentes entre os currículos mínimos e as diretrizes curriculares estabelecidas pelo Parecer CES/CNE nº 146/2002, que objetivava elevar a flexibilidade e a capacidade de respostas das IES às demandas emergentes de uma sociedade em que a mudança é constante.

Enquanto a estrutura de currículo mínimo era tida como instrumento de transmissão de conhecimentos e informações, prevalecendo as demandas corporativas específicas, dificultando o acesso ao mercado de trabalho e perseguindo a formação de um profissional “preparado”; a estrutura de diretrizes curriculares persegue a formação de um profissional “adaptável”, com sólida formação básica objetivando preparar o graduando para as transformações do mercado, possibilitando maiores chances de ingresso no mercado de trabalho, além de propor a busca por uma formação contínua. (PEREIRA, LOPES, PEDERNEIRAS *ET AL*, 2005).

O Parecer nº 146/2002 foi revogado pelo Parecer nº 67/2003, entretanto nenhuma alteração foi feita para o curso de graduação em Ciências Contábeis.

O Parecer CNE/CES nº. 289/2003, buscou elaborar e aprovar as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, a serem observadas na organização curricular das IES, mantendo os objetivos propostos pelo Parecer CES/CNE no. 67/2003. O parecer CNE/CES nº. 289/2003 foi oficializado através da Resolução CNE/CES no. 6, de 10.03.2004, que instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis, a serem observadas pelas instituições de ensino superior em sua organização curricular.

Entretanto, o Parecer CNE/CES no. 269/2004 alterou as Diretrizes Curriculares Nacionais a pedido do IBA – Instituto Brasileiro de Atuária, que solicitou uma mudança no texto da Resolução CNE/CES no. 6/2004, onde é mencionado que o curso de Ciências Contábeis deveria abranger a inserção dos indispensáveis domínios da atividade atuarial. Esta alteração consistiu na substituição da palavra “domínio” pela palavra “noção”, tendo por justificativa que a Ciência Contábil não se confunde com a Atuarial, pois ambas possuem fundamentos distintos. Isso levou à promulgação da Resolução CNE/CES no. 10/2004, em 16.12.2004, que cancelou e substituiu a Resolução CNE/CES no. 6/2004.

Desta forma, o ensino de contabilidade de nível superior é regulamentado no Brasil hoje pela comunhão dos seguintes normativos: a Lei nº. 9394/96 (LDB), o Parecer CES/CNE no. 67/2003 e o 289/2003 e a Resolução CNE/CES no. 10/2004. Devendo as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis refletir uma dinâmica que atenda aos diferentes perfis de desempenho a cada momento exigidos pela sociedade e a exigir contínuas revisões do Projeto Pedagógico de um curso a fim de atender estas demandas. Permitindo, assim, que seja formado um profissional adaptável e com a suficiente autonomia intelectual e de conhecimento para que se ajuste sempre às necessidades emergentes.

De acordo com o Parecer nº 67/2003:

O curso de graduação em Ciências Contábeis deve contemplar um perfil profissional que revele a responsabilidade social de seus egressos e sua atuação técnica e instrumental, articulada com outros ramos do saber e, portanto, com outros profissionais, evidenciando o domínio de habilidades e competências inter e multidisciplinares. (BRASIL, 2003)

Desta forma, tem por objetivo formar profissionais generalistas e multidisciplinares, que poderão exercer atividades nos diversos ramos da contabilidade (FILHO e SLOMSKI, 2003). Para isto, de acordo com as Diretrizes Curriculares Nacionais, para o curso de graduação em Ciências Contábeis, os cursos deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que atendam aos seguintes eixos interligados de formação:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prático: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.

A formação básica pode contribuir para a aquisição de competências-chave. Uma boa base de educação geral, embora não seja um fim em si, ajuda os profissionais a tornarem-se pessoas de mente aberta que pensam e comunicam-se de forma eficaz e que tem a base para a realização de investigação, realização de pensamento lógico e que empreenda análise crítica. Isto porque pode incentivar a aprendizagem ao longo da vida e proporcionar um alicerce sobre o qual pode-se construir estudos futuros. (IFAC, 2009c).

Dentre os conteúdos sugeridos para formação do Contador estão as de cunho governamental, que ajudarão a compor o conhecimento do profissional sobre a área de contabilidade pública e ajudar a compor seu perfil multidisciplinar. Geralmente estes conteúdos são organizados na disciplina de contabilidade pública ou contabilidade governamental.

Além destes normativos, também regulamentam a profissão e o ensino contábil no Brasil as Resoluções e as Normas Brasileiras de Contabilidade emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

De acordo com Carneiro *et al* (2009) o Conselho Federal de Contabilidade vem há muito tempo se empenhando para atender as constantes solicitações sobre os conteúdos que devem compor a formação dos profissionais da área contábil e o aprimoramento do ensino superior de Ciências Contábeis.



### **1.3 Perfil e competências desejadas do profissional contábil de acordo com o Conselho Nacional de Educação (CNE) e organismos internacionais**

Conforme visto na seção 1.2, o ensino de contabilidade de nível superior é regulamentado no Brasil hoje pela comunhão dos seguintes normativos: a Lei nº. 9394/96 (LDB), o Parecer CES/CNE no. 67/2003 e o 289/2003 e a Resolução CNE/CES no. 10/2004. Este último oficializou os pareceres anteriores e instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis, a serem observadas pelas instituições de ensino superior em sua organização curricular, além de estabelecer que as Instituições devam traçar o perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades.

Para Fari e Nogueira (2007) “o perfil profissional é definido como o conjunto de habilidades, competências, maneiras de agir e atuar de um profissional em um determinado contexto social, mais especificamente neste caso, no contexto do mercado de trabalho”.

O Parecer CES/CNE no. 146/2002 trata do perfil desejado para o formado em Ciências Contábeis ao afirmar que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve contemplar um perfil profissional que revele a responsabilidade social de seus egressos e sua atuação técnica e instrumental, além do domínio de habilidades e competências inter e multidisciplinar.

Deve ensinar condições para que o contabilista esteja capacitado a compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras em âmbito nacional e internacional nos diferentes modelos de organização, assegurando o pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, domínio atuarial e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas, revelando capacidade crítico-analítico para avaliar as implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação. (BRASIL, 2004a, p.4)

Além de tratar dos conteúdos curriculares, os Pareceres CES/CNE nº 146/02 e 289/03 apresentam as competências e habilidades desejadas do formado:

O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

- I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
- II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;  
VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.  
(BRASIL, p. 14-15, 2002; p.04, 2003)

Alguns organismos internacionais também buscam orientar em relação as competências e habilidades desejadas de um profissional contábil.

A International Federation of Accountants (IFAC), fundada em 1977, é uma organização internacional que conta atualmente com um corpo de associados de mais de 100 países. A sua missão é servir ao interesse público, fortalecer a profissão de contabilidade em todo o mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes, com a adesão a padrões de alta qualidade profissional através da convergência internacional de normas e tratar sobre questões de interesse público onde a perícia da profissão é mais relevante (IFAC, 2009).

Na IFAC existe um comitê de educação (*International Accounting Education Standards Board - IAESB*) responsável pela emissão de padrões internacionais de educação (*International Education Standards – IES*). As IES nº2 e nº3 tratam das competências e habilidades requeridas do profissional de contabilidade.

Para o IFAC (2009b), um indivíduo se torna competente através da aprendizagem e do desenvolvimento. Os principais tipos de aprendizagem e desenvolvimento são definidos pelo IAESB:

- Educação - A educação é um processo sistemático que visa adquirir e desenvolver conhecimentos, habilidades e outros recursos individuais. Um processo que normalmente é realizado em ambiente acadêmico, ainda que não exclusivamente.
- Experiência prática - A experiência prática refere-se a atividades de trabalho que são relevantes para o desenvolvimento da competência.
- Formação - O treinamento é usado para descrever a aprendizagem e o desenvolvimento que complementam a educação e a experiência prática. Pode ser desenvolvido no ambiente de trabalho ou ainda por ambiente de trabalho simulado.

Além da educação, da experiência prática e da formação, a aprendizagem e desenvolvimento inclui atividades tais como: (a) treinamento, (b) criação de redes, (c) observação, (d) reflexão, e (e) a auto busca pelo conhecimento. (IFAC, 2009b).

As competências profissionais que os contabilistas necessitam são agrupadas em cinco principais rubricas, de acordo com a IES nº3:

**1. Habilidades intelectuais**

- localizar, organizar, obter e compreender informações;
- capacidade de perguntar, pesquisar, pensar de forma lógica, analítica e crítica;
- identificar e solucionar problemas

**2. Habilidades técnicas e funcionais**

- matemática, estatística e TI
- modelos de decisão e análise de risco;
- capacidade de mensuração;
- desenvolvimento e elaboração de relatórios;
- atuação em conformidade com a legislação e demais normas;

**3. Habilidades pessoais**

- autogerenciamento;
- iniciativa, influência e auto-aprendizagem;
- Capacidade de selecionar e definir prioridades;
- capacidade de organizar as atividades para atingir objetivos;
- capacidade de se antecipar e de se adaptar às mudanças;
- capacidade de levar em consideração os valores profissionais e a ética na

tomada de decisão;

**4. Habilidades interpessoais e de comunicação**

- trabalhar com outras áreas organizacionais e em equipe;
- interagir com pessoas cultural e intelectualmente diferentes;
- negociar soluções aceitáveis e negociar acordos;
- comunicar-se escrita e oralmente;
- falar e ouvir efetivamente;

**5. Habilidades organizacionais e de gerenciamento de negócios**

- conhecimento de planejamento estratégico, gerenciamento de projetos, administração de pessoal e de recursos e processo decisório;
- organizar e delegar tarefas, motivar e desenvolver pessoas;
- liderança;
- julgamento profissional e discernimento.

Outro organismo internacional que trata das competências e habilidades desejadas do profissional contábil é a AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, fundada em 1887 com a denominação de *American Association of Public Accountants*. Um de seus objetivos é o de dar suporte ao desenvolvimento de programas acadêmicos de excelência.

Neste âmbito, criou o *Core Competency Framework for entry into the Accounting Profession*. Este documento define um conjunto de competências necessárias aos alunos que ingressam na profissão contábil independente da carreira que irão escolher ou do serviço específico de contabilidade que exercerão.

Este documento é baseado em habilidades desejadas, não sendo estruturado em torno do tema ou dos conteúdos necessários a determinada área de atuação. Isto porque as exigências de conhecimento mudarão ao passar dos tempos, enquanto que o conjunto de competências identificadas terá um valor de longo prazo. Além disso, o quadro de competências é baseado no conceito de aprendizagem contínua com a educação que se inicia no ambiente acadêmico e continua ao longo da vida e das experiências profissionais.

As competências apresentadas neste documento são referentes a competências funcionais – alinhado com os valores profissionais; competências pessoais – valores e atributos pessoais; e competências de negócios – perspectivas e habilidades relacionadas ao conhecimento do ambiente externo e interno da organização (AICPA, 2010):

### **1. Competências funcionais**

- modelo de tomada de decisão;
- análise de risco;
- mensuração;
- elaboração de relatórios;
- capacidade de pesquisa;

### **2. Competências pessoais**

- comportamento profissional (reputação);
- resolver problemas e tomar decisões;
- interação com os outros (trabalho em equipe);
- liderança;
- comunicação;

### **3. Competência de negócios**

- pensamento crítico e estratégico;
- conhecimento do setor a nível nacional e internacional;
- administração de recursos (humanos, físico, financeiros e outros);
- foco nos clientes.

Além destes conhecimentos, é destacado o conhecimento de TI no sentido de desenvolver e enriquecer estas habilidades.

A *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD) é um órgão ligado a ONU (Organização das Nações Unidas) que possui um grupo de especialistas em padrões contábeis internacionais denominado de *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR). O objetivo da ISAR é fortalecer a profissão contábil em todo mundo, a fim de criar uma profissão capaz de oferecer seus serviços em todo mundo. (ISAR, 1998).

A fim de estabelecer uma referência para as qualificações nacionais que permitisse que os profissionais pudessem atuar no contexto de uma economia mundial, a ISAR solicitou que a UNCTAD elaborasse um programa mundial de estudos e outros requisitos para os profissionais da área contábil em cooperação com outros organismos, como a IFAC, a associação Árabe de Contadores Públicos e a Associação de Contadores Colegiados da Escócia, representantes do mundo acadêmico e empresas internacionais de contabilidade. Desta forma, surgiu a “diretiva para elaboração de um programa mundial de estudos de contabilidade e outras normas e requisitos de qualificação” onde é apresentado, dentre outras, as competências profissionais requeridas de um candidato ao título de profissional contábil:

- Conhecimento sólido das matérias estudadas;
- Capacidade de aplicar os conhecimentos técnicos de forma analítica e prática;
- Capacidade de organizar os conhecimentos para resolver os problemas;
- Identificar a informação pertinente para resolver um problema determinado e distinguir os dados pertinentes dos irrelevantes;
- Capacidade de identificar os problemas e organizá-los na ordem que devem ser abordados;
- Capacidade de reconhecer que pode haver soluções alternativas e a importância do julgamento para resolver os casos;
- Capacidade de integrar diversas esferas do conhecimento e atitudes;
- Comunicar-se de forma efetiva com o usuário da informação formulando recomendações realistas de maneira concisa e lógica;
- Ser consciente dos requisitos éticos da profissão.

As habilidades sugeridas pelo IFAC e pela AICPA são bem congruentes, estando apenas organizadas de forma mais detalhada pelo IFAC. Apesar de o ISAR/UNCTAD e o Parecer do CES/CNE apresentarem o perfil desejado do futuro profissional contábil, descrevendo as habilidades que devem apresentar, observa-se que o perfil sugerido está

alinhado com as habilidades e competências apresentadas pelo IFAC e ACIPA, uma vez que os que apresentarem este perfil carregarão consigo estas habilidades e competências.

Destacam-se algumas habilidades que são claramente sugeridas nos documentos apresentados por estes organismos internacionais e implícitos nos perfis desejados: desenvolvimento e elaboração de relatórios, assim como uma boa capacidade de comunicação, seja oral ou escrita; capacidade de liderança e trabalho em equipe, inclusive com outras áreas organizacionais; exercício da profissão com ética e de acordo com a legislação pertinente; capacidade de identificar e solucionar problemas, sendo capaz de tomar decisões. O IFAC e a AICPA destacam ainda a capacidade de pesquisar e da auto-aprendizagem.

A questão da ética na profissão é destacada por todos os organismos estudados nesta seção em seus documentos e por alguns autores Fahl e Manhani (2006), Machado e Casa Nova (2008), o que demonstra a importância desta questão na vida profissional do contador.

Fahl e Manhani (2006) defendem que o profissional contábil, assim como qualquer outro, deve exercer sua profissão combinando competência e ética, sendo correto, honesto e sincero na abordagem de seu trabalho profissional, consistente com a boa reputação de sua profissão e abstendo-se de qualquer conduta que possa trazer descrédito à profissão.

Cardoso (2006), a partir de um amplo referencial teórico, traça a evolução das competências exigidas dos contadores ao longo dos tempos: comunicação pessoal (década de 40 e 50 até dias atuais); além da parte técnica e legal, percebe-se uma valorização quanto aos aspectos técnicos de custos e preços, planejamento e ferramentas de controle (década de 40, 50 e 60); ênfase na habilidade com informática e gestão da informação (décadas de 70 e 80); e questão comportamental do autocontrole e comunicação interpessoal (década de 90, sendo a maior parte dos estudos).

Desta forma, este autor apresenta um dicionário de competências do contador: analítica, autocontrole, comunicação, empreendedor, visão estratégica, ferramentas de controle, legal, informática, integridade e confiança, contabilidade e finanças, negociação, ouvir eficazmente, atendimento, planejamento, técnicas de gestão, trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo.

Observa-se que, o dicionário de competências sugerido por Cardoso (2006) está em consonância com os diversos organismos citados nesta seção.

Para o IFAC (2009c), habilidades relevantes podem dar aos contadores uma vantagem competitiva no mercado. Isto porque, o mercado globalizado, os novos negócios e tecnologias exigem cada vez mais novas habilidades dos profissionais. Em um mercado de contínuas

transformações, o profissional precisa estar preparado para as mudanças, bem como entender rapidamente esse processo para se adequar a elas e propor ações, desenvolvendo seu potencial criativo (FARI e NOGUEIRA, 2007).

Além disso, a mudança de foco da escrituração, do registro para a análise e gestão de resultados que houve na contabilidade, leva o contador a uma nova realidade, a desempenhar um novo papel. Desta forma, os contadores deixaram de ter uma responsabilidade unicamente de registrar as informações contábeis e começaram a atuar na gestão das empresas, seja como consultor ou como gestor. Assim, habilidades pessoais, entendimento do negócio e participação mais ativa no processo de gestão passaram a integrar o novo perfil do profissional contábil (CARDOSO, SOUZA e ALMEIDA, 2006).

Esta não é uma realidade exclusiva dos profissionais de empresas privadas. Nas instituições públicas existe a necessidade de novas informações para tomada de decisão pelos gestores públicos requeridas pela Nova Gestão Pública (*New Public Management – NPM*), (GALERA e BOLIVARY, 2007). A NPM é baseada em reformas que visam introduzir melhorias nos serviços prestados pela administração pública e assegurar a transparência e a qualidade das informações, assim como seu controle (MARQUES e ALMEIDA, 2004).

Além disso, a globalização dos mercados e das economias desencadeou o processo de internacionalização das normas, tanto no setor público quanto privado, gerando necessidade de adaptação dos profissionais as novas exigências. No setor público as mudanças na legislação contábil requerem um rápido entendimento para que medidas sejam tomadas e as novas exigências cumpridas dentro de prazos pré-determinados.

Marion e Santos (2000) e Fahl e Manhani (2006) acrescentam que o contador deve se apresentar como um tradutor e não simplesmente como um apurador de dados, devendo estar mais preocupado com a utilidade, transparência, clareza e objetividade das demonstrações.

Para Fahl e Manhani (2006) a importância que o profissional contábil tem nesta nova ordem está ligada com a transparência e fidelidade, destacando que no setor público os contadores devem estar preparados para atender os anseios da sociedade por mais transparência e clareza nas informações públicas.

Além disso, de acordo com Santana, Pereira e Lopes (2008) o Governo Federal após uma rediscussão sobre seu papel, propôs uma administração pública mais gerencial, como reflexo deste processo de mudança, passou a ser exigido do profissional uma nova postura. Estes autores afirmam ainda que seja no setor privado ou público, o contador é constantemente desafiado a tomar ou sugerir decisões estratégicas importantes para o futuro da organização.

O parecer do CNE/CES n. 67/03 também coloca esta característica exigida do profissional ao relatar que faz parte de sua competência desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial.

Apesar da mudança de perfil desejado dos profissionais contábeis, Santana, Pereira e Lopes (2008) observaram que as provas de concurso público para o cargo de contador no setor público não tem requerido dos profissionais habilidades como capacidade intelectual, de criação e crítica.

Para Cardoso, Souza e Almeida (2006) essa correção de rumo deve ser realizada sob duas ações básicas: (1) enquadramento das estruturas curriculares - para os atuais e futuros estudantes; (2) educação continuada - para os já formados. Em relação a este último, o IFAC (2009c) ressalta que todas estas habilidades não são plenamente desenvolvidas no momento da qualificação, podendo algumas serem foco do desenvolvimento profissional contínuo.

Assumir esse novo perfil e essa nova função exige a incorporação de habilidades até então desconsideradas ou não tão enfatizadas na formação profissional dos contadores (CARDOSO, SOUZA e ALMEIDA, 2006), como, por exemplo, as citadas anteriormente por Cardoso (2006) em seu dicionário de competências. Fahl e Manhani (2006) acrescentam que a mudança no perfil do profissional da Contabilidade terá seu reflexo nas instituições de ensino responsáveis pela formação desses profissionais.

#### **1.4 O papel do Conselho Federal de Contabilidade no ensino superior de contabilidade**

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi criado em 1946 através do Decreto-lei nº 9.295, assim como os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), formando o sistema CFC/CRCs. Os Conselhos de Contabilidade constituem pessoas jurídicas de direito privado e tem sua estrutura, organização e funcionamento estabelecido pelo Estatuto dos Conselhos de Contabilidade constituído através da Resolução CFC nº 825 de 30 de junho de 1998.

O CFC tem por prerrogativa exercer a função normativa superior, elaborando, aprovando ou alterando as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios que a fundamentam e representar os contabilistas brasileiros nos órgãos internacionais, além de coordenar a representação nos eventos internacionais de contabilidade. Além disso, funciona como órgão consultivo dos poderes constituídos em assuntos relacionados à contabilidade, ao exercício de todas as atividades e especializações a ela pertinentes, inclusive ensino e



pesquisa em qualquer nível, colaborando com os órgãos públicos e instituições privadas no estudo e solução de problemas relacionados ao exercício profissional e à profissão, inclusive na área da educação e incentivando o aprimoramento científico, técnico e cultural dos contabilistas.

Sendo assim, o CFC não apenas regula a profissão do profissional da área contábil, mas também se preocupa com a educação deste profissional. Desta forma, com o objetivo de verificar o nível de conhecimento do profissional contábil recém formado e estimular a modernização das instituições de ensino e dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, mantendo um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao contabilista, foi instituído, em 1999, o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade.

#### 1.4.1 O Exame de Suficiência

O Exame de Suficiência, instituído em 1999, teve início no ano de 2000 e foi suspenso em 2004, sob a alegação de que havia sido instituído através de uma Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, não tendo esta força de Lei. Desta forma, limitava o direito constitucional de livre exercício profissional. Entretanto, em junho de 2010, o Presidente da República sancionou a Lei nº 12.249/10 que, entre outras providências, alterou o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que regulamenta a profissão contábil no território nacional.

Desta forma, passou fazer parte das atribuições do CFC a regulamentação do Exame de Suficiência, sendo necessária ao exercício da profissão contábil, além da conclusão de curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos, a aprovação em Exame de Suficiência.

Segundo o CFC (2007), através das estatísticas das dez edições do exame de suficiência foi verificado uma maior conscientização dos profissionais contabilistas no cumprimento de suas obrigações; valorização dos contadores pelo mercado de trabalho; melhor capacitação pelas instituições de ensino do seu corpo discente; além do registro de queda de 61% das autuações.

Com a instituição do exame de suficiência, as instituições de ensino ampliaram os estudos sobre a ética e as Normas Brasileiras de Contabilidade, assunto obrigatório nos

currículos dos bacharéis em Ciências Contábeis desde a publicação da Resolução do MEC de 1992. Tal aspecto é relevante na medida em que contribui para formação de um profissional com conhecimento mais aprofundado e consciente de suas responsabilidades e deveres éticos. (CFC, 2007)

A análise realizada no período das dez edições do exame de suficiência, de acordo com CFC (2007), evidenciou um percentual de aprovação situado na faixa de 47 a 70%, com média nacional nas nove edições apresentadas de 50,8% de acertos. As regiões nordeste e sul tiveram o melhor desempenho da federação, mantendo-se acima da média de aprovação e de acertos (nordeste com 52,9% e sul com 51,20%), conforme a Tabela 1.

**Tabela 1 - Percentual de Acerto por Região - Todas as questões**

	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	Média
Centro-oeste	47,9	52,1	45,8	50,2	47,9	50,9	44,6	47,4	54,6	49,0
Nordeste	51,6	56,1	51,2	54,8	52,8	55,6	47,3	50,1	56,3	52,9
Norte	46,3	53,7	47,2	50,6	47,0	51,4	44,4	46,9	51,1	48,7
Sudeste	49,2	54,5	47,7	51,8	49,3	53,2	45,4	49,8	54,8	50,6
Sul	50,6	55,5	48,5	49,3	50,7	54,1	47,6	50,3	54,3	51,2
Brasil	49,8	54,7	48,2	51,4	49,8	53,3	46,0	49,5	54,7	50,8

Fonte: CFC (2007)

O maior índice de aprovação foi no estado do Sergipe, situando-se entre 69,8% e 92,9%. Os estados da Bahia, Ceará, Pernambuco, Minas Gerais e Rio Grande do Sul aprovaram percentualmente mais candidatos que a média brasileira em todas as edições do exame.

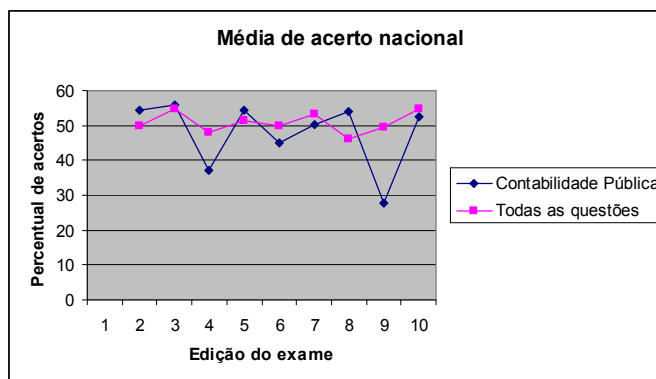
Em relação ao percentual de acertos na disciplina de contabilidade pública, observou-se na Tabela 2 que a média da federação foi de 47,9%, um pouco abaixo da média de acertos total da prova. Sendo que a região que conseguiu maior percentual de acertos e foi a única região que ficou com a média acima dos 50% de acertos, foi a região nordeste. Pode-se observar que, a região nordeste se destaca no decorrer das edições do exame nacional, não liderando apenas na 2ª e na 9ª edição.

**Tabela 2 - Percentual de Acertos por Região - Contabilidade Pública**

	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	Média
Centro-oeste	50,3	52,6	36,6	54,4	47,8	49,3	56,5	30,9	52,4	47,9
Nordeste	56,8	60,6	41,8	58,5	50,2	53,9	60,1	28,4	53,7	51,5
Norte	50,4	56,7	38,1	56,6	49,8	51,4	61,6	27,1	51,5	49,2
Sudeste	53,0	54,9	35,4	53,7	42,3	49,2	49,7	26,6	53,3	46,4
Sul	57,0	56,2	38,1	52,6	44,0	51,0	54,8	27,2	50,3	47,9
Brasil	54,3	55,9	37,3	54,3	44,8	50,4	53,9	27,6	52,4	47,9

Fonte: CFC (2007)

Observa-se na Figura 1, que a média percentual nacional de acertos na disciplina de contabilidade pública não é tão constante como a média percentual de acertos geral, tendo ficado bem abaixo da média geral na maioria dos exames.



**Figura 1 - Média Percentual de Acertos Nacional**  
**Fonte: Elaborada pela autora**

Neto e Kurotori (2009) evidenciaram que o exame do CFC não considera os Conhecimentos Administrativos e Organizacionais e os Conhecimentos de Tecnologia de Informação, ao tomar como base de comparação os blocos de conhecimentos definidos pelo ISAR/UNCTAD, sendo que esta duas categorias somadas correspondem as 24% dos conhecimentos exigidos pelo mercado de trabalho do Estado de São Paulo. Os autores enfatizam que estas áreas do conhecimento já fazem parte das diretrizes Curriculares propostas pelo governo e, portanto, deveriam estar presentes no exame de suficiência.

Diehl e Souza (2007) evidenciaram através de pesquisa realizada com empresas *head-hunters* que 90,9% dos respondentes são favoráveis a manutenção do exame de suficiência realizado pelo CFC. Além disso, 72,7% dos entrevistados afirmaram que o CFC deveria instituir um programa de certificação profissional voluntaria em atividades relacionadas a atividade contábil. Mais de 90% dos entrevistados acreditam que a certificação é útil para atestar a qualificação profissional, bem como para refletir a formação acadêmica e a experiência do certificado, além de conduzir a uma atualização do conhecimento. Cerca de 54% dos entrevistados acreditam também que a certificação pode servir para suprir alguma deficiência dos cursos de graduação e/ou pós-graduação. Os autores acrescentam que cursos regulares avançados (MBA, mestrado e doutorado) não invalidam a certificação, nem mesmo um ensino regular de excelência.

Em diversos países existe uma grande oferta de certificação para profissionais de diversas áreas, inclusive a contábil. Hutchison e Fleischman (2003) afirmam que esta oferta tem crescido bastante nos últimos anos e que os contadores buscam maior reconhecimento de

seu conhecimento profissional entre colegas e clientes, valorizando e diversificando seus serviços, além da busca pelo progresso e pela promoção.

Neste sentido, o sistema CFC/CRC implantou projetos importantes ligados a educação continuada após a introdução do exame de suficiência. Projetos com entidades nacionais foram firmados com o objetivo de ajudar no crescimento da qualidade do profissional na área contábil, não apenas com foco no exame de suficiência, mas principalmente para que houvesse um processo balizador da qualidade profissional para entrada no mercado de trabalho. Outras ações direcionadas ao aperfeiçoamento profissional foram realizadas pelo sistema, tais como: **contabilizando o sucesso, educação profissional continuada, exame de qualificação técnica, excelência na contabilidade.**

#### 1.4.2 Contabilizando o sucesso

Contabilizando o sucesso foi uma parceria do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE Nacional), que teve início em 1999, com objetivo de criar e capacitar uma rede de profissionais de Contabilidade para assessorar as empresas em sua gestão, focando o desenvolvimento da Responsabilidade Profissional e Social do Contabilista. O sucesso inicial fez com que o SEBRAE, em conjunto com o CFC, ampliasse o projeto a todos os estados brasileiros.

O Programa é composto por um conjunto de ações modulares, que respeitam as necessidades locais, com três fases distintas: palestras de sensibilização, curso de 261 horas no mínimo e formação da rede contabilizando o sucesso. Disponibiliza conhecimentos e ferramentas capazes de habilitar o profissional no desempenho de suas atividades nos padrões exigidos pelo mercado das micro e pequenas empresas, dando-lhes condições de exercer uma atividade diferenciada, voltada para a gestão empresarial, e capacitando-o para a elaboração de diagnósticos organizacionais junto às suas empresas clientes.

### 1.4.3 Programa de educação profissional continuada

O Programa de Educação Profissional Continuada entrou em vigor a partir do 1º dia de 2003, sendo criada através da Resolução do CFC nº 945/02. Hoje, é regulamentado pela resolução nº 1.146/08, e tem por objetivo atualizar e aprimorar os conhecimentos de contadores que atuam no mercado de trabalho como Auditores Independentes, exigindo que esses profissionais apresentem o nível de qualificação e capacitação técnica que o mercado de trabalho exige.

As Câmaras de Desenvolvimento Profissional dos CRCs, na maioria dos Conselhos Regionais, assumem a responsabilidade de incentivar a implementação das atividades voltadas para o programa, dentre elas, receberem os pedidos de credenciamento das capacitadoras. Estas são instituições de ensino superior (de especialização ou desenvolvimento profissional) ou empresas de auditoria independente, que propiciem capacitação profissional.

Machado, Machado e Santos (2008) e Araujo (2008) analisaram o Programa de educação continuada oferecido pelos Estados de Goiás e Sergipe, respectivamente, e evidenciaram a insatisfação dos auditores independentes em relação à quantidade de cursos oferecidos pelas capacitadoras. Machado, Machado e Santos (2008) observaram ainda que existe uma necessidade de direcionar os cursos à prática de auditoria, manter um cronograma anual de atividades para conhecimento dos auditores e aumentar o número de capacitadoras.

Niyama *et al* (2008) investigaram, por meio de pesquisa documental exploratória, as exigências de educação profissional continuada em 23 países e verificaram que em 35% dos países pesquisados esta prática é obrigatória. Este percentual eleva-se para 70% ao considerarem-se os países que incentivam este tipo de educação, mesmo não a exigindo tacitamente. Assim, observaram a elevação da obrigatoriedade da educação continuada para a auditoria nos países sob estudo. Constataram, ainda, que os países seguidores do modelo anglo-saxão, onde a profissão contábil é forte e atuante, tais como: Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e o México têm maior preocupação com a Educação Profissional Continuada para os auditores.

De acordo com o IFAC (2009c), a mudança advinda do processo de globalização, dos avanços tecnológicos, da complexidade do negócio e das mudanças sociais é uma característica importante do ambiente de trabalho dos profissionais contábeis. Por isto é essencial para o profissional contábil um compromisso de aprendizagem, de aprender a

aprender; uma vez que o processo de aprendizado e de desenvolvimento é um processo contínuo de aquisição, manutenção e renovação de competência a um nível adequado ao longo de sua carreira.

Desta forma, e visto o contexto dinâmico no qual o contador está inserido, um programa de educação continuada seria interessante para os diversos ramos de atuação do profissional contábil, inclusive na contabilidade pública.

#### 1.4.4 Exame de qualificação técnica

O Exame de Qualificação Técnica (EQT) é destinado aos contadores que pretendem atuar como auditores independentes no mercado de valores mobiliários, de instituições financeiras e seguros privados, sendo composto de três provas: uma prova de qualificação técnica geral, uma específica para atuação em auditoria nas instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BCB), e uma específica para atuação em auditoria nas instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). A aprovação no Exame é condição necessária para o registro do profissional no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC. Os contadores que pretendem realizar as provas específicas descritas e estejam regularmente inscritos no CNAI do CFC, serão dispensados da prova de qualificação técnica geral.

A obrigatoriedade deste tipo de exame para exercício da prática profissional na área contábil já existe em diversos outros países, como por exemplo, nos EUA com o tradicional exame do American Institute of Certified Public Account – AICPA. (DIEHL e SOUZA, 2007)

A obrigatoriedade inicial deste exame era de renovação a cada cinco anos, entretanto com a Resolução n.º 3771/09 do Conselho Monetário Nacional (CMN), a obrigatoriedade passa a ser de três anos para os integrantes da equipe de auditoria com função de gerência, caso não seja cumprido dois novos requisitos. Tais requisitos são os seguintes: a participação em programa de educação continuada com carga horária mínima recomendada pelas melhores práticas internacionais e exercício de auditoria independente em instituições integrantes do Sistema Financeiro. Segundo a Resolução, os programas de educação continuada deverão ter carga horária mínima de 120 horas a cada triênio, sendo, no mínimo, 20 horas anuais. Vale

ressaltar também que o programa educacional estará voltado para as operações realizadas no âmbito do sistema financeiro ou atividades específicas relativas à auditoria.

#### 1.4.5 Excelência na contabilidade

O CFC, enquanto órgão de classe, tem acompanhado a evolução do ensino e se preocupa com a qualificação profissional de seus filiados, desta forma tem intensificado a importância da educação continuada acadêmica para educação integral do profissional de contabilidade. Neste sentido, instituiu o Programa Excelência na Contabilidade, que tem como proposta intensificar a realização de cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade, participando financeiramente de projetos específicos direcionados a essa finalidade, mediante convênios firmados com instituições de ensino superior recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

O subsídio oferecido pelo CFC corresponde a um percentual que incide sobre o valor total do curso e beneficia a todos os integrantes da turma, indistintamente, desde que estes sejam Contadores e estejam registrados e regular com os Conselhos Regionais de Contabilidade das respectivas jurisdições, não sendo favorecido nenhuma pessoa individualmente.

#### 1.4.6 Proposta nacional de conteúdos

Além de apoiar e financiar diversos eventos na área com o objetivo de difundir assuntos relevantes e atuais sobre a profissão contábil, buscando o aperfeiçoamento da contabilidade como ciência e a capacitação dos profissionais contábeis e de investir no aprimoramento dos Programas de educação continuada e excelência na contabilidade, o CFC tem mostrado, sua preocupação com a formação básica deste profissional.

Num primeiro momento, a fim de verificar o nível de conhecimento do profissional contábil recém formado e estimular a modernização das instituições de ensino e dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, mantendo um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao contabilista, instituiu o Exame de suficiência.

Entretanto a preocupação do Conselho com a formação básica do profissional continuou e com objetivo de assegurar os conteúdos mínimos para as disciplinas de contabilidade elaborou o projeto de Diretrizes Curriculares para o curso de Ciências Contábeis.

O CFC editou tal proposta num livro intitulado “Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis”. Tal projeto teve origem nas diferentes matrizes curriculares que as diversas Instituições de Ensino Superior apresentam no Brasil. Esta diversidade dificulta não apenas os estudantes em relação à transferência entre as instituições, como também a oferta de um ensino mais harmonioso em termos de conteúdo, ementário e bibliografia. (CARNEIRO *et al*, 2009).

A Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis elaborada pelo CFC apresenta os componentes curriculares por eixos temáticos, sendo organizada em três eixos e perfazendo o total de 3.000 horas/aula: conteúdo de formação básica (900 horas/aula), conteúdo de formação profissional (1.680 horas/aula) e conteúdo de formação teórico-prática (420 horas/aula). É sugerido também o conteúdo de disciplinas eletivas, não sendo esgotadas suas possibilidades de inclusões na matriz.

Com o objetivo de contribuir com alguns pontos indicados na Resolução CNE/CES nº 10/04, são apresentados para cada disciplina nesta proposta: o ementário, o conteúdo programático, as sugestões de bibliografia, a carga horária e os objetivos gerais. Além disso, contempla modelos de regulamento e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), atividades complementares e estágio.

Carneiro *et al* (2009) afirmam que a disposição das disciplinas, a forma como são oferecidas aos alunos e a inclusão de pré-requisitos podem variar de uma instituição para outra, considerando suas peculiaridades. Os autores apresentam na Proposta Nacional de Conteúdo, para cada eixo de formação, os conteúdos de acordo com a Resolução nº 10/04, dividido em conteúdo de formação básica, conteúdo de formação profissional e conteúdo de formação teórico-prático. Dentre as disciplinas sugeridas para formação do conteúdo de formação profissional está a disciplina de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que ajudará a compor o conhecimento do profissional sobre a área de contabilidade pública.

Esta disciplina teria sua ementa composta da Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, incluindo os Princípios Contábeis; campo de aplicação, objetivo, função social da contabilidade pública; patrimônio público; plano de contas; lançamentos típicos; elaboração e análise das demonstrações contábeis; custos e controle interno sob a ótica contábil. A proposta desta ementa é fazer com que o futuro profissional compreenda o arcabouço conceitual da contabilidade aplicada ao setor público para geração de informações



que orientem a tomada de decisão e a instrumentação do controle social, a partir da escrituração, da mensuração científica dos ativos e passivos, permitindo a evidenciação que contribua para a transparência do setor público. Além disso, propõe-se a aplicação da prática contábil no setor público por meio de aprendizado teórico-prático.

Filho e Slomski (2003) acreditam que, por ser a disciplina de contabilidade governamental muito normativa e presa em leis e regras, nem estudantes e nem profissionais a entendem completamente, a não ser aqueles que já tenham alguma experiência profissional. Entretanto, em sua pesquisa realizada em uma Universidade pública de São Paulo, observaram que 60% dos alunos que já cursaram esta disciplina não acreditam que por ela ser muito normativa e presa em leis torna-se desinteressante.

Filho e Slomski (2003) afirmam que “com o desenvolvimento do setor público, a área de contabilidade governamental tem experimentado um expressivo crescimento, oferecendo uma gama de alternativas para profissionais contábeis”.

### **1.5 A Contabilidade Pública**

Sucessivas crises internacionais provocaram clima de instabilidade e trouxeram prejuízos enormes à economia mundial no século passado e início deste século. A mais marcante delas foi a de 1929, conhecida como a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque. Desde então, importantes decisões foram tomadas por muitos governos na intenção de melhorar a qualidade da administração pública de seus países e de desenvolver suas economias, tornando-as estáveis e com maior poder de enfrentamento dos problemas econômicos surgidos, sejam por acontecimentos internos e ou externos.

Neste sentido, grandes esforços têm sido feito para promover avanços nessa esfera. Na América Latina, por exemplo, algumas reformas gerenciais públicas e de administração financeira podem ser verificadas: no Brasil, em 1964, com a Lei nº 4.320; no Paraguai, em 1967, com a Lei de Contabilidade nº 1.250 e Lei Orgânica do Orçamento nº 14; no Uruguai, em 1967, com a Lei de Contabilidade e Administração Financeira. (PÉREZ e HERNÁNDEZ, 2007). Segundo esses autores, a década de 80 foi marcada por reformas de ajustamento da estrutura econômica com apoio de instituições financeiras multilaterais (Banco Mundial; FMI), enquanto que os anos 1990 caracterizaram-se por reformas de nível microeconômico,

incluindo melhora na preparação dos orçamentos e melhor gerenciamento das finanças públicas.

A partir desse período, cada vez mais, a economia mundial tem evoluído a passos longos e a integração entre as economias e mercados das nações tornou-se inevitável com a globalização. Por outro lado, as crises econômicas ganharam *status* de crises mundiais e provocaram a necessidade de fortalecimento das economias nacionais para que haja também um fortalecimento da economia mundial.

Segundo Albuquerque, Villagelim e Alves (2009), muito têm sido feito para esta integração e este fortalecimento, e hoje existe uma necessidade real de que a contabilidade também seja global, pois está evidente que a constatação de um Estado robusto passa pela correta evidenciação de seu patrimônio, cuja apresentação se dá por meio de uma contabilidade que possa proporcionar a comparabilidade das economias dos diversos países, através de suas demonstrações contábeis.

Observa-se, desde 2001, um intenso movimento da internacionalização e convergências das normas contábeis. Importantes organismos internacionais têm corroborado com esta real necessidade e este movimento intenso da adoção de normas internacionais de contabilidade. A IFAC tem promovido esforços no sentido de realizar estudos e emitir pronunciamentos contábeis, através das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que procuram garantir a comparabilidade dos demonstrativos contábeis entre as entidades, além de melhorar a mensuração e evidenciação da informação contábil sobre o patrimônio das entidades públicas.

De acordo com Peleias e Bacci (2004) a harmonização contábil é uma preocupação mundial, que busca, dentro do contexto da economia global, um entendimento único dos termos, princípios, normas e formas de apresentação das Demonstrações Contábeis, a fim de que os diversos usuários possam realmente entendê-las e interpretá-las, em um contexto de transparência, mensuração e *disclosure* comum a todos.

Desta forma, o presente capítulo tem por objetivo apresentar o contexto histórico da contabilidade pública no Brasil, seu desenvolvimento e o seu processo de convergência às normas internacionais.

### 1.5.1 Contabilidade Pública no Brasil

Após a Proclamação da república em 1889, a preocupação com a normatização da Contabilidade Pública no Brasil é demonstrada com a edição do Código de Contabilidade Pública da União de 1922, que centralizava os serviços de contabilidade ao Ministério da Fazenda, sob direção da Diretoria de Contabilidade da República e fiscalização do Tribunal de Contas. Entretanto, este normativo regulava a contabilidade apenas nos órgãos da União.

De acordo com Peleias e Bacci (2004), a primeira discussão sobre harmonização e padronização das técnicas contábeis no Brasil com a participação da classe contábil ocorreu em 1926, tendo como consequência para área pública a elaboração do Decreto-Lei nº 2.416/40, que trouxe como inovação significativa normas de Contabilidade Pública aos Estados e Municípios. Este decreto estabeleceu as normas sobre a Contabilidade para os Estados e Municípios, definiu o modelo padrão de balanço orçamentário, e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos.

Entretanto, o marco legal na história do desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil se deu com a lei 4.320, de 17 de março de 1964. Segundo Perez e Hernández (2007) seu surgimento situa-se numa década cujo contexto de reorganização da administração pública provocou importantes reformas em diversos países da América Latina, com a aprovação de leis semelhantes à lei brasileira. Esta lei foi elaborada para estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, contendo a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecendo aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Ainda de acordo com a Lei 4.320/64, a Contabilidade deva ser organizada de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Além disso, a contabilidade deve evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

A Lei 4.320/74 determina também que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais. Estas demonstrações contábeis têm como

fundamento de sua estrutura a valorização de um controle, sobretudo, orçamentário no que diz respeito a sua evidenciação (LIMA *et al*, 2009; GALERA e BOLIVARY, 2007; DÁROS e PEREIRA, 2009; SILVA, 2009). Vale ressaltar, que hoje Portaria da STN nº 749/09, aprovou as alterações nestes demonstrativos e incluiu a Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido e a Demonstração do Resultado Econômico a fim de proporcionar maior transparência e controle.

Em 1967, foi publicado o Decreto-lei nº 200 com o objetivo principal e imediato de fixar diretrizes e princípios que propiciem funcionalidade e dinamicidade à Administração federal. Tendo trazido a obrigatoriedade de um orçamento programa-anual, atividade orçamentária organizada sob forma sistêmica, supervisão ministerial por meio de aprovação do orçamento-programa das entidades da administração indireta e atualização das descentralizações normativas constantes da lei nº 4.320/64 – criando a figura do convênio e do contrato (CASTRO e GARCIA, 2008).

Reforçando o caráter de controle e ampliando a necessidade de transparência, foi publicada, em 04 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101 – a LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal). A LRF estabelece, entre outras, normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Trouxe como instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais deve ser dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Desta forma, ampliou-se o número de documentos que a contabilidade deve publicar a fim de evidenciar as informações contábeis e financeiras.

Segundo Carlin (2008), o principal produto da contabilidade pública são as demonstrações contábeis que, no seu processo de reconhecimento, mensuração e divulgação dos elementos contábeis (ativos, passivos, receitas, despesas) devem ser compreensíveis e representar justa e adequadamente a movimentação, origem e aplicação dos recursos públicos. Isto porque, sua principal função social é de servir como instrumento de controle por parte da sociedade no acompanhamento das políticas públicas, baseadas na prestação de contas por parte dos gestores públicos e na correta aplicação dos recursos públicos.

Nesse sentido, o controle social necessita de acesso à informação e isso só poderá acontecer, se a gestão pública for transparente. Mas não basta que a administração torne seus atos públicos, é necessário que as informações sejam disponibilizadas em tempo hábil e de forma compreensível (MENDES OLEIRO e QUINTANA, 2008). Isto porque, a transparência

depende, por exemplo, de um processo de compreensibilidade, por parte dos cidadãos, da informação divulgada, defende Miranda *et al* (2009), sendo necessário que, por exemplo, os cidadãos sejam capazes de entender o orçamento público, para que possam controlar a sua execução.

Entretanto, Miranda *et al* (2009), em sua pesquisa, demonstraram a dificuldade dos cidadãos compreenderem as informações contidas nos demonstrativos contábeis, em especial, o balanço orçamentário, independentemente do grau de conhecimento sobre contabilidade governamental e do nível educacional.

Estas necessidades emergentes, além da diversidade de práticas contábeis entre as diversas economias, que representam um significativo custo extra e uma dificuldade a mais para a indispensável troca de informações e para a acomodação de posições, motivaram a busca por uma harmonização das normas contábeis por parte de organismos internacionais. De acordo com Czesnat, Cunha e Domingues (2009) a necessidade de convergência com as normas internacionais de contabilidade é inegável, pois inclui uma linguagem universal que trará inúmeras vantagens para os países que convergirem.

#### 1.5.1.1 Processo de internacionalização das normas na contabilidade pública no Brasil

A International Federation of Accountants (IFAC), fundada em 1977, lidera o processo de internacionalização das normas contábeis no setor público, com a emissão das IPSAS. No Brasil, os principais organismos envolvidos com tais assuntos na área pública são: o CFC, a Secretaria de Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF).

Visando a consolidação e efetiva materialização de todos os esforços empreendidos pelo CFC à área pública através de discussões e de estudos realizados pelos Grupos de Estudo objetivando a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, foi constituído, em 2006, o Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A missão deste Grupo foi a de realizar um resgate, consolidação e necessária atualização à realidade nacional e internacional de todos os trabalhos e estudos desenvolvidos pelo CFC pelos vários Grupos de Trabalho, visando à efetiva conclusão dos mesmos e a sua submissão à ampla discussão pública, com o real envolvimento dos profissionais de contabilidade atuantes no Setor Público (esferas municipal, estadual e federal), bem como com a participação de todas as entidades interessadas (Secretaria do Tesouro Nacional – STN,

Tribunais de Contas e Universidades entre outras instituições) das ações e projetos do CFC voltados à Contabilidade Pública no Brasil (CFC, 2008).

Desta forma, os projetos e ações do CFC voltados ao Setor Público são sintetizados em quatro fases (CFC, 2008):

1. Elaboração, discussão e apresentação de Projeto de Lei para alteração da Lei nº 4.320/64.

2. Elaboração, ampla discussão e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), levando em consideração o acúmulo histórico da prática contábil nessa área, as pesquisas desenvolvidas, a legislação aplicável no Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade já existentes e as normas da IFAC, com o intuito de produzir um conjunto de normas que propicie impactos positivos na transparência e, especialmente, no controle social.

3. Tradução das IPSAS em conformidade com o pedido de autorização enviado à IFAC.

4. Convergência das NBCASP às IPSAS até 2012, de acordo com o Plano de Ação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

Em 06 de março de 2007, foi criado o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis através da portaria nº 136 da STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal. Este grupo, de acordo com a portaria, ficou responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

É importante ressaltar, que apesar da titulação de grupo técnico padronizador, o art. 2 desta lei versa sobre seu caráter consultivo e sobre suas manifestações através de recomendações norteadas por diálogo permanente, objetivando reduzir divergências, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social. Promovendo, assim, a harmonização da contabilidade no âmbito da esfera pública.

Em dezembro de 2007, foi emitida a resolução CFC nº 1.111/07 que estabeleceu a interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, elaborado pelo Grupo Assessor como anexo à Resolução CFC nº. 750/93 (CFC, 2008).

Através da Portaria Conjunta STN/SOF nº3, de 2008, o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis apresentou como principal resultado deste período de trabalho e discussão a primeira edição do Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público composto pelos volumes I - Manual de Receita Nacional e II - Manual de Despesa Nacional. Os Manuais foram instituídos por uma portaria conjunta da STN/SOF num esforço das duas secretarias para estabelecer padrões de regras contábeis e orçamentárias.

Em 25 de agosto de 2008, visando intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais, foi elaborada a Portaria do MF nº 184, que determinou à Secretaria do Tesouro Nacional – STN o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Em 21 de novembro de 2008, o CFC emitiu diversas resoluções – da nº 1.128 até a nº 1.137 - versando sobre as NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Segundo Dários e Pereira (2009) as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Há um forte enfoque no reconhecimento de receitas e despesas sob a ótica do regime da competência.

Para Carlin (2008) as NBCASP representam uma evolução para a contabilidade pública brasileira, principalmente pelas premissas antes destacadas que procuram atribuir um caráter científico, não ficando relegada apenas por disposições legais. A previsão da demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do resultado econômico como componentes das demonstrações contábeis obrigatórias a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas, tendo, ainda, as notas explicativas como informação integrante das demonstrações contábeis são também grandes contribuições a serem observadas nas NBCASP.

Além disso, foi dado destaque a instrumentos de transparência e de registro de operações similares a contabilidade comercial, como o estabelecimento de atributos

específicos da informação contábil do setor público, relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação e da contabilização dos bens de uso comum, caminhando para a correção da visão da contabilidade aplicada ao setor público que é estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos.

O ano de 2009 foi um ano rico em mudanças na contabilidade do setor público no Brasil. Houve a aprovação dos Procedimentos Contábeis Orçamentários, Procedimentos Contábeis Patrimoniais e os Procedimentos Contábeis Específicos, através da Portaria conjunta SOF/STN nº 2 de 06 de agosto de 2009, aprovando o primeiro procedimento, e da Portaria STN nº 467, da mesma data que aprovou os dois últimos procedimentos.

Além disso, houve a aprovação de um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, através da Portaria STN nº 741/09 que revogou a 467/09 e que também aprovou as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, alteradas pela Portaria da STN nº 749/09, que aprovou as alterações dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), e inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320.

Todas estas alterações já contemplam os entendimentos das IPSAS e das NBC T 16 e compõe, respectivamente, o volume I, volume II, volume III e volume IV da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

Além das alterações de itens que compõe a Lei nº 4.320/64, foram feitas algumas alterações nos demonstrativos que compõe a LRF. A última modificação se deu com a Portaria STN nº 249 de 30 de abril de 2010 que aprovou a 3ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, tendo seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2011.

De acordo com a comunicação do CFC (2009), para a Contabilidade Pública, segundo o plano de ação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, a proposta é a convergência integral às *International Public Sector Accounting Standards*, editadas pela IFAC, até 2012. Além disso, passa a constar como integrantes do Comitê Gestor: CFC, IBRACON, CVM, BCB, SUSEP, STN e BNDES.

É importante ressaltar, que todo este esforço de convergência além de facilitar o confronto de informações financeiras de diversos países, busca, também, o aumento da transparência e utilidade da informação para o principal destinatário destas informações: o cidadão. (ALBUQUERQUE, VILLAGELIM e ALVES, 2009).



## **1.6 Conteúdo da disciplina de Contabilidade Pública proposto pelo CFC**

Conforme visto na seção 1.4 deste trabalho, o CFC elaborou a Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, dentre as disciplinas constantes no manual, está Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Para que se cumpra o objetivo desta disciplina, existem, na Proposta Nacional de Conteúdos, algumas sugestões bibliográficas: a Constituição Brasileira; a Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal; a Lei 4320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, dos Municípios e Distrito Federal; o Manual Técnico de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, ambos aplicados à União, Estados, Municípios e Distrito Federal; os Manuais de receita nacional e despesa nacional; e, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Além de alguns autores, tais como: Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008); Araújo, Arruda e Barreto (2009); Bezerra Filho (2008); Castro e Garcia (2008); Lima e Castro (2007); Mota (2009) e Silva (2009).

### 1.6.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público surge da necessidade de se controlar, quantificar, analisar e demonstrar o conjunto de bens, direitos e obrigações (patrimônio), para isto utiliza os princípios, critérios, métodos e técnicas da ciência contábil, sendo responsável pela avaliação do patrimônio público e pelo acompanhamento da execução da receita (arrecadação) e da despesa (execução) (MOTA, 2009).

Mendes, Oleiro e Quintana (2008) defendem que a contabilidade pública possui um importante papel frente à sociedade, cabendo a ela evidenciar de forma precisa e acessível através de demonstrações exatas os atos e fatos atinentes à gestão pública, cumprindo sua finalidade de ciência social.

A disciplina Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como proposta fazer com que o futuro profissional compreenda o arcabouço conceitual da contabilidade aplicada ao setor público para geração de informações que orientem a tomada de decisão e a instrumentação do controle social, a partir da escrituração, da mensuração científica dos

ativos e passivos, permitindo a evidenciação que contribua para a transparência do setor público. Propõe, ainda, a aplicação da prática contábil no setor público por meio de aprendizado teórico-prático. (CARNEIRO *et al*, 2009).

Esta disciplina é composta pelos seguintes tópicos, segundo a proposta do CFC: Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Patrimônio Público; Plano de contas Aplicado ao Setor Público e escrituração contábil; Demonstrações Contábeis do Setor Público.

#### 1.6.1.1 Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para instrumentalização do controle social. (BRASIL, 2009e).

De acordo com Araujo e Arruda (2004, p.51), “o principal objetivo da contabilidade pública é contribuir para uma melhor *accountability* pública, pois todo administrador governamental tem obrigação de prestar contas de como utiliza os recursos que lhes são confiados para serem administrados a favor da coletividade”

Lima e Castro (2009) explicam que a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública deve seguir conceitos, normas e princípios contábeis, devendo proporcionar a todo cidadão, de modo acessível e transparente, uma melhor visão da gestão da coisa pública.

Esta especialização da contabilidade voltada para o setor público está normatizada, conforme visto na seção 2.4.1 - Contabilidade pública no Brasil, através da Lei 4320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal. Fortalecendo o caráter orçamentário e imputando a responsabilidade fiscal aos gestores, tem-se a LRF. Existem, também, códigos de administração financeira que disciplina matéria de contabilidade pública desde que sejam normas suplementares a Lei nº 4320/64.

Mota (2009) enumera diversos atos administrativos que compõe o conjunto de normas próprias relacionadas à contabilidade voltada para o setor público:

- A Lei 4320/64 é destacada como a norma mais importante, estabelecendo diversos procedimentos contábeis gerais, envolvendo as funções de registro, evidenciação, mensuração de ativos e passivos e de suas variações, entre outras. Esta Lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal.
- O Decreto-Lei nº 200/67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelecendo diretrizes para reforma administrativa, contemplando normas de administração financeira e de contabilidade.
- O Decreto nº 93.872/86, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, regulamenta as regras existentes na Lei n 4.320/64 e no Decreto-Lei nº 200/67.
- A Lei complementar nº 101/00, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal, onde são encontradas regras especiais que, em adição a Lei n 4.320/64, representam novos procedimentos contábeis no sentido de oferecer maior transparência a gestão fiscal com responsabilidade.
- O Decreto nº 3.589/00, que regulamenta as competências específicas dos órgãos componentes do Sistema de Contabilidade Federal (central e setorial).
- A Lei nº 10.180/01, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal, bem como os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Mota (2009) defende que além das normas mencionadas existem diversos outros normativos e regulamentos de hierarquia inferior, mas de importância fundamental para o bom desempenho das atividades operacionais do sistema contábil. O autor destaca entre estes normativos, a Portaria nº 184/08 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelo setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Bezerra Filho (2008) acrescenta que de forma paralela aos ditames legais, transcorrem princípios e normas de procedimentos contábeis aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade através de Resoluções, instituídas Normas Brasileiras de Contabilidade, cuja inobservância constitui infração disciplinar.

O Conselho Federal de Contabilidade também editou Resoluções complementares a estas normas: a Resolução nº 1.111/07 que trata da aplicação dos Princípios de contabilidade aplicado ao Setor Público e as Resoluções nº 1.128/08 a 1.137/08 que estabelecem as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP – também conhecidas como NBC T 16.

Observa-se que, as informações geradas pela contabilidade no setor público têm diversos usuários assim como na contabilidade aplicada ao setor privado e que como tal esta convergindo às normas internacionais buscando melhorar as informações e a qualidade das informações contábeis, sendo regulamentadas por uma lei maior e diversos outros dispositivos.

Para que se possa entender o funcionamento da contabilidade aplicada ao setor público, é necessário conhecer as leis, as normas e os princípios que a fundamentam. Com tantas mudanças e inovações trazidas pela convergência das normas internacionais é complicado encontrar uma literatura que seja totalmente atualizada.

No Quadro 5 são apresentados os conteúdos sugeridos e os autores recomendados pelo CFC para este tema, sendo identificado os autores que não abordam o tema (N), os que abordam (S) e os que abordam de forma parcial (P), ou seja, falam sobre pelo menos um dos itens listados ou não abordam o tema completamente.

CONTEÚDO	AUTORES						
	Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008)	Araújo, Arruda e Barreto (2009)	Bezerra Filho (2008)	Castro e Garcia (2008)	Lima e Castro (2009)	Mota (2009)	Silva (2009)
Princípios fundamentais de contabilidade sob perspectiva do setor público	N	N	N	S	N	N	S
Conceito, objeto, campo de aplicação, objetivos e função social	N	N	P	P	P	P	S
Princípios contábeis	N	S	S	S	N	N	N
NBCASP	N	S	P	P	N	S	S
Interpretação da legislação básica aplicada ao setor público	N	S	S	S	N	S	S

**Quadro 5 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

**Fonte: Elaborado pela autora**

É possível observar no Quadro 5 que o livro que trata de forma mais ampla e atual deste arcabouço teórico é o de Silva (2009). Desta forma, verifica-se a importância do acompanhamento da publicação de novas portarias e normas que podem vir a complementar a normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e servir de apoio ao estudo do tema. Estas atualizações podem ser acompanhadas no site do tesouro nacional e no site do CFC.

### 1.6.1.2 Patrimônio Público

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN, o patrimônio é:

O conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (BRASIL, 2009b)

Silva (2009) afirma que bens, direitos e obrigações apenas constituirão um patrimônio quando eles forem componentes de um conjunto que possua conteúdo econômico avaliável em moeda e se houver interdependência dos elementos componentes do patrimônio e vinculação do conjunto com a entidade que vise alcançar determinados fins.

O patrimônio dos órgãos públicos está sujeito a diversas alterações no decorrer do exercício financeiro, proveniente de fenômenos imprevistos ou programados. Estas alterações podem ser qualitativas – permuta entre os itens que compõe o patrimônio, alterando sua qualidade, mas não sua riqueza – ou quantitativas – alteram o patrimônio líquido modificando sua riqueza. As alterações quantitativas são denominadas de variações patrimoniais, podendo ser aumentativa (variações ativas) ou diminutiva (variações passivas).

O patrimônio é objeto de estudo da contabilidade e para ser compreendido é necessário que se conheça seu conceito e como pode ser classificado e agrupado. Além disso, é importante conhecer como receitas e despesas podem afetá-los. Bezerra Filho (2008) é o livro mais completo acerca destes conceitos. Apesar de o patrimônio ser o objeto de estudo da contabilidade, a maioria dos livros sugeridos pelo CFC não abordam os conceitos iniciais sobre o tema e seus elementos.

No Quadro 6 são apresentados os conteúdos sugeridos e os autores recomendados pelo CFC para este tema, sendo identificado os autores que não abordam o tema (N), os que abordam (S) e os que abordam de forma parcial (P), ou seja, falam sobre pelo menos um dos itens listados ou não abordam o tema completamente.

CONTEÚDO	AUTORES						
	Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008)	Araújo, Arruda e Barreto (2009)	Bezerra Filho (2008)	Castro e Garcia (2008)	Lima e Castro (2009)	Mota (2009)	Silva (2009)
Conceito, classificação e grupos	N	N	S	N	N	S	S
Receita (VPA): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização, deduções, renúncia e destinação da receita	N	P	S	S	P	P	P
Divida Ativa	N	S	S	S	S	S	N
Despesas (VPD): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização	N	P	S	P	P	S	S

**Quadro 6 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Patrimônio Público**

Fonte: Elaborado pela autora

### 1.6.1.3 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Escrituração Contábil

A necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou necessária a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com abrangência nacional, estabelecendo conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas e finanças públicas. (BRASIL, 2009d).

Mota (2009) discursa sobre o principal objetivo da estrutura do plano de contas:

A estrutura do plano de contas objetiva, principalmente, realçar o estado patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira de uma gestão administrativa; padronizar o nível de informação dos órgãos da administração direta e indireta, com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, facilitando a elaboração do Balanço Geral da União; e permitir, por meio da relação de contas e tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na Administração Federal, com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demonstrações contábeis.

A contabilidade deverá evidenciar em seus registros o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a realizada à conta dos mesmos créditos, as dotações disponíveis e os recursos financeiros programados. Na Administração Federal, os fatos contábeis são escriturados automaticamente a partir da indicação de um código numérico, que representa um evento contábil (MOTA, 2009).

O conhecimento sobre o plano de contas é de suma importância para uma correta execução de receitas e despesas a partir da escrituração contábil e necessário para análise dos demonstrativos contábeis e dos registros realizados. Assim como, o conhecimento dos sistemas e subsistemas contábeis. A maioria dos livros recomendados aborda a estrutura e a conceituação do plano de contas, assim como os seus lançamentos e os sistemas de informações contábeis.

Com as inovações trazidas pela convergência das normas, é importante conhecer também alguns conceitos e técnicas que antes não eram adotados na contabilidade do setor público: depreciação, amortização, exaustão, provisões, reservas. Entretanto, a grande parte dos livros ainda não está atualizada neste sentido, o que traz à tona a necessidade de usar o manual de contabilidade aplicado ao setor público como um complemento às informações deste tópico.

No Quadro 7 é apresentado os conteúdos sugeridos e os autores recomendados pelo CFC para este tema, sendo identificado os autores que não abordam o tema (N), os que abordam (S) e os que abordam de forma parcial (P), ou seja, falam sobre pelo menos um dos itens listados ou não abordam o tema completamente.

CONTEÚDO	AUTORES						
	Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008)	Araújo, Arruda e Barreto (2009)	Bezerra Filho (2008)	Castro e Garcia (2008)	Lima e Castro (2009)	Mota (2009)	Silva (2009)
PCASP: conceito, estrutura e contas do ativo, passivo, variações patrimoniais							
diminutivas e aumentativas, resultado e controles do Planejamento Orçamentário	N	P	S	S	S	S	S
Lançamentos típicos do PCASP: conceito, estrutura e fundamentos lógicos	N	N	S	N	S	S	S
Sistemas de informações contábeis: Subsistema de contas	N	P	S	P	S	S	S
Escrituração contábil de operações típicas do setor público: previsão da receita, dotação da despesa, descentralização de créditos orçamentários e recursos financeiros; empenho, liquidação e pagamento da despesa; arrecadação, recolhimento, destinação da receita orçamentária pública; retenções tributárias;	N	N	S	N	S	S	S
Registro de aspectos patrimoniais: depreciação, amortização e exaustão; provisões; apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores.	N	N	N	N	P	P	P

**Quadro 7 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Escrituração Contábil**

**Fonte: Elaborado pela autora**

#### 1.6.1.4 Demonstrações contábeis do Setor Público

“As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem as principais saídas de informações geradas pela contabilidade aplicada ao setor público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial”. (BRASIL, p. 11, 2009e).

De acordo com Mota (2009), essas demonstrações têm a finalidade de evidenciar o resultado da gestão patrimonial. As demonstrações contábeis exigidas pela Lei 4.320/64 são:

- Balanço patrimonial – evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação.
- Balanço financeiro – demonstrará a receita e despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que transferem para o exercício seguinte.
- Balanço orçamentário – demonstra as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas.
- Demonstração das variações Patrimoniais – evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício.

A NBC T 16.6 acrescenta a estas demonstrações a demonstração do fluxo de caixa e a demonstração do resultado do exercício, que são listadas no MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - juntamente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido. A DFC gera informações úteis que permitem que os usuários avaliem a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalente de caixa, bem como suas necessidades de liquidez; a DRE tem por objetivo evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o setor público; e a DMPL que demonstrará as alterações ocorridas no patrimônio líquido da entidade, sendo que esta última apenas será obrigatória para empresas estatais dependentes e para os entes que a incorporarem no processo de consolidação das contas.

É importante ressaltar que novos demonstrativos como DFC, DMPL e DRE foram adicionados ao rol de demonstrativos obrigatórios recentemente. O único livro que apresenta todos os demonstrativos é o de Mota (2009). Entretanto, a estrutura dos demonstrativos já existentes será alterada brevemente. Assim a melhor opção para estudo deste item é o Manual de Demonstrações Contábeis do Setor Público.

No Quadro 8 são apresentados os conteúdos sugeridos e os autores recomendados pelo CFC para este tema, sendo identificado os autores que não abordam o tema (N), os que abordam (S) e os que abordam de forma parcial (P), ou seja, falam sobre pelo menos um dos itens listados ou não abordam o tema completamente.

CONTEÚDO	AUTORES						
	Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008)	Araújo, Arruda e Barreto (2009)	Bezerra Filho (2008)	Castro e Garcia (2008)	Lima e Castro (2009)	Mota (2009)	Silva (2009)
Conceitos; aspectos legais; forma de apresentação, elaboração e análise dos demonstrativos da área pública: Balanço Orçamentário, Financeiro e Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais, do Fluxo de Caixa, do Resultado Econômico e das Mutações do Patrimônio Líquido	N	P	P	P	P	S	P

**Quadro 8 – Conteúdos Sugeridos para o Tema Demonstrações Contábeis do Setor Público**

**Fonte: Elaborado pela autora**

## 2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta seção será apresentado o tipo de pesquisa realizada, assim como o método escolhido para alcance do objetivo. Além disso, será explicado como os dados foram coletados, tratados e interpretados.



## **2.1 Tipo e método de pesquisa**

O objetivo desta pesquisa foi o de verificar a percepção dos profissionais que atuam em contabilidade pública sobre os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e os conhecimentos necessários para a prática profissional.

Desta forma, levantou-se a seguinte hipótese de pesquisa: os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de Contabilidade Pública são suficientes para a prática profissional.

Para alcançar o objetivo da pesquisa e confirmar a hipótese levantada, optou-se por realizar uma pesquisa descritiva de caráter quanti-qualitativo, aplicada e dedutiva.

De acordo com Collis e Hussey (2005), uma pesquisa descritiva é usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão, podendo ser: qualitativa quando de caráter subjetivo ao envolver o exame e a reflexão das percepções para obtenção de um entendimento de atividades sociais e humanas; quantitativa, focado na mensuração de fenômenos; aplicada, projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente; e dedutiva ao desenvolver uma estrutura conceitual e teórica para depois ser testada por observações empíricas.

Para Vergara (2007, p. 47) a pesquisa descritiva “não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

## **2.2 Coleta**

Nesta seção é informada a população e a amostra trabalhada de onde foi possível a obtenção dos dados, o instrumento utilizado para coletar os dados e como foram definidas e mensuradas as variáveis operacionais da pesquisa.

### 2.2.1 População e amostra

Uma população pode referir-se a um grupo de pessoas ou a qualquer outro grupo de itens sendo considerados para propósito de pesquisa, enquanto a amostra é formada por alguns membros desta população (COLLIS e HUSSEY, 2005).

A população que compõe esta pesquisa é formada por todos os profissionais que participaram do Curso de Contabilidade Aplicado ao Setor Público realizado no Rio de Janeiro em março de 2010 com o objetivo de formar multiplicadores que pudessem transmitir as mudanças ocorridas na contabilidade pública e das que estão por ocorrer devido ao processo de convergência, organizado pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria de Tesouro Nacional (120 participantes); além daqueles que participaram do II Seminário internacional de Contabilidade Pública realizado em setembro de 2010 em Minas Gerais pelo Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais e o Conselho Federal de Contabilidade (1700 participantes). A amostra ficou restrita a 156, número de profissionais que responderam o questionário eletrônico enviado.

A amostra obtida é de 8,6% da população em estudo, o que mostra a obtenção de uma amostra virtuosa para pesquisa, composta por respondentes realmente envolvidos com a contabilidade pública e interessados em obter novos conhecimentos e melhorar sua atuação profissional. Estes respondentes são contadores, sendo que 92% deles atuam em contabilidade pública, estando aptos, devido à prática profissional, a dar sua opinião sobre os conteúdos da disciplina de contabilidade pública, tendo por base os conteúdos sugeridos pelo CFC na Proposta Nacional de Conteúdos, que formam o conhecimento teórico transmitidos para os alunos sobre este assunto, e os conhecimentos necessários para prática profissional.

A escolha destes eventos é justificada por terem sido de extrema relevância para classe contábil. O do RJ foi organizado por entidades que normatizam na área de contabilidade pública – CFC e STN – com o objetivo de formar multiplicadores dos conhecimentos contábeis, principalmente das mudanças advindas do processo de internacionalização e o de MG um Seminário Internacional.

### 2.2.2 Instrumento de coleta de dados

Os dados referem-se a fatos ou coisas conhecidas e usadas como base para inferência ou consideração, transformando-se em informações quando organizados de forma proveitosa (COLLIS e HUSSEY, 2005). De acordo com estes autores as principais fontes de dados são a primária – coletadas na fonte – e a secundária – dados que já existem.

Os dados podem ser coletados por meio de uma ou mais das seguintes formas: observação, entrevistas e/ou questionários (HAIR *ET AL*, 2003; GIL, 2000). Além destas formas, Collis e Hussey (2005) listam algumas outras técnicas: técnica de incidente crítico, diários, grupo de foco e análise de protocolo.

O questionário é uma técnica fundamentada em uma lista de perguntas para obter os dados dos respondentes (COLLIS e HUSSEY, 2005; HAIR *ET AL*, 2003 e GIL, 2000). De acordo com Hair *et al* (2003) e Gil (2000), os questionários podem ser auto-administrados, ou seja, auto-aplicado (respondido pelo respondente sem a presença do pesquisador) e aplicado com entrevista, ou seja, administrado pelo pesquisador. Na coleta de dados desta pesquisa, foi utilizado um questionário auto-aplicável com questões abertas e fechadas como forma de obter dados primários que pudessem atender ao objetivo da pesquisa. O questionário foi enviado por email pelo CRC-RJ para 1.820 profissionais, 120 referente aos que participaram do Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Rio de Janeiro e 1.700 referente aos que participaram do II Seminário Internacional de Contabilidade Pública em Minas Gerais. O questionário foi enviado em uma única etapa e os respondentes tiveram 20 dias para respondê-lo. Foi recebido um total de 161 respostas, das quais três foram descartadas por serem repetidas do mesmo respondente e duas por serem de não contadores. Desta forma, ficou um total de 156 respostas válidas.

A partir da revisão da literatura foi possível construir o questionário com o objetivo de responder a questão norteadora desta dissertação, assim como a adequada interpretação dos resultados.

O questionário foi separado em quatro partes. A primeira parte é composta por questões que buscam traçar um perfil dos respondentes a partir de dados sócio-econômicos e culturais. Estas questões vão de Q1 a Q8. A segunda parte, questões Q9 a Q13, estão diretamente ligadas ao processo de educação e suas variáveis. A terceira é composta de quatro blocos que buscam mostrar a percepção dos contadores em relação ao grau de importância dos conteúdos da disciplina de contabilidade pública sugeridos pelo CFC. As questões que

compõe a terceira parte do questionário vão de Q14 a Q28 e os blocos são os seguintes: Q14 a Q18, relacionadas à estrutura conceitual da contabilidade pública; Q19 a Q22, relacionadas com o patrimônio público; Q23 a Q27, relacionadas ao plano de contas aplicado ao setor público; e Q28, relacionada às demonstrações contábeis do setor público. A quarta parte do questionário é composta por uma questão aberta a fim de obter a opinião do respondente a respeito do rol de conteúdos sugeridos pelo CFC e verificar se há alguma sugestão para a disciplina de contabilidade pública que vise melhorar o desempenho profissional do contador.

### 2.2.3 Definições operacionais e mensuração dos dados

Operacionalizar uma variável significa traduzi-la em termos mensuráveis. Primeiro, através de sua definição teórica e em seguida através de sua definição empírica ou operacional (GIL, 1999).

O processo de mensuração envolve a especificação das variáveis que servem como substitutos para os conceitos, que nada mais é do que a abstração mental ou idéia formada pela percepção de alguns fenômenos (HAIR *ET AL*, 2003).

Para HAIR *et al* (2003) conceitos como “gêneros” e “gastos” são facilmente definidos e objetivamente mensurados em termos objetivos, enquanto que conceitos de natureza mais complexa como “patrimônio”, “satisfação”, “imagem” são relativamente difíceis de definir e mensurar de forma objetiva, sendo utilizado para isto, provavelmente, medidas subjetivas como percepção, atitudes, crenças, opiniões e valores.

A mensuração é realizada através do uso de escala (HAIR *ET AL*, 2003), isto permite que um valor numérico seja dado a uma opinião (COLLIS e HUSSEY, 2005). De acordo com Hair *et al* (2003) a escala pode ser distinta – medindo somente a direção da resposta – ou continua – medindo a intensidade.

Hair *et al* (2003) e Cooper e Schindler (2001) apresentam quatro tipos de escala amplamente utilizadas pelos pesquisadores: nominal, ordinal, intervalar e razão.

- Nominal: usa números ou rótulos para identificar e classificar objetos, indivíduos e eventos, podendo ser agrupadas em duas ou mais categorias mutuamente excludentes e coletivamente exaustivas.

- Ordinal: escala de ranqueamento ou de preferência que permite determinar se um objeto tem mais ou menos de uma característica do que outro objeto.

- Intervalar: utiliza números para classificar objetos ou eventos de modo que a distância entre os números sejam iguais, permitindo a comparação e interpretação das diferenças entre os pontos.

- Razão: oferece o mais alto nível de mensuração. Incorporam todas as propriedades dos tipos anteriores de dados mais a provisão para zero ou origem absoluta. Representam as quantidades reais de uma variável.

As variáveis mensuradas na escala nominal e ordinal são consideradas distintas e chamadas de qualitativas ou não-métricas. Enquanto as mensuradas na escala intervalar ou razão são contínuas e chamadas de quantitativas ou métricas (HAIR *ET AL*, 2003). As variáveis qualitativas estão relacionadas a atributos não-numéricos de um indivíduo ou grupo, enquanto a quantitativa a atributo numérico (COLLIS e HUSSEY, 2005).

Hair *et al* (2003) listam alguns tipos de escala métricas e não-métricas que podem ser utilizadas pelos pesquisadores. No rol de escalas métricas encontram-se: Likert, escalas numéricas, diferencial semântica e classificação gráfica. Para as não-métricas citam as categóricas, o ranqueamento, a classificação, a soma constante e a comparação entre as partes. A escala de classificação escolhida para terceira parte do questionário foi a diferencial semântica.

De acordo com Collis e Hussey (2005) a escala de classificação permite que um valor numérico seja dado a uma opinião, obtendo-se um valor numérico a partir de dados qualitativos. Com a escala de diferença semântica duas palavras ou frases são selecionadas para representar dois extremos de uma série contínua e o respondente indica sua escolha nesta escala. Geralmente, esta escala é de sete pontos (HAIR *ET AL*, 2003).

Nesta pesquisa, foi adotada uma escala de onze pontos, onde o zero significa que não tem nenhuma importância e dez que há total importância.

Collis e Hussey (2005) classificam ainda as variáveis como dependentes, independentes ou exógenas. Sendo que a variável independente pode ser manipulada para prever os valores da variável dependente. A variável dependente tem seu valor previsto pela variável independente. A variável exógena é qualquer uma diferente da variável independente que pode exercer algum efeito na dependente.

A partir desses pressupostos, as variáveis foram definidas e classificadas quanto à relação temporal existentes entre elas (dependência ou independência) e ao seu caráter escalar (nominal, ordinal, intervalar ou de razão).

### 2.2.3.1 Variáveis individuais

As variáveis que compõe a primeira parte do questionário podem ser definidas como conjunto de características que decorrem do nascimento (idade, sexo), da vida acadêmica (formação escolar, ano de conclusão da graduação) e da vida profissional (profissão, se trabalha com contabilidade pública, há quantos anos e área de trabalho dentro da contabilidade pública). Estas variáveis apresentam características que auxiliam na formação do perfil sócio-econômico e cultural do contador que atua na área pública. Todas as variáveis apresentadas no Quadro 9 foram classificadas como independentes.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q1	Profissão	1 – Sim 2 – Não	Nominal
Q2	Idade	Anos de vida	Razão
Q3	Sexo	1 – feminino 2 – masculino	Nominal
Q4	Formação escolar	1 – graduação 2 – especialização completo 3 – especialização em curso 4 – mestrado completo 5 – mestrado em curso 6 – doutorado completo 7 – doutorado em curso 8 – outros	Nominal
Q5	Ano de conclusão da graduação em ciências contábeis	Ano de formação	Razão
Q6	Trabalha com contabilidade pública	1 – Sim 2 – Não	Nominal
Q7	Anos de atuação em contabilidade pública	Anos de atuação	Razão
Q8	Área de trabalho	1 – planejamento 2 – execução 3 – controle	Nominal

**Quadro 9 - Fatores Individuais**

**Fonte: Elaborado pela autora**

A Questão 1 visa limitar a pesquisa aos contadores que trabalham na área pública. Caso o indivíduo não seja contador, ele é orientado a não responder o restante do questionário, caso responda, sua resposta é desconsiderada.

### 2.2.3.2 Variáveis educacionais

As variáveis apresentadas na segunda parte do questionário buscam informações que sustentem um dos pilares da educação, o aprender a fazer. A partir deste, de acordo com a

seção 1.1 e com base nos autores estudados no referencial teórico, como: Capachi *et al* (2007), Polli, Polli e Casnok (2004), Machado e Casa Nova (2008), Pinhel e Kurgant (2007), Primi *et al* (2001), Cardoso, Souza e Almeida (2006), Cardoso (2006), Carneiro *et al* (2009), bem como o IFAC (2009b) e a LDB (1996), entende-se que a educação deve vincular a teoria à prática (Q11 e Q12). Como o foco da pesquisa é a contabilidade pública, utilizou-se uma questão dicotômica (Q10) que buscou limitar os respondentes as Questões 11 e 12.

Além disso, busca-se observar se o processo de ensino aprendizagem da graduação estimulou a curiosidade do estudante desenvolvendo habilidades que facilitem uma busca contínua pelo conhecimento, como, por exemplo, o interesse pela educação continuada (Q9 e Q13) defendida por diversos autores como: Cardoso, Souza e Almeida (2006); Santos (2008); Machado, Machado e Santos (2008) e Niyama *et al* (2008); bem como alguns organismos que buscam aumentar a qualidade do ensino: IFAC (2009b), AICPA (2010), CFC (2007); e pelas leis que normatizam o ensino e a educação no Brasil: CRFB (1988) e a LDB (1996).

Todas as questões foram consideradas independentes e, com exceção da Q10 que foi mensurada de forma dicotômica, foi utilizada a escala de diferença semântica, conforme verificado no Quadro 10.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q9	Desenvolvimento do interesse pela busca contínua do conhecimento	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q10	Participação em disciplina de contabilidade pública na graduação	1 – Sim 2 – Não	Nominal
Q11	Vinculação da teoria a prática na disciplina de contabilidade pública	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q12	Dificuldades para desempenho da profissão quando do ingresso no mercado de trabalho	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q13	Acompanhamento do processo de convergência na contabilidade pública	Escala de Diferença semântica	Ordinal

**Quadro 10 - Variáveis Relacionadas com Questões Educacionais**

Fonte: Elaborado pela autora

### 2.2.3.3 Variáveis relacionadas com o conteúdo da disciplina de contabilidade pública sugerida pelo CFC

Nesta parte do questionário, procurou-se mostrar a percepção dos contadores em relação ao grau de importância dos conteúdos da disciplina de contabilidade pública sugeridos pelo CFC para o bom desempenho da prática profissional nesta área.

A escolha dos conhecimentos teóricos a serem pesquisados, tendo por base os sugeridos pelo CFC, é devido ao papel que este órgão tem no ensino superior de contabilidade

no Brasil, como pode ser visto na seção 1.4 desta pesquisa (exame de suficiência, exame de qualificação técnica, excelência na contabilidade e proposta nacional de conteúdos). O CFC exerce a função normativa superior, elaborando, aprovando ou alterando as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios que a fundamentam, representa os contabilistas brasileiros junto aos organismos internacionais, estando diretamente envolvido no processo de convergência das normas de contabilidade no Setor Público. Além disso, atua como órgão consultivo em assuntos relacionados a contabilidade, inclusive ensino e pesquisa em qualquer nível.

Neste sentido, colabora com órgãos públicos e instituições privadas no estudo e solução de problemas relacionados à educação, incentivando o aprimoramento técnico, científico e cultural dos contabilistas, seja com projetos que visam o aperfeiçoamento profissional ou com projetos que busquem melhorar a qualidade do ensino, tais como: contabilizando o sucesso, educação profissional continuada, exame de qualificação técnica, excelência na contabilidade e exame de suficiência.

O exame de suficiência, instituído em 1999 e suspenso em 2004, retornou em 2010 através da Lei 12.249/10. Através das estatísticas das dez edições do exame de suficiência realizada pelo CFC (2007), com a realização deste exame foi verificado uma maior conscientização dos profissionais contabilistas no cumprimento de suas obrigações; valorização dos contadores pelo mercado de trabalho; melhor capacitação pelas instituições de ensino do seu corpo discente; além do registro de queda de 61% das autuações. Importante destacar que com a instituição do exame de suficiência, as instituições de ensino ampliaram os estudos sobre a ética e as Normas Brasileiras de Contabilidade, assunto obrigatório nos currículos dos bacharéis em Ciências Contábeis desde a publicação da Resolução do MEC de 1992.

Desta forma, verifica-se a importância que o Exame de Suficiência tem para o ensino da contabilidade e para colocação de profissionais qualificados no mercado. Sendo o CFC responsável pela elaboração do exame e dos conteúdos cobrados, é importante observar a Proposta Nacional de Conteúdos para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Esta proposta tem por objetivo assegurar os conteúdos mínimos para as disciplinas de contabilidade e tornar a oferta de ensino mais harmoniosa em termos de conteúdo, ementário e bibliografia.

Desta forma, justifica-se a escolha dos conhecimentos teóricos em estudos serem os sugeridos pelo CFC. São conhecimentos necessários para realização do exame de suficiência e conseqüente obtenção do registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade.



Como o CFC sugere diversos conteúdos para cada tema a ser estudado na disciplina, elaborou-se um quadro para cada tema, contendo cada conteúdo sugerido pelo CFC para o respectivo tema.

Todas as variáveis foram consideradas independentes e a escala de classificação utilizada foi a de diferença semântica de onze pontos, onde o zero significa que o conteúdo não tem nenhuma importância para o bom desempenho profissional na contabilidade pública e dez que há total importância para que haja um bom desempenho.

O Quadro 11 apresenta os conteúdos sugeridos pelo CFC para o tema que trata da estrutura conceitual da contabilidade pública estudada na seção 1.6.1.1.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q14	Princípios fundamentais de contabilidade sob perspectiva do setor público	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q15	Conceito, objeto, campo de aplicação, objetivos e função social da contabilidade pública	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q16	Princípios contábeis	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q17	Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q18	Interpretação da legislação básica aplicada ao setor público	Escala de Diferença semântica	Ordinal

**Quadro 11 - Variáveis Relacionadas com os Conteúdos da Estrutura Conceitual da Contabilidade Pública**

Fonte: Elaborado pela autora

O Quadro 12 apresenta os conteúdos sugeridos pelo CFC para o tema que trata da estrutura conceitual da contabilidade pública estudada na seção 1.6.1.2.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q19	Conceito, classificação e grupos do patrimônio público	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q20	Receita (VPA): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização, deduções, renúncia e destinação da receita	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q21	Dívida Ativa	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q22	Despesas (VPD): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização	Escala de Diferença semântica	Ordinal

**Quadro 12 - Variáveis Relacionadas com o Conteúdo de Patrimônio Público**

Fonte: Elaborado pela autora

O Quadro 13 apresenta os conteúdos sugeridos pelo CFC para o tema que trata da estrutura conceitual da contabilidade pública estudada na seção 1.6.1.3.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q23	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP: conceito, estrutura e contas do ativo, passivo, variações patrimoniais diminutivas e aumentativas, resultado e controles do Planejamento Orçamentário	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q24	Lançamentos típicos do PCASP: conceito, estrutura e fundamentos lógicos	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q25	Sistemas de informações contábeis: Subsistema de contas	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q26	Escrituração contábil de operações típicas do setor público: previsão da receita, dotação da despesa, descentralização de créditos orçamentários e recursos financeiros; empenho, liquidação e pagamento da despesa; arrecadação, recolhimento, destinação da receita orçamentária pública; retenções tributárias; renúncia de receita, deduções da receita, restos a pagar, despesas de exercícios anteriores, regime de adiantamento (suprimento de fundos), operações de créditos	Escala de Diferença semântica	Ordinal
Q27	Registro de aspectos patrimoniais: depreciação, amortização e exaustão; provisões; apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores	Escala de Diferença semântica	Ordinal

**Quadro 13 - Variáveis Relacionadas com o Conteúdo do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP**

Fonte: Elaborado pela autora

O Quadro 14 apresenta os conteúdos sugeridos pelo CFC para o tema que trata da estrutura conceitual da contabilidade pública estudada na seção 1.6.1.4.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q28	Conceitos; aspectos legais; forma de apresentação, elaboração e análise dos demonstrativos da área pública: Balanço Orçamentário, Financeiro e Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais, do Fluxo de Caixa, do Resultado Econômico e das Mutações do Patrimônio Líquido	Escala de Diferença semântica	Ordinal

**Quadro 14 - Variáveis Relacionadas com o Conteúdo das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público**

Fonte: Elaborado pela autora

#### 2.2.3.4 Variável relacionada com exercício da profissão

Com esta variável, apresentada no Quadro 15, procurou-se observar se o respondente acredita que o ensino destes conteúdos, que compõe o arcabouço teórico sugerido pelo CFC para disciplina de contabilidade pública, é o suficiente para um bom desempenho da prática profissional ou se é necessário que mais algum conteúdo seja abordado. Ou ainda se existe alguma ação ou medida que possa ser tomada para melhorar o ensino nesta disciplina visando

uma melhora no desempenho dos profissionais que ingressam no mercado de trabalho atuando na contabilidade pública.

Questão	Questão norteadora
Q29	O ensino dos conteúdos mencionados nas questões 14 a 28 é suficiente para uma boa prática profissional na contabilidade do setor público? Em caso negativo, que ações ou que outros conteúdos podem ser implementados para que os alunos possam ter um melhor desempenho quando de seu exercício profissional na área de contabilidade pública?

**Quadro 15 - Variável Relacionadas com o Exercício da Profissão**

Fonte: Elaborado pela autora

## 2.3 Tratamento e Análise

Os dados referentes às Questões 1 até 28 foram inseridos no SPSS para que pudesse ser feita uma análise exploratória de dados através da construção de tabelas de frequência e apuração da média e desvio-padrão, quando aplicáveis, o que nos permitiu uma análise quantitativa dos dados.

De acordo com Collis e Hussey (2005), a análise exploratória de dados é usada para resumir, descrever ou exibir dados quantitativos, os quais tomam forma de valores numéricos, representando o número total de observações ou frequências para as variáveis em estudo.

Para Questão 29, norteadora da pesquisa, adotou-se a análise de conteúdo, que segundo Collis e Hussey (2005) é um método formal para análise de dados qualitativos, onde o texto é convertido sistematicamente em variáveis numéricas para análise quantitativas de dados. Para isto, estes autores afirmam que o material analisado é qualificado em várias unidades de código, como uma determinada palavra, caractere, item ou tema que é encontrado em um material.

Desta forma, através da leitura das respostas dadas à Questão 29, foram criadas algumas unidades de códigos e através da contagem foi determinada a frequência com que elas apareciam. Estas unidades foram classificadas dentro de certas categorias, constituídas de forma empírica a partir da leitura das respostas e do referencial teórico.

A definição das categorias pode ser feita anteriormente à análise dos dados ou construída quando da execução, sendo primordial para pesquisa e utilizando-se os seguintes modelos: o modelo aberto, que se elabora a medida que se faz; o modelo fechado, elaborado a partir de uma teoria existente; e o modelo misto que conjuga os aspectos dos dois modelos anteriores (LAVILLE e DIONNE, 1999).

Nesta pesquisa, optou-se pelo modelo misto, visto que as categorias foram construídas com base no referencial teórico existente, mas na medida em que a análise de conteúdo foi sendo feita. O agrupamento das unidades de códigos em certas categorias teve por objetivo facilitar à análise dos dados obtidos com as respostas abertas dadas a Questão 29.

## 2.4 Limitações

As limitações desta pesquisa referem-se a serem os dados obtidos a partir de uma amostra por conveniência, logo sem o uso de regras estatísticas para seleção. Além disso, há a dificuldade de lidar com a quantidade considerável de dados que é gerada através da pesquisa e o problema da generalização dos dados.

Embora a pesquisa qualitativa não busque a generalização estatística de seus resultados, vale ressaltar que as informações geradas pelos participantes devem servir para um início de reflexão sobre o tema, sendo consideradas embrionárias de estudos futuros e não um estudo conclusivo (SERPA e FOURNEAU, 2007).

Outras limitações importantes a serem lembradas:

- Esta pesquisa trabalha com a percepção do entrevistado, sendo sua opinião expressa através de um questionário eletrônico enviado pelo CRC-RJ;
- Os conteúdos da disciplina de contabilidade pública foram baseados na Proposta Nacional de Conteúdos do CFC para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bem como as referências bibliográficas para a disciplina. Desta forma, não foi foco da pesquisa as ementas para a disciplina de contabilidade pública adotadas pelas Instituições de Ensino e nem livros consagrados na área;
- O objeto da pesquisa era a percepção do profissional da área, não fazendo parte do escopo desta a visão do aluno ou do professor;
- O perfil profissional desejado pelas Instituições públicas também não foi foco da pesquisa.

### 3 RESULTADOS

A seguir são apresentadas a análise exploratória dos dados e a análise de conteúdo, com o objetivo de responder a hipótese de pesquisa e alcançar seu objetivo. Visando conhecer e entender o perfil dos respondentes, é apresentada a análise dos fatores individuais primeiramente. Em seguida, a análise das variáveis educacionais, das variáveis relacionadas com os conteúdos da estrutura conceitual da contabilidade pública e das variáveis relacionadas ao exercício profissional, nesta ordem. Por fim, é apresentado um resumo dos resultados.

#### 3.1 Apresentação e análise dos resultados

##### 3.1.1 Fatores individuais

A amostra foi composta de 156 respondentes com respostas válidas, sendo que destes, aproximadamente, 54% eram do sexo masculino e 46% do sexo feminino.

Na questão que abordou a faixa etária, obteve-se três dados faltantes, conforme visto na Tabela 3. Observa-se que a faixa etária de maior frequência é a de 31 a 40 anos de idade e a segunda maior a de 41 a 50 anos de idade.

**Tabela 3 – Faixa Etária dos Respondentes**

	Até 30 anos	31 - 40	41 - 50	51-60	Acima de 60 anos	Dados faltantes	Total
Frequência	26	58	52	12	5	3	156
Percentual	17%	37%	33%	8%	3%	2%	100%

Fonte: Elaborada pela autora

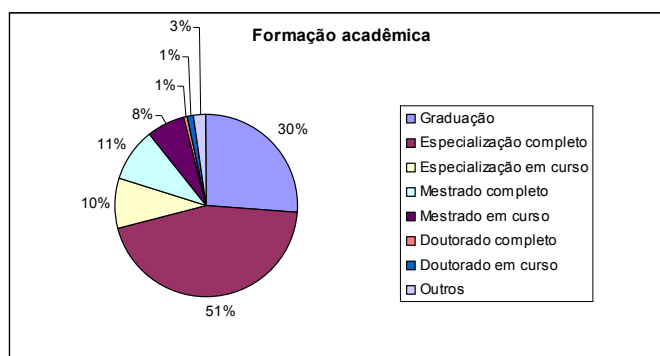
Com a Tabela 4, pode-se observar que a maior parte dos respondentes (39%), se formou na última década e a segunda maior concentração é a de formados na década de 90. Para esta questão, obteve-se 5 dados faltantes.

**Tabela 4 – Ano de Formação dos Respondentes**

	Década de 70	Década de 80	Década de 90	2001 - 2010	Dados faltantes	Total
Frequência	4	27	59	60	5	155
Percentual válido	3%	17%	38%	39%	3%	100%

Fonte: Elaborada pela autora

Todos os respondentes são graduados no curso de Ciências Contábeis, visto que este era critério principal para que pudesse responder o questionário. Mas pode-se observar, a partir da Figura 2, que mais de 50% dos respondentes tem pelo menos um curso de especialização, tendo aprofundado e atualizado seus conhecimentos após a graduação. Era possível que os respondentes marcassem mais de uma resposta, visto que eles podiam, além de ter seu curso de graduação, ter uma pós-graduação *lato senso* ou *strictu senso*, o que justifica uma frequência acumulada de 115%. Além disso, muitos que tinham uma formação complementar marcaram somente este grau de formação e não marcaram a graduação, já que este seria requisito necessário para participação naquele.

**Figura 2 - Formação Acadêmica**

Fonte: Elaborada pela autora

Atualmente, 92% dos respondentes trabalham com contabilidade pública, conforme visto na Tabela 5. Sendo assim, a grande maioria dos respondentes tem vivenciado as necessidades de sua profissão.

**Tabela 5 - Trabalha com Contabilidade Pública**

Sexo	Atualmente trabalha nesta área			Total
	Sim	Não	Dados faltantes	
Frequência	144	10	2	156
Percentual	92%	6%	1%	100%

Fonte: Elaborada pela autora

Pode-se verificar na Tabela 6, que um número considerável (40,6%) tem larga experiência na área, exercendo a profissão por mais de 10 anos. Entretanto, a maior parte dos profissionais trabalha ou trabalhou por um período de até 10 anos (57%), o que pode ser

reflexo do que foi observado na Tabela 4: a maior parte dos formandos terminou seus estudos na última década.

**Tabela 6 - Tempo de Serviço com Contabilidade Pública**

Sexo	Quantos anos trabalha(ou) como contador na área pública						Total
	Até 1 ano	1 - 10 anos	10 - 20 anos	20 - 30 anos	Acima de 30 anos	Dados faltantes	
<b>Frequência</b>	10	79	49	13	3	2	156
<b>Percentual</b>	6,4%	50,6%	31,4%	8,3%	1,9%	1,3%	100%

Fonte: Elaborada pela autora

A Tabela 7 mostra que a maioria dos respondentes (65,38%) trabalha com controle, seguido de 52,56% na execução e 33,33% no planejamento. Como esta questão permitia que os respondentes marcassem mais de uma resposta, pode-se inferir que alguns exercem mais de uma função e que o princípio da segregação de funções não é respeitado em diversos órgãos, já que temos neste quadro um percentual acumulado de 155,12%.

**Tabela 7 - Área de Atuação na Contabilidade Pública**

Sexo	Em que área da contabilidade atua			
	Planejamento	Controle	Execução	Dados faltantes
<b>Frequência</b>	52	102	82	6
<b>Percentual</b>	33,33%	65,38%	52,56%	3,85%

Fonte: Elaborada pela autora

### 3.1.2 Variáveis educacionais

Observa-se, na Tabela 8, que os dados válidos e os dados faltantes das questões apresentadas são diferentes em cada caso, isto se deve ao fato de as respostas a estas questões não serem obrigatórias. Ou ainda, no caso da Questão 11 por ter sido esta limitada pela Questão 10.

**Tabela 8 – Questões Relacionadas com as Variáveis Educacionais**

Questão	Dados válidos	Dados faltante	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)											Média	Desvio Padrão
			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Q9	152	4	6 (3,9%)	-	6 (3,9%)	8 (5,3%)	5 (3,3%)	12 (7,9%)	10 (6,6%)	25 (16,4%)	31 (24,3%)	9 (5,9%)	34 (22,4%)	7,03	2,642
Q11	149	7	39 (26,2%)	18 (12,1%)	17 (11,4%)	25 (16,8%)	11 (7,4%)	15 (10,1%)	6 (4%)	4 (2,7%)	8 (5,4%)	5 (3,4%)	1 (0,7%)	2,88	2,671

Fonte: Elaborada pela autora

A Questão 10 foi utilizada para limitar os respondentes as 2 questões subseqüentes. Uma vez que, acredita-se ser necessário ter cursado a disciplina de contabilidade pública para responder a tais questões. Desta forma, oito pessoas afirmaram não ter cursado a disciplina de contabilidade pública na graduação e não deveriam responder as 2 questões subseqüentes.

Entretanto, observando o número de dados faltantes na Tabela 8, pode-se verificar que na Questão 11 pelo menos uma pessoa, que não deveria ter respondido esta questão, respondeu.

A Tabela 8 permite que seja observado com a questão 09 em que grau o respondente acredita que a graduação em ciências contábeis o fez reconhecer a necessidade de manter-se num processo de educação continuada para buscar os conhecimentos necessários ao pleno desenvolvimento das atividades profissionais, onde o zero indica que não ajudou de forma alguma e o dez, que ajudou totalmente. Com a questão 11 é possível observar em grau o respondente acredita que a disciplina de contabilidade pública procurou vincular a teoria com a prática, sendo que o zero indica que não vinculou de forma alguma e o dez, que vinculou totalmente.

A partir das respostas dadas à Q9, pode-se perceber que apenas 3,9% dos respondentes afirmam que a graduação em ciências contábeis não os ajudou de forma alguma a reconhecer a necessidade de manter-se num processo de educação continuada para buscar os conhecimentos necessários ao pleno desenvolvimento de suas atividades profissionais e cerca de 9,2%, que assinalaram 2 e 3 na escala, acreditam muito pouco nesta afirmativa.

Entretanto, grande parte dos respondentes (69%), que assinalaram de 7 a 10 na escala, acredita sim que durante a graduação conseguiu observar a necessidade de continuar a busca pelo conhecimento fora das salas de aula a fim de aprimorá-los e obter um melhor desenvolvimento profissional.

Desta forma, na escala utilizada para pesquisa, obteve-se uma média de 7,03 e desvio-padrão de 2,642, o que mostra que os respondentes acreditam bastante que a graduação cumpriu este papel de desenvolver a habilidade da busca pelo conhecimento.

Fazer com que o aluno enxergue a importância de se manter num processo contínuo de educação é extremamente importante, uma vez que os conhecimentos baseados em normas e legislação são constantemente atualizados, assim como os procedimentos adequados as novas necessidades. Além disso, nem todas as habilidades requeridas pelo mercado são plenamente desenvolvidas no momento da qualificação, conforme afirma o IFCA (2009c), devendo ser foco do seu desenvolvimento profissional. A CRFB (1988), a LDB (1996), o CFC (2007), o



IFAC (2009b), a AICPA (2010) também destacam a importância deste processo de auto busca pelo conhecimento, conforme exposto na revisão da literatura.

Desta forma, o reconhecimento da importância de uma educação continuada, da contínua busca pelo conhecimento deve fazer parte dos pilares de conhecimentos do indivíduo, conforme afirma Delors et al (1996), que é o aprender a conhecer ou aprender a aprender, onde o indivíduo se beneficia das oportunidades oferecidas pela educação ao longo de toda a vida.

Através dos dados obtidos com a questão 11, observou-se que parte dos respondentes (26,2%) afirmou que esta disciplina não vinculou de forma nenhuma a teoria à prática, marcando zero na escala e que 47,7% deles acreditam que a teoria quase não foi associada à prática, marcando de 1 a 4 na escala de diferença semântica, sendo a pontuação média obtida de 2,88 com desvio-padrão de 2,671. Ou seja, pode-se considerar que na opinião dos respondentes a disciplina de contabilidade pública procurou vincular muito pouco a teoria à prática.

Isto é muito prejudicial no desenvolvimento da competência profissional do indivíduo já que neste estudo considera-se por competência a habilidade de, ao apreciar determinado assunto, relacionar o conhecimento adquirido e colocá-lo em ação através de uma atitude. Colocar em ação seria colocar em prática, e caso esta habilidade não seja treinada, desenvolvida na graduação, a dificuldade que o profissional terá de relacionar a teoria à prática será muito grande.

Além disso, o aprender a fazer compõe um outro pilar de conhecimento do indivíduo, estando relacionado a como ensinar o aluno a colocar em prática os conhecimentos adquiridos e estar apto a enfrentar as mais diversas situações (Delors *et al*, 1996), sendo uma característica destacada por diversos organismos que pesquisam e procuram normatizar a educação como: IFAC (2009b) e o CFC (CARNEIRO, 2009), afinal a educação deve vincular-se ao mundo do trabalho visando a qualificação do educando para atuação neste (LDB, 1996; CRFB, 1988).

A Tabela 9 apresenta a questão 12, com a qual se procurou observar o grau de dificuldade que o respondente teve quando começou a trabalhar com contabilidade pública. Desta forma, o zero nesta escala representa que o respondente não teve nenhuma dificuldade, enquanto o dez, que teve muita dificuldade.

**Tabela 9 – Questões Relacionadas com as Variáveis Educacionais**

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)											Média	Desvio Padrão
			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Q12	149	7	2 (1,3%)	6 (4,0%)	5 (3,4)	14 (9,4%)	13 (8,7%)	28 (18,8%)	17 (11,4%)	22 (14,8%)	17 (11,4%)	10 (6,7%)	15 (10,1%)	5,92	2,503
Q13	150	6	1 (0,7%)	-	1 (0,7%)	1 (0,7%)	2 (1,3%)	12 (8,0%)	8 (5,3%)	13 (8,7%)	31 (20,7%)	23 (15,3%)	58 (38,7%)	8,31	1,922

Fonte: Elaborada pela autora

As respostas à Q12 mostram que apenas 1,3% marcaram o zero da escala, indicando que não tiveram dificuldade alguma ao ingressar na carreira e que 10,1%, que marcaram o 10 na escala, tiveram muita dificuldade. Observa-se, que há uma concentração muito grande dos que tiveram dificuldades ao começar a trabalhar com contabilidade pública, visto que 43% dos respondentes marcaram na escala os pontos que vão do 6 ao 10, sendo a média desta questão de 5,92 e desvio-padrão de 2,503.

O resultado à questão 12 pode ser considerado consequência do que foi observado na questão anterior. Como os cursos de graduação focam muito mais a teoria do que a prática, conforme afirmam Capacchi *et al* (2007) e Polli, Polli e Casnok (2004), a grande maioria dos formandos não se sente preparado para atuarem no mercado de trabalho (POLLI, POLLI e CASNOK, 2004). O que mostra a necessidade de que haja uma ênfase maior no ensino prático dos conhecimentos teóricos ensinados, associando teoria à prática.

A tabela 07 também traz os resultados à questão 13, com a qual foi possível observar em que grau o respondente tem acompanhado as mudanças ocorridas na contabilidade pública advindas do processo de convergência das normas. Como a amostra é composta por profissionais que participaram de um dos dois encontros de contabilidade pública que tratava justamente deste assunto, esperava-se que quase a totalidade desta amostra estivesse acompanhando totalmente estas mudanças.

Entretanto, foi possível verificar que 3,4% dos respondentes afirmaram que não tem acompanhado com profundidade tal assunto, visto que eles marcaram na escala o intervalo de 0 a 4. Eles podem ter participado de tais eventos por uma imposição do órgão para o qual trabalham, visto a necessidade de implementação de novos procedimentos contábeis na contabilidade pública conforme visto na seção 1.5.1.1 desta pesquisa, ou por estarem começando a se interessar pelo assunto.

Apesar disto, observa-se que o interesse pelo assunto tem levado cerca de 38,7% dos respondentes a acompanhar totalmente este assunto, visto que marcaram na escala de classificação o grau máximo (10). Aqueles que marcaram pontos mais distantes do dez, como 6, 7,8 e 9 (50%) podem estar em estágio inicial de acompanhamento destas mudanças ou por algum motivo não estarem conseguindo acompanhar tão profundamente o assunto. A média alcançada nesta questão foi de 8,31 com desvio-padrão de 1,922.

Ainda sim, os resultados obtidos em Q13 mostram que os profissionais da amostra em estudo, em sua maioria, estão em busca de novos conhecimentos ou da atualização dos já adquiridos, mantendo-se no processo de educação continuada, que para muitos foi estimulado durante o curso de graduação, conforme verificado em Q9. Mesmo os que não estão

acompanhando de forma profunda (3,4%), que assinalaram de 0 a 4 na escala, as mudanças ocorridas na contabilidade pública advindas do processo de convergência, mostram certo interesse em buscar novos conhecimentos e em se atualizar, visto que se interessaram em participar de eventos como os realizados em MG e no RJ, já descritos na metodologia deste. Desta forma, eles estão atendendo as orientações dos organismos que procuram a educação contábil, como o CFC (2007), o IFAC (2009b) e a AICPA (2010).

### 3.1.3 Variáveis relacionadas com o conteúdo da disciplina de contabilidade pública sugerida pelo CFC

#### 3.1.3.1 Variáveis relacionadas com os conteúdos da estrutura conceitual da contabilidade pública

Na Tabela 10 são apresentadas as questões relacionadas com os conteúdos da estrutura conceitual de contabilidade pública e o grau de importância atribuído pelos respondentes para cada tópico existente dentro deste assunto segundo sugerido pelo CFC.

Observa-se que não há uma uniformidade dos dados válidos e faltantes entre as questões, isto porque nenhuma questão apresentada era de caráter obrigatório o que permitia que uma pergunta fosse respondida e outra não.

**Tabela 10 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo da Disciplina de Contabilidade Pública**

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)										Média	Desvio Padrão
			2	3	4	5	6	7	8	9	10			
Q14	152	4	1 (0,7%)	1 (0,7%)	2 (1,3%)	4 (2,6%)	5 (3,3%)	4 (2,6%)	18 (11,8%)	9 (5,9%)	108 (71,1%)	9,18	1,588	
Q15	151	5	1 (0,7%)	1 (0,7%)	-	-	2 (1,3%)	6 (4,0%)	29 (19,2%)	12 (7,9%)	100 (66,2%)	9,26	1,279	
Q16	153	3	-	-	-	-	2 (1,3%)	7 (4,6%)	18 (11,8%)	12 (7,8%)	114 (74,5%)	9,5	0,961	
Q17	153	3	-	-	1 (0,7%)	-	1 (0,7%)	3 (2,0%)	18 (11,8%)	10 (6,5%)	120 (78,4%)	9,58	0,937	
Q18	151	5	-	-	1 (0,7%)	-	4 (2,6%)	6 (4,0%)	19 (12,6%)	14 (9,3%)	107 (70,9%)	9,39	1,119	

Fonte: Elaborada pela autora

Com a avaliação da Tabela 10, percebe-se que assuntos como: "Princípios de contabilidade sob perspectiva do setor público (Q14)"; "Princípios Contábeis (Q16)"; "Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao setor Público - NBCASP" (Q17); e "Interpretação da legislação básica aplicada ao setor público (Q18)" são totalmente importantes para compreensão da estrutura conceitual da contabilidade pública, visto que mais de 70% dos respondentes marcaram o ponto máximo da escala. O assunto de "Conceito, objeto, campo de aplicação, objetivos e função social da contabilidade pública (Q15)", 66,2 %

dos respondentes consideram ser de total importância tendo marcado um grau de importância dez na escala de diferença semântica.

No geral, todos os assuntos sugeridos pelo CFC para o tópico de estrutura conceitual da contabilidade pública são considerados de grande importância pelos respondentes, tendo atingido um grau médio de importância superior a 9 na escala de diferença semântica, pontuada de zero a dez e com baixo desvio-padrão, conforme pode ser observado na tabela 08. Ou seja, eles consideram que o ensino destes conteúdos na disciplina de contabilidade pública deve ser ensinado com grande profundidade, por serem assuntos importantes para atuação profissional.

Entretanto, na seção 1.6.1.1 da revisão da literatura foi possível observar que nem todos os livros sugeridos pelo CFC para estudo na disciplina de contabilidade pública tratam de forma ampla e atual destes assuntos, sendo o livro de Silva (2009) o mais completo, não tratando apenas dos Princípios contábeis.

Tanto os Princípios contábeis quanto os Princípios Contábeis Aplicado ao setor Público são muito pouco abordados nos demais livros. Das sete bibliografias sugeridas pelo CFC, apenas duas tratam dos Princípios Contábeis - Castro e Garcia (2008) e Silva (2009) - e dos Princípios contábeis aplicado ao setor público somente Castro e Garcia (2008), Bezerra Filho (2008) e Araujo, Arruda e Barreto (2009).

Alguns poucos respondentes acreditam que estes assuntos relacionados nas questões 14 a 18 devem ser tratados com pouca profundidade: cerca de 2,7% que marcaram na escala os pontos 2 a 4, em relação aos Princípios contábeis aplicado ao setor público; 1,4% dos respondentes que marcaram os pontos 2 e 3 na escala para Conceito, objeto, campo de aplicação, objetivos e função social; 0,7% daqueles que indicaram que as NBCASP e a legislação básica aplicada ao setor público deveria ser tratado com um grau de profundidade 4.

### 3.1.3.2 Variáveis relacionadas com o conteúdo de patrimônio público

Na Tabela 11, são apresentadas as questões relacionadas com os conteúdos referentes ao patrimônio público e o grau de importância atribuído pelos respondentes para cada tópico existente dentro deste assunto, segundo sugerido pelo CFC.

**Tabela 11 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo do Patrimônio Público**

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)										Média	Desvio Padrão	
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10			
Q19	155	1	-	1 (0,6%)	-	-	-	-	3 (1,9%)	5 (3,2%)	21 (13,5%)	17 (11,0%)	108 (69,7%)	9,39	1,142
Q20	155	1	-	-	-	1 (0,6%)	2 (1,3%)	4 (2,6%)	4 (2,6%)	21 (13,5%)	17 (11,0%)	106 (68,4%)	9,34	1,191	
Q21	154	2	1 (0,6%)	-	2 (1,3%)	-	7 (4,5%)	13 (8,4%)	12 (7,8)	21 (13,6%)	19 (12,3%)	79 (51,3%)	8,66	1,798	
Q22	153	3	-	-	-	1 (0,7%)	1 (0,7%)	6 (3,9%)	4 (2,6%)	16 (10,5%)	22 (14,4%)	103 (67,3%)	9,34	1,182	

Fonte: Elaborada pela autora

Observa-se que não há uma uniformidade dos dados válidos e faltantes entre as questões, isto porque nenhuma questão apresentada era de caráter obrigatório o que permitia que uma pergunta fosse respondida e outra não.

Verifica-se na Tabela 11, que quase 70% dos respondentes, que marcaram dez na escala de classificação, acreditam que os assuntos tratados em Q19 (O conceito, a classificação e os grupos do patrimônio público), Q20 (Receita (VPA): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização, deduções, renúncia e destinação da receita) e Q22 (Despesas (VPD): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização) devem ser abordados com total profundidade na graduação para que possa haver um adequado exercício da profissão na área pública. Estes assuntos atingiram um grau de profundidade média na escala de classificação semântica superior a 9 e baixo desvio-padrão, conforme pode ser verificado na tabela em análise.

Apesar de a maior parte dos respondentes acreditarem ser necessário que os assuntos relativos às questões da Tabela 11 sejam tratados com bastante profundidade na graduação, apenas Bezerra Filho (2008) tem uma abordagem completa em seu livro. As outras bibliografias sugeridas para o estudo da disciplina pelo CFC não tratam de todos estes assuntos de forma completa. Em alguns casos, nem cita o assunto, como é o caso do conceito, classificação e grupos do patrimônio, que apesar de ser objeto da contabilidade, não abordam estes conceitos iniciais e importantes do patrimônio público.

Em relação a Q21, que trata da “Dívida Ativa”, 1,9% dos respondentes, que marcaram na escala os pontos 1 e 3, acreditam que este assunto não deve ser amplamente abordado e 51,3%, que marcaram grau de profundidade dez, acreditam que deva ser profundamente discutido na graduação, tendo alcançado um grau médio de profundidade na escala em estudo de 8,66 e desvio-padrão 1,798. Apesar de este ser o assunto que, segundo os respondentes, deve ser tratado com menos profundidade do que os outros, é bem abordado pelos autores sugeridos pelo CFC, com exceção de Silva (2009) e Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), ainda que seja apenas conceituado no glossário do livro.

### 3.1.3.3 Variáveis relacionadas com o conteúdo do Plano de contas Aplicado ao Setor Público – PCASP

Na Tabela 12, são apresentadas as questões relacionadas com os conteúdos referentes ao plano de contas aplicado ao setor público e o grau de importância atribuído pelos respondentes para cada assunto existente dentro deste tópico, segundo sugerido pelo CFC.

**Tabela 12 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo do Plano de Contas**

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)										Média	Desvio Padrão
			0	3	4	5	6	7	8	9	10			
Q23	154	2	-	-	-	-	5 (3,2%)	2 (1,3%)	20 (13,0%)	18 (11,7%)	109 (70,8%)	9,45	0,991	
Q24	154	2	-	-	-	2 (1,3%)	6 (3,9%)	10 (6,5%)	27 (17,5%)	18 (11,7%)	91 (59,1%)	9,12	1,257	
Q25	154	2	1 (0,6%)	-	2 (1,3%)	2 (1,3%)	2 (1,3%)	10 (6,5%)	24 (15,6%)	22 (14,3%)	91 (59,1%)	9,09	1,479	
Q26	154	2	-	1 (0,6%)	-	3 (1,9%)	6 (3,9%)	4 (2,6%)	28 (18,2%)	13 (8,4%)	99 (64,3%)	9,18	1,344	
Q27	154	2	-	-	1 (0,7%)	2 (1,3%)	5 (3,3%)	5 (3,3%)	24 (15,8%)	15 (9,9%)	100 (65,8%)	9,25	1,251	

Fonte: Elaborada pela autora

A questão 23 aborda o PCASP: conceito, estrutura e contas do ativo, passivo, variações patrimoniais diminutivas e aumentativas, resultado e controles do Planejamento Orçamentário deve ser tratado com total profundidade para que haja um adequado exercício da profissão; a questão 24 trata dos lançamentos típicos do PCASP: conceito, estrutura e fundamentos lógicos; a questão 25, sistemas de informações contábeis: Subsistema de contas; a questão 26, escrituração contábil de operações típicas do setor público; e a questão 27, aspectos patrimoniais - depreciação, amortização e exaustão; provisões; apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores.

Observa-se uma uniformidade dos dados válidos e faltantes entre as questões, apesar de nenhuma questão apresentada ter sido de caráter obrigatório, o que permitia que uma pergunta fosse respondida e outra não.

Verifica-se na Tabela 12, que apesar de poucos acreditarem que assuntos como os apresentados em Q25, Q26 e Q27 devam ser tratados com pouca profundidade, a maioria dos respondentes acreditam que estes assuntos devem ser explorado com total profundidade, o que permitiu que fosse alcançado um grau de profundidade superior a 9 em todas as questões na escala em estudo.

A bibliografia sugerida pelo CFC para o estudo da disciplina de contabilidade pública, conforme verificado na seção 1.6.1.3, em sua maioria (Bezerra Filho, 2008; Lima e Castro, 2009; Mota, 2009, e Silva, 2009), aborda todos os assuntos com exceção do relacionado a Q27 (Aspectos patrimoniais - depreciação, amortização e exaustão; provisões; apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores) que não são abordados pelos dois primeiros autores e são

tratados de forma parcial pelos outros três, ou seja alguns procedimentos são tratados e outros não.

Destaca-se que, em Q23, 70,8% dos respondentes acreditam que o PCASP: conceito, estrutura e contas do ativo, passivo, variações patrimoniais diminutivas e aumentativas, resultado e controles do Planejamento Orçamentário deve ser tratado com total profundidade para que haja um adequado exercício da profissão. Nenhum respondente achou que este assunto devesse ser tratado com pouca profundidade. Além disso, é o único assunto amplamente abordado pelos autores sugeridos pelo CFC, com exceção de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008) e Araújo, Arruda e Barreto (2009), conforme verificado no Tabela 12.

Em Q24 - Lançamentos típicos do PCASP: conceito, estrutura e fundamentos lógicos - e em Q25 - Sistemas de informações contábeis: Subsistema de contas - era questionado com que profundidade estes assuntos deveriam ser tratados na graduação. Na visão de 59,1% dos respondentes, estes assuntos deveriam ser profundamente abordados. Nenhum respondente achou que Q24 deveria ser tratado com pouca profundidade e apenas 1,9% deles afirmaram que Q25 deveria ser tratado com pouca profundidade.

Na Questão 26, que tratou da Escrituração contábil de operações típicas do setor público, 64,3% dos respondentes afirmaram que esta questão deveria ser totalmente abordada na graduação e apenas 0,6% afirmou que deveria ser tratado com pouca profundidade.

Na Questão 27, que tratou do Registro de aspectos patrimoniais: depreciação, amortização e exaustão; provisões; apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores, enquanto 0,7% dos respondentes afirmou que este assunto deveria ser pouco abordado na graduação, 65,8% afirmaram que deveria ser totalmente discutido para que houvesse um adequado exercício profissional na área pública.

#### 3.1.3.4 Variáveis relacionadas com o conteúdo das Demonstrações contábeis Aplicado ao Setor Público

Na Tabela 13, verifica-se as respostas para a questão 28, que tratou das demonstrações contábeis para o setor público, inclusive as que foram incluídas devido as mudanças ocorridas na contabilidade pública por conta da internacionalização das normas, como Demonstração do

fluxo de Caixa, Demonstração de Resultado e Mutações do Patrimônio. Observa-se que nesta questão ninguém se absteve de responder.

**Tabela 13 – Questões Relacionadas com as Variáveis Referentes ao Conteúdo das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público**

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)						Média	Desvio Padrão
			5	6	7	8	9	10		
Q28	156	-	1 (0,6%)	2 (1,3%)	3 (1,9%)	18 (11,5%)	18 (11,5%)	114 (73,1%)	9,51	0,94

Fonte: Elaborada pela autora

Nenhum dos respondentes achou que este assunto deveria ser pouco estudado, pelo contrário a grande maioria (73,1%) afirmou que este assunto deveria ter um total grau de profundidade em suas discussões, marcando o grau máximo na escala. Lembrando que esta discussão envolve todo aspecto legal, forma de apresentação, elaboração e análise das demonstrações, alcançando um grau médio na escala em estudo de 9,51 e baixíssimo desvio-padrão de 0,94.

De acordo com o exposto na seção 1.6.1.4, o único livro que apresenta todos os demonstrativos de forma atualizada, inclusive com os novos demonstrativos adicionados ao rol de demonstrativos obrigatórios, é o de Mota (2009).

### 3.1.4 Variável relacionada com exercício da profissão

Nesta seção é apresentada a análise da questão norteadora da pesquisa através de uma análise qualitativa do material coletado com o questionário eletrônico. Desta forma, procurou-se compreender a percepção dos respondentes em relação à suficiência do ensino dos conteúdos mencionados nas questões 14 a 28 para uma boa prática profissional na contabilidade do setor público e que medidas, ações ou outros conteúdos poderiam ser implementadas para que os alunos pudessem ter um melhor desempenho quando de seu exercício profissional na área de contabilidade pública.

Em relação à primeira parte da pergunta, onde é questionado se os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade são suficientes para um bom exercício profissional, observou-se que 52% dos respondentes acreditam nesta afirmativa, 25% não consideram suficiente e 23% não foram objetivos e nem deram respostas que permitisse entender sua posição em relação ao questionamento.



Na análise destes dados, quando não respondido de forma direta (sim ou não), procurou-se observar se o respondente estava dando uma sugestão do que mais seria necessário ser ensinado, uma vez que caso ele não concordasse com a afirmativa ele poderia sugerir medidas, ações ou conteúdos que achasse necessário para complementar os conteúdos apresentados. Desta forma, era considerado que o respondente não acreditava serem suficientes os conteúdos sugeridos. Quando era dada uma resposta ou feito um comentário que não permitia depreender a informação de se concordava ou não, considerava-se sem resposta.

A segunda parte do questionário, que era aberta aos comentários e sugestões em relação aos conteúdos e a disciplina de contabilidade pública, permitiu observar que 52 % dos respondentes fizeram algum tipo de sugestão, independente de acharem os conteúdos sugeridos suficientes ou não, como pode ser observado na Tabela 14.

**Tabela 14 – Frequência e Percentual das Respostas à Questão 9**

	<b>Com sugestão</b>	<b>Sem sugestão</b>	<b>Total</b>
<b>Concorda</b>	21 (13,5%)	60 (38,5%)	81 (52%)
<b>Discorda</b>	38 (24,4%)	01 (0,6%)	39 (25%)
<b>Indefinida</b>	22 (14,1%)	14 (8,9%)	36 (23%)
<b>Total</b>	81 (52%)	75 (48%)	156 (100%)

Fonte: Elaborada pela autora

Dos 25% daqueles que não acharam serem os conteúdos sugeridos pelo CFC suficientes para um bom desempenho profissional, 97,4% fizeram sugestões de conteúdos complementares e/ou de medidas ou ações que pudessem colaborar para uma formação mais sólida ou ainda um desenvolvimento profissional, ou seja, 24,4% da amostra não acreditam serem os conteúdos sugeridos suficientes e sugerem conteúdos e medidas complementares.

Da mesma forma, entre os 52% dos respondentes que acreditam serem suficientes os conteúdos mencionados, 13,5% sugeriram alguma medida complementar, ou seja, apenas 38,5% concordam plenamente com a questão.

Dentre os 23% dos que não se posicionaram de forma clara, 14,1% deram sugestões de medidas que pudessem colaborar para formação do futuro profissional, bem como para o contínuo desenvolvimento daqueles que já se encontram no mercado.

Com o objetivo de facilitar a análise destas sugestões, foram criadas categorias onde as unidades de código obtidas a partir da análise de conteúdo eram classificadas a fim de obter uma melhor compreensão e permitir maior facilidade na análise do material coletado com as entrevistas. As categorias criadas são as seguintes: formação profissional, prática profissional e formação e desenvolvimento pessoal.

### 3.1.4.1 Categoria formação profissional

Nesta categoria, podem ser observadas características referentes à formação profissional do indivíduo. Da análise de conteúdo dos comentários e sugestões feitos pelos respondentes, foram identificadas quatro unidades de códigos referentes a esta categoria.

A Tabela 15 apresenta estas unidades de código e a frequência com a qual foram citadas.

**Tabela 15 – Sugestões dos Respondentes para uma Melhor Atuação Profissional**

Maiores carga horária	Outros conteúdos	Associar a teoria à prática	Educação continuada
9,6%	21,2%	10,3%	9,6%

Fonte: Elaborada pela autora

Observa-se, a partir da análise da Tabela 15 que 9,6% dos respondentes sugeriram que houvesse uma carga horária maior para a disciplina de contabilidade pública, como sendo fundamental para um ensino mais profundo dos conteúdos sugeridos, além de possibilitar uma maior associação da teoria com a prática.

Muitos respondentes apesar de acreditarem que os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública são suficientes para um bom desempenho prático da profissão, acrescentam que apesar de serem “suficientes e de grande importância” (Respondente 2), “devem ser tratados com profundidade” (Respondente 137) e “um semestre apenas não basta para tanto” (Respondente 52), sendo necessário que “as IES disponha de uma carga horária maior para a disciplina de contabilidade pública, para que seja possível abordar todos os conceitos e práticas, para que, desta forma, o aluno ingresse na área pública melhor preparado” (Respondente 62).

Sendo assim, muitos foram os respondentes que identificaram como ações que poderiam ser implementadas para que os alunos pudessem ter um melhor desempenho quando de seu exercício profissional, mais tempo para disciplina de contabilidade pública, seja com uma grade maior, com mais horas de duração ou com a inclusão de mais uma disciplina que pudesse ser a continuidade desta no semestre seguinte. Isto porque, eles acreditam que “apenas uma grade da disciplina de Contabilidade Pública é insuficiente para conhecer o funcionamento da máquina Estatal em seus aspectos contábeis” (Respondente 2). Tendo sido este um tópico identificado, inclusive, por professores que responderam ao questionário, conforme pode ser verificado na afirmação a seguir: “Tive a experiência de substituir um

professor durante algumas aulas de contabilidade pública em uma IES e pude observar que ensinar contabilidade pública em um semestre somente é muito difícil” (Respondente 31).

De acordo com o respondente 62, professor da disciplina de contabilidade pública, as IES deveriam dispor de uma carga horária maior para a disciplina de contabilidade pública, para que fosse possível abordar todos os conceitos e práticas e assim preparar melhor o aluno para ingressar na área pública.

Para alguns, isto não apenas ajudaria num melhor estudo dos conteúdos necessários, mas também a desenvolver um interesse maior nos graduandos em atuar na contabilidade pública: “Acho que tem que haver pelo menos dois períodos da disciplina contabilidade pública com carga horária mais extensa, assim, certamente teremos maior interesse dos graduandos a exercerem a contabilidade pública” (Respondente 65).

Entretanto, há quem acredite que o desinteresse pela disciplina começa pela própria IES: “Acho que a Contabilidade Pública não tem o valor que efetivamente deveria ter no curso de Contábeis.” (Respondente 143) “O maior obstáculo que vejo no ensino da contabilidade pública é que as instituições de ensino não dão a devida atenção ao assunto, inclusive destinando uma pequena carga horária para a disciplina. Além disso, algumas instituições de ensino contratam profissionais para ministrar a disciplina sem qualquer conhecimento na área da contabilidade e o que observamos é que muito dos conteúdos só focalizam a parte orçamentária” (Respondente 137). Neste caso, observa-se um agravante, que, inclusive, levou outros respondentes a fazerem o mesmo tipo de sugestão: professores que tenham experiência com a prática da contabilidade pública (Respondentes 26, 48, 50, 90, 103 e 137).

A LDB em seu art. 61 determina que a formação de profissionais da educação tenha como fundamentos a associação entre teorias e práticas, inclusive mediante a capacitação em serviço e o aproveitamento da formação e experiências anteriores em instituições de ensino e outras atividades a fim de atender aos objetivos dos diferentes níveis e modalidades de ensino e às características de cada fase do desenvolvimento do educando. Filho e Slomski (2003) ressaltam que a contabilidade governamental é muito normativa e por isto nem estudantes e nem professores a compreendem totalmente, a não ser aqueles que já tenham alguma experiência.

A ampliação da grade desta disciplina iria permitir um estudo mais amplo e mais profundo dos conteúdos sugeridos pelo CFC. Além disso, permitiria acrescentar outros conteúdos apontados como necessários por 21,2% dos respondentes que não acreditam serem os conteúdos sugeridos pelo CFC suficientes para um bom desempenho profissional na

contabilidade pública, além de permitir a associação da teoria com a prática, que é amplamente recomendada tanto por 10,3% dos respondentes que acreditam serem os conteúdos sugeridos pelo CFC suficientes quanto pelos que não concordam, pois esta prática fica prejudicada pelo pouco tempo que se tem em passar os conteúdos necessários.

Dentre os conteúdos sugeridos pelos respondentes para que pudessem complementar aqueles sugeridos pelo CFC estão: gestão de finanças públicas, contabilidade gerencial e de custos para administração pública, controle interno e externo, análise e prática da sistemática contábil, direito administrativo, orçamentário e patrimonial, redação e expressão, *accountability* e ética no setor público e aprofundamento da legislação pertinente. Os respondentes justificam de diversas formas tais recomendações:

Mais do que nunca a administração pública está voltada para o Estado gerencial, onde a eficiência, a produtividade e as práticas inovadoras de gestão pública estão focadas para o resultado, ou seja, a satisfação da sociedade e estas mudanças têm que estar refletidas no curso de graduação do referido Curso. (Respondente 82)

Desta forma, são necessários conhecimentos relativos à “gestão pública, planejamento, ciclo orçamentário, análise contábil e elaboração de relatórios gerenciais” (Respondente 70), além de “uma ótica sobre o controle da aplicação dos recursos públicos, considerando as prestações de contas, controle interno, externo, aspectos e limites estabelecidos pela LRF” (Respondente 118).

Além disso, é “imprescindível o estudo dos custos como parâmetro na elaboração e execução do orçamento público (...). A adoção dos custos é um importante instrumento de gestão para viabilizarmos a eficácia, a eficiência e a efetividade das políticas públicas” (Respondente 61).

Vale salientar que a Proposta Nacional de Conteúdos elaborada pelo CFC sugere que haja uma disciplina de Gestão de Finanças Públicas composta pelos seguintes tópicos: Teoria das Finanças; Planejamento do Setor Público; Orçamento Público; Responsabilidade Fiscal. Desta forma, parte dos conteúdos sugeridos pelos respondentes faz parte da proposta do CFC e aquelas Instituições que a adotarem já estarão contemplando estes conteúdos.

O estudo da legislação básica aplicada ao setor público, também já faz parte dos conteúdos propostos pelo CFC no tópico Estrutura Conceitual Aplicada ao Setor Público exposta na seção 1.6.1.1. Realmente é um assunto muito importante como ressaltado pelo IFAC (2009b) nas habilidades técnicas e funcionais - atuação em conformidade com a legislação e demais normas. O conhecimento desta legislação é imprescindível, pois conforme afirmou um dos respondentes “no setor público deve ser feito o que a lei manda”. Desta

forma, nada mais importante do que um bom conhecimento e interpretação da legislação citada bem como de direito administrativo, orçamentário e patrimonial, conforme sugerido por outro respondente.

Por fim, a contabilidade gerencial e de custos para o setor público foi muito bem indicada, visto que para que haja uma prestação de contas responsável pautada em informações reais e seguras, é necessário observar tais assuntos. Soma-se a isso, o processo pelo qual a administração pública passa, com uma administração pública mais gerencial (SANTANA, PEREIRA e LOPES, 2008), baseada em reformas, como preconiza a NPM, que visam introduzir melhorias nos serviços prestados pela administração pública e assegurar a transparência e a qualidade das informações, assim como seu controle (MARQUES e ALMEIDA, 2004).

Além disso, outros tópicos contemporâneos como as normas internacionais de contabilidade pública – as IPSAS, também foram sugeridas pelos respondentes e teve sua importância fundamentada na seção 1.5 deste material: “O tema internacionalização das normas é importante ser tratado e mostrado aos alunos, o que está mudando e o que está por mudar, caso contrário eles se formarão com conhecimentos já desatualizados” (Respondente 153). “Estou aplicando integralmente as mudanças havidas na contabilidade pública em sala de aula por entender que é de grande importância aos formandos, inclusive à vista do exame de suficiência recém reativado” (Respondente 154).

Em relação a associação da teoria à prática, os respondentes afirmam que deve haver “uma maior vinculação da teoria com a prática” (Respondente 123), pois “todo o ensino deve ser voltado para os exemplos práticos, lápis, papel, borracha e colocar em funcionamento a principal máquina do ser humano: ‘o cérebro’” (Respondente 134). Desta forma, “o segmento da contabilidade pública deve ter uma abordagem mais intensa, com aulas de laboratório e estudo de caso” (Respondente 119).

A disciplina de contabilidade pública com relação à prática deixou muito a desejar (Respondente 138). Tal constatação pode ser observada no referencial teórico desta pesquisa - os cursos superiores em Ciências Contábeis focam muito mais a teoria do que a prática (CAPACCHI *et al* 2007; POLLI, POLLI e CASNOK, 2004). Além disso, corroborando esta afirmação, verificou-se que de acordo com os respondentes na questão 11, a disciplina de contabilidade pública em sua graduação procurou vincular muito pouco à teoria à prática.

Muitos dos respondentes acreditam que uma forma de vincular a teoria à prática seria com a adoção do SIAFI educacional, pois “usando um mecanismo prático como o SIAFI educacional o conhecimento seria aglutinado de forma mais duradoura” (Respondente 110).

Entretanto este assunto é controverso, pois enquanto alguns defendem que “o estudo da aplicação teórica em sistemas informatizados como o SIAFI educacional para que esta teoria possa ser observada, entendida e analisada na prática através da execução e não feita depois de forma mecânica” (Respondente 153), outros acreditam que “a disciplina de Contabilidade Pública deve estar totalmente desvinculada de sistemas informatizados, a menos que queiramos transformar a Ciência Contábil em mera técnica” (Respondente 114).

Porém, vale salientar que muitos trabalham com este tipo de sistema nos departamentos de contabilidade pública existentes pelo Brasil sem ter nenhum conhecimento contábil, realizando as tarefas de forma puramente mecânica, como relatado por um dos respondentes:

Trabalho na contabilidade em prefeitura e pude verifiquei nestes 10 anos que qualquer pessoa pode trabalhar na contabilidade pública, basta ter um segundo grau, sem ser técnico ou contador. O sistema realiza todas as funções, desde o empenho, a liquidação e o pagamento. (Respondente 32)

A vinculação da teoria a esta prática poderia evitar isto, uma vez que permitiria ao futuro contador entender o lançamento que está sendo feito e seus desdobramentos no sistema, passando ele a conhecer mais profundamente o sistema com o qual trabalha ou sistemas similares com funcionamento parecido.

Além disso, a LDB afirma que educação deve vincular-se ao mundo do trabalho, tendo por finalidade a qualificação para o trabalho. O IFAC afirma que faz parte do processo de aprendizagem a experiência prática relacionada a atividades de trabalho e o treinamento que, também, pode ser desenvolvido por meio de ambiente de trabalho simulado, conforme expresso na seção 1.3. O CFC também propõe a aplicação da prática contábil no setor público por meio de aprendizado teórico-prático na Proposta Nacional de Conteúdos apresentada na seção 1.4.

Tão importante quanto tempo hábil para um ensino mais profundo e abrangente dos conteúdos e sua associação à prática para formação de um profissional competente e com habilidade necessárias para um bom desempenho das atividades profissionais, é o reconhecimento da necessidade de manter-se estudando e buscando novos conhecimentos, bem como atualizando os já adquiridos. Ou seja, reconhecer a necessidade de uma educação continuada, indicado por cerca de 9,6% dos respondentes, como por exemplo: “O ensino teórico é importante para o início do exercício profissional em contabilidade pública, mas a prática e a atualização são fundamentais.” (Respondente 37).

Os respondentes desta pesquisa reconhecem bem esta necessidade e afirmam que “precisamos estar atentos a todas as mudanças e não ficar só no aprendizado da faculdade,

pois a contabilidade é para ser estudada todos os dias e é preciso muita prática. Nos bancos da faculdade só é ensinado o básico, cabe a nós correr atrás.” (Respondente 59), “(...) não devendo a educação continuada ser colocada em segundo plano.” (Respondente 110). Além disso, “(...) é necessário enfatizar a capacitação e a reciclagem dos contabilistas para que eles possam obter êxito se adequando a nova realidade.” (Respondente 112).

Para a AICPA (2010), a aprendizagem contínua inicia-se no ambiente acadêmico e continua ao longo da vida e das experiências profissionais, pois nem todas as habilidades requeridas pelo mercado são plenamente desenvolvidas no momento da qualificação, conforme afirma o IFCA (2009c), devendo ser foco do seu desenvolvimento profissional.

A importância da educação continuada é destacada por diversos organismos: IFAC (2009b), AICPA (2010) e CFC (2007) e pela legislação brasileira, a CRFB (1988), a LDB (1996). Além disso, compõe um dos pilares da educação identificado por Delors *et al* (1996), o aprender a aprender onde o educando beneficia-se das oportunidades da educação ao longo de toda vida.

Neste sentido, alguns acreditam que “Como na graduação não há como formar um contador plenamente voltado para a área pública, compete ao aluno e futuro profissional se especializar na área.” (Respondente 20) “(...) buscando um curso de especialização para um maior aperfeiçoamento.” (Respondente 85).

Observa-se, que nesta categoria de formação profissional, de acordo com as respostas dadas pelos respondentes, foram identificadas quatro medidas necessárias para um melhor desempenho das atividades profissionais do contador na área pública: mais tempo na grade de disciplina de contabilidade pública, o estudo de outros conteúdos, a associação da teoria à prática e a educação continuada.

Estas sugestões estão consonantes com o aprender a aprender, seja na constituição de uma cultura geral e no estudo profundo de um pequeno número de matérias, seja em aprender a beneficiar-se de oportunidades oferecidas pela educação ao longo de toda a vida (Delors *et al*, 1996). Além disso, é necessário que o indivíduo desenvolva suas habilidades intelectuais, que segundo o IFAC (2009b) são localizar, organizar, obter e compreender informações; capacidade de perguntar, pesquisar, pensar de forma lógica, analítica e crítica; identificar e solucionar problemas; além de habilidades técnicas e funcionais: matemática, estatística e TI; modelos de decisão e análise de risco; capacidade de mensuração; desenvolvimento e elaboração de relatórios; atuação em conformidade com a legislação e demais normas.

Sendo assim, as recomendações sugeridas pelos respondentes, se implementadas, poderia ajudar a desenvolver profissionais dotados de um amplo conhecimento teórico, que

reconhece a necessidade de manter-se atualizado e preza pela busca de novos conhecimentos, pesquisando, obtendo e compreendendo as informações. Além de serem capazes de pensar de forma lógica, crítica, mensurando e desenvolvendo e elaborando relatórios de acordo com a legislação pertinente e atuando de acordo com as normas e leis que regem a contabilidade pública.

#### 3.1.4.2 Categoria prática profissional

Nesta categoria, observam-se recomendações referentes à atuação prática do profissional, onde este coloca os conhecimentos adquiridos em ação em seu ambiente de trabalho, exercendo assim sua profissão. A prática profissional através do exercício da profissão ou mesmo através de estágios em órgãos públicos foi sugerido por 9% dos respondentes.

“O exercício da prática profissional é muito importante” (Respondente 59), pois “tendo em vista a matéria ser complexa, o domínio do conhecimento da Contabilidade Pública só acontece quando o contador público exerce a função” (Respondente 4), “pois a prática mesmo só se adquire com o tempo e experiência” (Respondente 19).

A fim de permitir que esta prática profissional seja adquirida antes mesmo do ingresso do profissional no mercado de trabalho, objetivando um maior preparo para que não haja grandes dificuldades no momento em que iniciar sua carreira de contador público, como foi verificado que há através das respostas obtidas com a questão 12 apresentada na seção 3.1.2 deste trabalho, muitos dos respondentes sugeriram o estágio em órgãos públicos.

Isto se justifica ainda por apesar de serem “os conteúdos essenciais, eles não são exclusivos, sendo interessante a interação da universidade junto aos órgãos públicos especialmente neste momento de reajustamento dos demonstrativos contábeis, tal fato poderia ter como apoio convênios e estágios curriculares” (Respondente 76). Desta forma, “o aluno teria vivência na prática da contabilidade governamental” (Respondente 21).

A questão do estágio ajudaria na formação profissional do aluno, uma vez que estaria vinculando a teoria à prática, colocando os conhecimentos adquiridos em ação. Está recomendação, feita por alguns respondentes, está relacionada com o pilar de conhecimento do indivíduo que é o aprender a fazer através de experiências sociais ou de trabalho que se oferecem aos jovens e adolescentes graças ao desenvolvimento do ensino alternado com o



trabalho, permitindo-os adquirir, não somente uma qualificação profissional, mas de uma maneira mais ampla, competências que tornem a pessoa apta a enfrentar numerosas situações e a trabalhar em equipe (Delors *et al*, 1996).

Desta forma, esta prática permite o desenvolvimento de habilidades interpessoais e de comunicação como sugeridas pelo IFAC (2009b), visto na seção 1.3, transformando-se em um profissional com habilidade de trabalhar em equipe e interagindo com outras áreas organizacionais, capaz de negociar soluções e acordo, por exemplo.

#### 3.1.4.3 Categoria formação e desenvolvimento pessoal

Outra unidade de código criada através da análise de conteúdo foi a ética, sendo classificada nesta categoria de formação e desenvolvimento pessoal. Cerca de 3,8% dos respondentes frisaram a importância da ética na vida do profissional, devendo ser observada a ética da profissão e a ética do setor público.

Os problemas no setor público são em relação ao caráter, e não só educacional. Os problemas oriundos da corrupção são, às vezes, escondidos e enganados pelo não conhecimento e pela falta de prática, entretanto, isso em quase 99% não é verdade. É falta de compromisso, dignidade, caráter, moral, e etc. com o exercício da profissão, principalmente em se tratando da área pública. (Respondente 42).

“Estudamos como deve ser tudo legal, porém, muitas vezes o sistema corrompido por gestores públicos, não nos deixam aplicar normas e procedimentos. Sofremos ameaças físicas, morais, verbais e até chicana.” (Respondente 86). Neste sentido, o profissional deve agir com “comprometimento, responsabilidade e ética em sua atuação profissional” (Respondente 74), sendo os “princípios éticos essenciais na formação de um bom profissional” (Respondente 135).

O estudo da ética é bastante incentivado por diversos organismos como CFC, IFAC, AICPA e ISAR/UNCTAD, além dos Pareceres CES/CNE nº 146/02 e 289/03 que tratam do currículo do curso de graduação em contabilidade no Brasil conforme visto na seção 1.2.2.2.

Esta categoria está relacionada com o aprender a viver juntos, respeitando os valores do pluralismo, e aprender a ser, agindo com cada vez maior capacidade de autonomia, de discernimento e de responsabilidade pessoal, outros dois pilares de conhecimento dos indivíduos destacado por Delors *et al*, 1996. Além de estar consonante com as habilidades

pessoais elencadas pelo IFAC (2009b), principalmente no que tange a capacidade de levar em consideração os valores profissionais e a ética na tomada de decisão.

### **3.2 Síntese da análise dos resultados**

Esta pesquisa teve por objetivo verificar a percepção dos profissionais que atuam em contabilidade pública sobre os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e os conhecimentos necessários para a prática profissional. Sendo relevante por permitir observar os impactos da formação acadêmica do contador que atua no setor público no desempenho da profissão, mostrando se há necessidade ou não da reformulação dos conteúdos sugeridos pelo CFC para a esta disciplina e se estas estão de acordo com os conhecimentos necessários para a prática da profissão. Além de contribuir para o desenvolvimento da pesquisa sobre o ensino da contabilidade no Brasil, em especial da contabilidade pública.

Para que o objetivo fosse atingido, foi realizada uma pesquisa descritiva de caráter quanti-qualitativo, com a utilização de um questionário auto-aplicável. Com isto foi possível elaborar o perfil demográfico dos respondentes e verificar algumas questões relacionadas com o processo educacional pelo qual passaram.

Através da análise dos fatores individuais, desconsiderando os dados faltantes, pode-se observar que a amostra em estudo, em grande parte, é composta por pessoas do sexo masculino (54%). Os profissionais que participaram da pesquisa formaram-se, predominantemente, nas duas últimas décadas (89%), sendo 40% deles no período de 2001-2010. Nota-se a busca por uma educação continuada, visto que mais da metade dos respondentes (51%) fizeram pelo menos um curso de especialização e outros ainda continuaram seus estudos participando de programas de mestrado e doutorado.

A grande maioria dos respondentes (92%) trabalha com contabilidade pública atualmente, sendo que 57% deles não têm mais do que dez anos de experiência. A maior parte destes profissionais exerce suas funções na área de controle (65,38%), entretanto é possível verificar pelo percentual acumulado desta questão que não há uma segregação de funções, pois muitos trabalham acumulando funções de planejar, controlar e executar.

Com os resultados apresentados para as variáveis educacionais, pode-se observar que grande parte dos respondentes (69%), que assinalaram de 7 a 10 na escala de diferença

semântica, acredita que a graduação fez com que reconhecesse a necessidade de continuar a busca pelo conhecimento fora das salas de aula a fim de aprimorá-los e obter um melhor desenvolvimento profissional, tendo alcançado um grau médio de 7,03 na escala em estudo. Isto pode justificar o resultado encontrado em Q4, com o qual foi possível verificar que pelo menos 51% da amostra em estudo têm um curso de especialização completo, conforme verificado na análise dos fatores individuais.

Ainda nesta busca pelo conhecimento, pode-se verificar que 88,7% dos respondentes têm acompanhado bastante as mudanças na contabilidade pública ocorridas com o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, tendo alcançado uma média de 8,31. Apesar de ter sido a pesquisa realizada com participante de dois eventos de contabilidade na área pública que tratavam destas mudanças ocorridas com a internacionalização, o que deveria fazer com que a média desta questão fosse alta.

Acredita-se que aqueles que participaram do evento e disseram estar acompanhando pouco este processo tenham iniciado seu processo de atualização e busca de novas informações recentemente ou ainda que tenham participado do evento por determinação do órgão no qual trabalham, visto que esta atualização é necessária para que os novos procedimentos contábeis possam ser colocados em prática.

A análise das variáveis educacionais também permitiu que fosse verificado que cerca de 26,2% dos respondentes afirmaram que a disciplina de contabilidade pública cursada na graduação não vinculou de forma nenhuma a teoria à prática, marcando zero na escala e que 47,7% deles acreditam que a teoria quase não foi associada a prática, marcando de 1 a 4 na escala de diferença semântica, sendo a pontuação média obtida de 2,88. O que mostra que os respondentes acreditam que a graduação vinculou muito pouco a teoria à prática.

Este resultado é muito preocupante, visto que desta forma profissionais são formados despreparados para atuarem no mercado de trabalho. Esta afirmação é corroborada por alguns autores estudados na revisão da literatura (POLLI, POLLI e CASNOK, 2004) e pelo resultado obtido com a questão 12, que evidenciou que 43% da amostra em estudo tiveram grande dificuldade ao começar a trabalhar com contabilidade pública, marcando grau de dificuldade que vai de 6 a 10 na escala de classificação. O grau médio de dificuldade que os respondentes afirmam ter tido foi de quase 6 na escala.

Visto este perfil demográfico da amostra em estudo, com profissionais atuantes na contabilidade pública e com alguns anos de experiência na área, além das variáveis relacionadas à educação que mostra profissionais, que em sua maioria, buscam atualizar seus conhecimentos, seja com uma educação formal continuada, como cursos *strictu sensu* ou *lato*

*sensu*, ou ainda com a participação em eventos importantes, como os ocorridos no RJ e em MG descritos na metodologia, tem-se uma amostra com conhecimento prático, profissional e educacional suficiente para opinar sobre os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e para dar sugestões que achem necessárias para adequar o ensino da contabilidade pública às necessidades profissionais.

Desta forma, os resultados seguintes relacionados com os conteúdos para a disciplina de contabilidade pública sugeridos pelo CFC e as variáveis relacionadas com o exercício da profissão são de grande importância para esta pesquisa e necessárias para que a hipótese de pesquisa possa ser respondida.

A seguir são apresentados os quadros resumos das respostas dadas às questões 14 a 28 onde é apresentado o grau médio de profundidade que os assuntos sugeridos pelo CFC devem ter na disciplina de contabilidade pública no curso de graduação em ciências contábeis na opinião dos respondentes. Associado a isto, são mostradas as bibliografias mais completas para cada assunto. Ressalta-se que as bibliografias apresentadas ficaram limitadas às sugeridas pelo CFC, desta forma outros livros importantes e consagrados na área ficaram de fora do estudo.

No Tabela 16, são relacionados os conteúdos para o tópico de Contabilidade aplicada ao setor público sugeridos pelo CFC. Na opinião dos respondentes, devem ser profundamente discutidos em sala de aula, visto que tiveram um grau médio de profundidade superior a 9 e baixo desvio-padrão.

**Tabela 16 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Bibliografia Sugerida**

Questão / Conteúdo	Média	Desvio-padrão	Silva (2009)
Q 14 - Princípios fundamentais de contabilidade sob perspectiva do setor público	9,18	1,588	S
Q 15 - Conceito, objeto, campo de aplicação, objetivos e função social	9,26	1,279	S
Q 16 - Princípios contábeis	9,5	0,961	N
Q 17 - NBCASP	9,58	0,937	S
Q 18 - Interpretação da legislação básica aplicada ao setor público	9,39	1,119	S

**Fonte: Elaborada pela autora**

O livro mais completo sobre este tópico, dentre os sugeridos pelo CFC, é o de Silva (2009) que não aborda apenas os Princípios Contábeis.

Na Tabela 17, são relacionados os conteúdos para o tópico Patrimônio Público sugeridos pelo CFC e o livro mais completo para este tópico dentre aqueles sugeridos pelo CFC.

**Tabela 17 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico Patrimônio Público e Bibliografia Sugerida**

Questão / Conteúdo	Média	Desvio-padrão	Bezerra Filho (2008)
Q 19 - Conceito, classificação e grupos	9,39	1,142	S
Q 20 - Receita (VPA): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização, deduções, renúncia e destinação da receita	9,34	1,191	S
Q 21 - Dívida Ativa	8,66	1,798	S
Q 22 - Despesas (VPD): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização	9,34	1,182	S

**Fonte: Elaborada pela autora**

Os respondentes acreditam que os assuntos listados na Tabela 17 devem ser profundamente abordados na disciplina de contabilidade pública para que seja possível um bom desempenho profissional. Apenas Q21 – Dívida ativa - teve um grau médio inferior a 9, ainda sim um grau médio de 8,66 pode ser considerado alto numa escala de classificação que vai de zero a dez. O livro mais completo para este tópico dentre os sugeridos pelo CFC seria o de Bezerra Filho (2008), único livro que aborda todos os assuntos.

Na Tabela 18, são relacionados os conteúdos para o tópico Plano de Contas Aplicado ao Setor Público sugeridos pelo CFC e os livros mais completos para este tópico dentre os sete livros sugeridos pelo CFC.

**Tabela 18 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico PCASP e Bibliografia Sugerida**

Questão / Conteúdo	Média	Desvio-padrão	Bezerra Filho (2008)	Lima e Castro (2009)	Mota (2009)	Silva (2009)
Q23 - PCASP: conceito, estrutura e contas do ativo, passivo, variações patrimoniais diminutivas e aumentativas, resultado e controles do Planejamento Orçamentário	9,45	0,991	S	S	S	S
Q 24 - Lançamentos típicos do PCASP: conceito, estrutura e fundamentos lógicos	9,12	1,257	S	S		N
Q 25 - Sistemas de informações contábeis: Subsistema de contas Q 25 -	9,09	1,479	S	S	S	S
Q 26 - Escrituração contábil de operações típicas do setor público: previsão da receita, dotação da despesa, descentralização de créditos orçamentários e recursos financeiros; empenho, liquidação e pagamento da despesa; arrecadação, recolhimento, destinação da receita orçamentária pública; retenções tributárias; renúncia de receita, deduções da receita, restos a pagar, despesas de exercícios anteriores, regime de adiantamento (suprimento de fundos), operações de créditos	9,18	1,344	S	S	S	S
Q 27 - Registro de aspectos patrimoniais: depreciação, amortização e exaustão; provisões; apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores.	9,25	1,251	N	P	P	P

**Fonte: Elaborada pela autora**

Observa-se na Tabela 18, que todos os assuntos sugeridos pelo CFC para o tópico Plano de contas aplicado ao setor público devem ser profundamente abordados na disciplina de contabilidade pública na opinião dos respondentes, visto que obteve um grau médio de profundidade a ser adotada superior a 9 em todos os itens com baixo desvio-padrão.

Os livros de Bezerra Filho (2008), Lima e Castro (2009), Mota (2009) e Silva (2009) são os livros mais completos para o estudo deste tópico, sendo que o único assunto que não é tratado de forma completa pelos livros é o de registro de aspectos patrimoniais.

Na Tabela 19, são relacionados os conteúdos para o tópico Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público sugeridos pelo CFC e os livros mais completos para este tópico dentre os sete livros sugeridos pelo CFC.

**Tabela 19 – Grau Médio de Profundidade para Assuntos do Tópico DCASP e Bibliografia Sugerida**

Questão / Conteúdo	Média	Desvio-padrão	Araújo, Arruda e Barreto (2009)	Bezerra Filho (2008)	Castro e Garcia (2008)	Lima e Castro (2009)	Mota (2009)	Silva (2009)
Q 28 - Conceitos; aspectos legais; forma de apresentação, elaboração e análise dos demonstrativos da área pública; Balanço Orçamentário, Financeiro e Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais, do Fluxo de Caixa, do Resultado Econômico e das Mutações do Patrimônio Líquido	9,51	0,94	P	P	P	P	S	P

**Fonte: Elaborada pela autora**

Observa-se na Tabela 19, que o grau médio de profundidade que os respondentes atribuíram a esta questão foi bem alto com um desvio-padrão baixíssimo, desta forma considera-se o estudo deste assunto de grande importância na graduação para o bom desempenho profissional do contador da área pública. Quase todos os livros sugeridos pelo CFC abordam a maior parte dos demonstrativos, entretanto apenas o livro de Lima e Castro (2009) aborda inclusive os demonstrativos introduzidos recentemente na contabilidade pública: DRE, DFC e DMPL.

Sendo assim, verifica-se que todos os conteúdos sugeridos pelo CFC para disciplina de contabilidade pública devem ser tratados com grande profundidade para que o estudante possa ter condições de ter uma boa atuação profissional. Isto é confirmado com a análise da primeira parte da questão 29, onde foi possível verificar que 52% dos respondentes acreditam serem estes assuntos suficientes para uma boa atuação profissional.

Desta forma, o resultado da pesquisa mostra que os conteúdos sugeridos pelo CFC, na opinião de 52% dos profissionais da área, são suficientes para o bom desempenho profissional e que devem ser tratados com grande profundidade na graduação. Isto leva a confirmação da hipótese de pesquisa, os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de Contabilidade Pública são suficientes para a prática profissional. Uma vez que os respondentes acreditam serem estes conhecimentos teóricos ensinados suficientes para boa atuação do profissional da área pública e acreditarem que estes devem ser abordados com grande profundidade na disciplina de contabilidade pública.

Entretanto, alguns dos respondentes que acreditam serem estes conteúdos suficientes para um bom desempenho profissional e todos os que não acreditam sugeriram alguns outros conteúdos para completar o estudo da contabilidade pública e medidas que buscam tornar os conhecimentos adquiridos mais sólidos. Estas recomendações são fruto da segunda parte da questão 29 e foram agrupadas em unidades de códigos classificadas dentro de três categorias:

- Formação profissional, onde foi sugerido que houvesse mais tempo para a disciplina de contabilidade pública; que fossem introduzidos novos conteúdos como gestão de finanças públicas, contabilidade gerencial e de custos, controle interno e externo, análise e prática da sistemática contábil, direito administrativo, orçamentário e patrimonial, redação e expressão, *accountability* e ética no serviço público; maior associação da teoria com a prática; e uma educação continuada. Sugestões como associação da teoria à prática e educação continuada são consonantes com as necessidades do processo de aprendizagem do referencial teórico estudado.
- Prática profissional, onde os respondentes destacaram que é necessária a prática profissional para que os conhecimentos sejam desenvolvidos e solidificados e sugeriram o estágio dos estudantes em entidades públicas para que este contato pudesse começar ainda na graduação.
- Formação e desenvolvimento profissional, onde a ética profissional e no serviço público foi ressaltada e cobrada.

#### 4 CONCLUSÃO

Confrontando os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de contabilidade pública e a opinião dos profissionais da área a respeito destes, verifica-se que os conteúdos sugeridos estão alinhados com as informações necessárias para o desempenho da profissão. As sugestões dadas por estes profissionais, inclusive de outros conteúdos que agreguem mais conhecimento ao profissional, são importantes, pois leva as IES e o CFC a refletirem sobre a necessidade de adequação do currículo desta disciplina e de sua carga horária.

Acredita-se que, apesar de os conteúdos sugeridos pelo CFC para a disciplina de Contabilidade Pública serem suficientes para a prática profissional, para uma formação mais sólida dos estudantes e a inserção no mercado de profissionais competentes, capazes de colocar em prática os conhecimentos adquiridos, os professores da disciplina de contabilidade pública devem discutir e debater estes conteúdos profundamente com os alunos e procurar trabalhar com eles a parte prática, seja através de exercícios, estudos casos, simulações e etc. Estas ações permitirão que os conhecimentos ensinados sejam solidificados, além de permitir trabalhar o senso crítico do aluno que será obrigada a pensar criticamente, analisar e propor soluções.

Entretanto, esta pesquisa permitiu observar que a carga horária da disciplina de contabilidade pública, que no geral é de um semestre, não é suficiente para que os conteúdos desta disciplina sejam tratados com a profundidade necessária, sendo passados rapidamente para que seja possível cumprir todo conteúdo proposto. Desta forma, a associação da teoria à prática fica prejudicada e como consequência o desenvolvimento do pensamento crítico e reflexivo, que poderia ser estimulado através de exercícios e estudos de caso. Além disso, fica complicado para professor explorar outros assuntos importantes e atuais. Com isso, os profissionais podem até adquirir conhecimentos teóricos suficientes para uma boa prática profissional, mas tem grande dificuldade em colocá-los em prática e acabam enfrentando dificuldades no exercício da profissão.

Diante desta dificuldade, seria interessante a criação de uma disciplina eletiva de “Contabilidade Pública Aplicada” ou “Tópicos Avançados de Contabilidade Pública”, onde pudesse ser trabalhada a prática dos conhecimentos teóricos ensinados anteriormente e outros conteúdos complementares a contabilidade pública, mas fundamentais para um maior entendimento e compreensão de tantos assuntos que envolvem esta área.

A atualização dos conteúdos e dos livros adotados também é fundamental, visto as rápidas mudanças surgidas com a internacionalização das normas. Caso não hajam livros tão atualizados, é essencial que o professor da disciplina trabalhe com os manuais de contabilidade atualizados ou ainda as portarias emitidas pelo STN ou pela SOF, procurando trazer para o aluno sempre informações atualizadas. Além disso, é essencial que as IES se preocupem em localizar profissionais competentes, com prática profissional nesta disciplina, que por si só já é tão complexa.

Por fim, destaca-se a necessidade de uma maior discussão a cerca dos conteúdos desta disciplina de forma que se enquadre com as necessidades atuais da contabilidade pública, bem como de métodos que permitam uma associação da teoria com a prática. Pois, somente os ensinamentos dos conteúdos apresentados neste trabalho, apesar de relacionarem-se com a prática profissional, não formam profissionais totalmente aptos a exercer a profissão sem maiores problemas. É muito importante que seja ressaltado que a formação na graduação é apenas o início da preparação para uma boa atuação profissional. O profissional deve ter consciência que sem uma preocupação com a educação continuada, sem a busca incessante pelo conhecimento de nada adianta uma excelente formação acadêmica, uma vez que a sociedade, a economia e os mercados são dinâmicos e geram mudanças que afetam diretamente a legislação contábil bem como a forma de atuação do profissional.



A fim de contribuir com o desenvolvimento de pesquisas nesta área do ensino contábil, em especial da contabilidade pública, e buscando ampliar o conhecimento gerado com o presente trabalho, sugere-se pesquisas que busquem evidenciar a visão dos estudantes do curso de graduação em ciências contábeis sobre o currículo da disciplina de contabilidade pública; o plano de aula adotado pelos professores para esta disciplina, bem como a metodologia adotada; metodologias e métodos de ensino que possam atender estas reivindicações de maior associação da teoria com a prática; além de pesquisas que ampliem os resultados aqui encontrados.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM. Anne. Accounting education using student-centered pedagogy: a mixture of learning versus the traditional approach. *AFAANZ/IAAER Conference*. Sydney, Australia, July 2008 .

ALBUQUERQUE, Cíntia de Melo; VILAGELLIM, André; ALVES. Francisco José dos Santos. Análise dos objetivos das demonstrações contábeis segundo a Lei 4.320/62 e Norma Internacional (IPSAS). In: ENCONTRO DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ, 11, 2009, Rio de Janeiro. *Anais...*Rio de Janeiro : EdUERJ, 2009.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Core Competency Framework & Educational Competency Assessment Web Site. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingEducation/Resources/CurriculumDevelopment/CoreCompetencyFrameworkandEducationalCompetencyAssessmentWebSite/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 21 nov. 2010.

ARAÚJO. Kleber Silva. A implantação da educação continuada na profissão contábil: um estudo de caso no CRC/SE. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., Gramado, 2008. *Anais...* Gramado, 2008.

BIELINSKI, A. C. Educação profissional no século XIX. Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios: um estudo de caso. Disponível em <<http://www.senac.br/informativo/BTS/263/boltec263e.htm>>. Acesso em: 01 abr. 2010.

BONK , Curtis Jay. SMITH, G. Stevenson. Alternative instructional strategies for creative and critical thinking in the accounting curriculum. *Journal of Accounting Education*.v.16, Issue 2, 1998, p. 261-293.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 out. 1988, Seção 1, p.1.

\_\_\_\_\_. Resolução CFE nº 03, de 05 de outubro de 1992. Fixa os mínimos de Conteúdos e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 20 out. 1992. Seção I, p. 14721.

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

\_\_\_\_\_. Parecer CNE/CES nº 146, de 03 de abril de 2002. Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação em Direito, Ciências Econômicas, Administração, Ciências Contábeis, Turismo, Hotelaria, Secretariado Executivo, Música, Dança, Teatro e Design. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 13 maio 2002. Seção I. p.21

\_\_\_\_\_. Parecer CNE/CES nº 67, de 11 de março de 2003. Diretrizes Curriculares do curso de graduação em ciências contábeis. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 02 jun. 2003. p.07.

BRASIL. Parecer CNE/CES nº 289, de 06 de novembro de 2003. Diretrizes Curriculares do curso de graduação em ciências contábeis. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 20 fev. 2004<sup>a</sup>. p.14.

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

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

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 2.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2009a.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais*. 2.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2009b.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis específicos*. 2.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2009c.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público*. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2009d.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: demonstrações contábeis aplicado ao setor público*. 2.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2009e.

CAPACCHI, Maristela *et al.* A prática do ensino contábil no estado do Rio Grande do Sul: uma análise da grade curricular frente às exigências legais e necessidades acadêmicas. In: CONGRESSO DA ANPCONT, 1., Gramado, 2007. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/03/EPC189.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

CARDOSO, Jorge Luiz; SOUZA, Marcos Antonio de; ALMEIDA, Laura Brito. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. 3(3):275-284, set/dez 2006.

CARDOSO, Ricardo Lopes. *Competências do contador: um estudo empírico*. 2006. 169f. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e administração da universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na Contabilidade pública brasileira. *Revista do CRC RS*, nº 8, set/ 2008.

CARNEIRO, Juarez Domingues (Coord.) *et al. Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis*. 2ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009. 169p.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Trad. Lucia Simonini. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 352p.

COLOSSI, Nelson; CONSENTINO, Aldo; QUEIROZ, Ety Guerra de. Mudanças no contexto do ensino superior no Brasil: uma tendência ao ensino colaborativo. *Rev. FAE*, Curitiba, v.4, n.1, p.49-58, jan./abr. 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (BRASIL). Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Seminários regionais, 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/seminario\\_Regiao\\_Nacio.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Regiao_Nacio.pdf)>. Acesso em: 12 out. de 2009.

\_\_\_\_\_.Excelência na contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=128&codConteudo=99>>. Acesso em: 29 maio 2010.

\_\_\_\_\_.Educação profissional continuada. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=167>>. Acesso em: 29 maio 2010.

\_\_\_\_\_.Contabilizando o sucesso. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=39>>. Acesso em: 29 maio 2010.

COLOSSI, Nelson; CONSENTINO, Aldo; QUEIROZ, Ety Guerra de. Mudanças no contexto do ensino superior no Brasil: uma tendência ao ensino colaborativo. *Rev. FAE*, Curitiba, v.4, n.1, p.49-58, jan./abr. 2001.

CORNACHIORE, Edgar B.; TROMBETTA, Maria Rosa. Um estudo empírico da percepção dos alunos de contabilidade sobre as habilidades de comunicação adquiridas na graduação. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 152, p. 85- 99, mar/abr/2005.

CZESNAT, Aline Oliveira; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de ciências contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela Onu/Unctad/Isar. *Gestão & Regionalidade*, v. 25, n. 75, p. 22-30, set-dez/2009.

DÁROS, Leandro Luís. PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – nbcasp: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6, São Paulo, 2009. *Anais...* São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <[www.congressusp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf](http://www.congressusp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2009.

DELORS, Jacques *et al.* Educação: um tesouro a descobrir. *Relatório para a UNESCO da Comissão Internacional sobre Educação para o século XXI*. UNESCO, 1996.

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio. Avaliação da capacitação do profissional sob a ótica do mercado. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE USP, 11, São Paulo, 2007. *Anais...*São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <[www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/701.pdf](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/701.pdf)>. Acesso em: 27 maio 2010.

FAHL, Alessandra Cristina. MANHANI, Lourdes P. de Souza. As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. *Revista de Ciências Gerenciais*, Valinhos: Anhanguera, v. 10, n. 12, p. 25-33, 2006.

FARI, Murilo Arthur. NOGUEIRA, Valdir. Perfil do profissional contábil: relações entre formação e atuação no mercado de trabalho. *Perspectivas Contemporânea*, Campo Mourão, v.2, n.1, p.117-131, jan./jun., 2007.

FERREIRA, Marcelo. Ensino a distância pela Internet. 1999. Disponível em: <<http://www.geocities/WallStreet/7939>>. Acesso em: 02 de agosto de 2010.

FILHO, Geraldo A. Leite. SLOMSKI, Valmor. Opiniões dos alunos acerca da disciplina Contabilidade Governamental: um estudo empírico em uma universidade pública. *UnB Contábil*, Brasília, v.6, n.1, p. 79-99, 2003.

FILHO, Walter Mazzotti. O ensino da contabilidade: uma proposta curricular. *RAC*, Edição Especial, p. 183-196, 2001.

GADOTTI, Moacir. Perspectivas atuais da educação. *São Paulo em Perspectiva*, São Paulo, v.2, n.14, p. 3-11, 2000.

GALERA, Andre Navarro. BOLIVARY, Manuel Pedro Rodriguez. The contribution of international accounting standars to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, Espanha, n. 27, p. 413-425, 2007.

GARVIN, David. Barries and Gateways to learning. In: CHRISTENSEN, C. R.; GARVIN, D. A.; SWEET, A. *Education for judgment*. Boston: Harvard Business School Press, 1991. 312p.

GIL, Antônio Carlos. *Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias*. 3.ed. São Paulo, Atlas: 2000. 217p.

HAIR, Joseph *et al.* *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman, 1998. 600p.

HAIR, Joseph; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2003. 472p.

HUTCHISON, Paul D; FL.EISCHMAN, Gary M. Professional certification opportunities for accountants. *The CPC Journal*, v.3, n.73, p.48-51, mar/2003.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC, 2009a.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Framework for international education standards for professional accountants*. New York: IFAC, 2009b.

\_\_\_\_\_. *Handbook of international education pronouncements*. New York: IFAC, 2009c.

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING. *Directiva para la elaboración de un programa mundial de estudios de contabilidad y otras normas y requisitos de cualificación*. Ginebra: ISAR/UNTACD, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da Contabilidade para o nível de graduação*. 3.ed., São Paulo: Atlas, 2002. 2888p.

JOHNSTONE, Karla M.; BIGGS, Stanley F.. Problem-based learning: introduction, analysis, and accounting curricula implications. *Journal of Accounting Education*. v. 16, issues 3-4, p. 407-427, 1998.

LAGIOLA, Umbekina C. T.; SANTOS, Josenildo dos; VASCONCELOS, Ana Lucia F. Cooperativa – para aperfeiçoamento da formação do contador diante das expectativas do mercado. In: LOPES, Jorge; FILHO, José Francisco Ribeiro; PEDERNEIRAS, Marcleide. *Educação Contábil: tópico de ensino e pesquisa*. São Paulo, Atlas, 2008. 276p.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. *A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas*. Trad. Heloísa Monteiro e Francisco Sattineri. Porto Alegre: Artmed; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999. 340p.

LIMA, Diana Vez de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As normas brasileira de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão e Governança*. Brasília, v. 12. n. 2, p. 15 – 23, mai/ago. 2009.

MACHADO. Lúcio de Souza. MACHADO, Michele Rílany R. SANTOS, Eduardo José. Educação profissional continuada: estudo da sua efetividade no estado de Goiás. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. *Anais...* Gramado, 2008.

MACHADO, Vinicius S. de Alencar; CASA NOVA, Silvia P. de Castro. Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em contabilidade e o perfil do contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 2, n. 1, art. 1, p. 1-23, jan/abr. 2008.

MARION, José Carlos. SANTOS, Márcia Carvalho. Os dois lados de uma profissão. *Contabilidade Vista e Revista*. Belo Horizonte, v.11, n.2, p 3-9, ago 2000.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no setor público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Fianças – USP*. São Paulo, n.35, p. 84-95, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade. CARLIN, Ivan Passos. Método de Sucesso no Ensino em Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 157, 2006.

MENDES, Roselandia da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. *Anais...* Gramado, 2008.

MIGUEL, Paulo Sérgio. O curso de Ciências Contábeis e a formação de seus professores sob a influência da industrialização no Paraná (1957-2007). 2008. 125f. Dissertação de mestrado em educação da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2008.

MIRANDA, Luiz Carlos *et al.* Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 5, n.3, p. 209-228, set./dez. 2009.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada ao setor público*. [S.l.]: Autor, 2009. 654p.

NASCIMENTO. Claudinei de Lima. Qualidade do ensino superior de Ciências Contábeis: um diagnóstico das instituições localizadas na região norte do Paraná. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. São Leopoldo, p. 155-166. set./dez. 2005.

NETO, José D. de Oliveira; MARINO JUNIOR, João; MORAIS, Leonardo Teixeira. Os cursos de ciências contábeis no Brasil e o conteúdo das disciplinas de sistemas de informação: a visão acadêmica versus a necessidade prática. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v.16, n. 27, p. 59- 65, set./dez. 2001.

NETO, José D.. KURATORI, Ilda Keiko. O retorno do exame de suficiência. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ* (online), Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 1-18, jan./abr., 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi *et al.* Educação profissional continuada na auditoria: um estudo comparativo entre países. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. *Anais...* Gramado, 2008.

OTT, Ernani; PIRES, Charline Barbosa. Estrutura curricular do curso de ciências contábeis no Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v.6, p.28-45, jan./mar., 2010.

PELEIAS, Ivam R.; BACCI, João. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração On Line*, São Paulo, v. 5, n. 3, p 39-54, jul/ago/set, 2004.

PELEIAS, Ivam Ricardo *et al.* Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: Uma análise histórica. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo, p. 19 - 32, jun./ 2007. Edição 30 Anos de Doutorado.

PEREIRA, Morant V. Gonçalves *et al.* A formação e a qualificação do contador face ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelo ISAR: uma abordagem no processo ensino-aprendizagem. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA USP, 2., 2005, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos22005/192.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2010.

PÉREZ, Carmen Caba; HERNÁNDEZ, Antonio M. López. Latin-American public financial reporting: recent and future development. *Public Administration and Development*, n.27, p.139 - 157, 2007.

PINHEL, Inahíá. KURCGANT, Paulina. Reflexões sobre competência docente no ensino de enfermagem. *Revista de Enfermagem USP*, São Paulo, v.4, n.41, p.711-6, 2007.

POLLI, I. R. R. ; POLLI, V. CASNOK, J. A formação acadêmica na área Contábil e sua contribuição para a atuação profissional: um estudo de duas IES. In: SEMINÁRIO DE GESTÃO DE NEGÓCIOS, 1., 2004, Curitiba. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art\\_cie/art\\_02.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_02.pdf)>. Acessado em: 07 abr. 2010.

PORTO, Claudio. RÉGNIER, Karla. O Ensino superior no mundo e no Brasil – condicionantes, tendências e cenários para o horizonte 2003-2025. Dezembro, 2003. Disponível em: <[http://www.unemat.br/prpdi/pdi/docs/ensino\\_superior\\_mundo\\_brasil\\_tendencias\\_cenarios\\_2003\\_2025.pdf](http://www.unemat.br/prpdi/pdi/docs/ensino_superior_mundo_brasil_tendencias_cenarios_2003_2025.pdf)>. Acesso em: 12 mar. 2010.

PRIMI, Ricardo[et al]. Competências e habilidades cognitivas: diferentes definições dos mesmos construtos. *Psicologia: teoria e pesquisa*. maio-ago 2001, v. 17 n. 2, p. 151-159.

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal; SILVA Cleide Carneiro Alves. A História da Contabilidade no Brasil. *Porta de periódicos UNIFACS*, 2007. Disponível em: <[www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/.../299/247](http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/.../299/247)>. Acesso em: 07 abr. 2010.

SANTANA. Jorge José Barros de; PEREIRA, Dimmitre Morant G.; LOPES, Jorge Expedito de G. Análise das habilidades cognitivas requeridas dos candidatos ao cargo de contador na administração pública federal, utilizando-se indicadores fundamentados na visão da taxonomia de Bloom. *Rev. Cont. Fin. USP*. São Paulo, v. 19, n. 46, p. 108 - 121, jan./abr., 2008.

SEBRAE. Contabilizando o sucesso. Disponível em: <<http://www.comunidade.sebrae.com.br/contabilizando/>>. Acesso em: 29 maio 2010.

SERPA, Daniela A. Ferreira; FOURNEAU, Lucelena Ferreira. Responsabilidade social corporativa: uma investigação sobre a percepção do consumidor. *RAC*, v. 11, n. 3, p. 83-103 jul./set. 2007.

SILVA, Angelo Alves da. FACCI, Nilton. Proposta de metodologia de ensino para disciplina em teoria da contabilidade no curso de bacharel em ciências contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 155, set./out. 2005.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 368p.



SPRINGER, Carol W; BORTHICK, A. Faye. Improving performance in accounting: evidence for insisting on cognitive conflict tasks. *Issues in accounting education*. v. 22, n. 1, p. 1-19, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 94p.

VIANNA, Carlos Eduardo Souza. Evolução histórica do conceito educação. *Janus*, Lorena, v. 3, nº 4, 2. semestre de 2006.

WOOD JR, Thomaz. Reformando o ensino e o aprendizado de gestão da produção e operações. In: SIMPOI, 2., 2000, São Paulo. *Anais...* São Paulo: EAG/FGV, 2000.

## ANEXO

### Questionário para elaboração de dissertação de mestrado UERJ

Este questionário é direcionado aos contadores que trabalham ou trabalharam com contabilidade pública. Tem por objetivo coletar dados para elaboração dos resultados da dissertação da aluna Cíntia de melo de Albuquerque Ribeiro a ser apresentada ao Programa de mestrado em Ciências Contábeis do Rio de Janeiro para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis. A pesquisa trata Dos impactos da formação acadêmica do contador governamental no desempenho de suas atividades, tendo por objetivo avaliar se há relação entre a prática contábil e os conhecimentos teóricos ensinados na disciplina de contabilidade pública ministradas nas IES na visão dos profissionais da área. Sua participação é voluntária e não é preciso se identificar. As informações serão usadas exclusivamente com finalidade acadêmica.

\*Resposta Obrigatória

01 - Você é contador? \*

Apenas em caso afirmativo, continue a responder o questionário.

- Sim
- Não

02 - Quantos anos você tem? \_\_\_\_\_

03 - Qual o seu sexo?

- Feminino
- Masculino

04 - Qual seu grau de formação?

Você pode marcar mais de uma opção.

- Graduação
- Especialização completo
- Especialização em curso
- Mestrado completo
- Mestrado em curso
- Doutorado completo
- Doutorado em curso

Outro: \_\_\_\_\_

05 - Em que ano você concluiu o curso de graduação em ciências contábeis? \_\_\_\_\_

06 - Atualmente você trabalha com contabilidade pública?

- Sim
- Não

07 - A quantos anos trabalha ou trabalhou com área que envolva contabilidade pública?

\_\_\_\_\_

08 - Em que área da contabilidade você trabalha atualmente?

Você pode marcar mais de uma opção.

- planejamento
- execução
- controle

09 - Em que grau você acredita que a graduação em ciências contábeis o fez reconhecer a necessidade de manter-se num processo de educação continuada para buscar os conhecimentos necessários ao pleno desenvolvimento das atividades profissionais?

Não ajudou de forma alguma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Ajudou totalmente

10 - Você cursou a disciplina de contabilidade pública na graduação?

Em caso afirmativo, responda todas as questões abaixo. Em caso negativo, pule para questão 13.

- Sim
- Não

11 - Em um grau de zero a dez, em que grau você acredita que a disciplina de contabilidade pública que você cursou na graduação procurou vincular a teoria a prática, seja com a utilização do SIAFI educacional ou com estudos de casos e simulações de elaboração de relatórios fiscais ou de prestação de contas?

Não vinculou de forma alguma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Vinculou totalmente

12 - Qual o grau de dificuldade que você teve quando começou a trabalhar com contabilidade pública?

Nenhuma dificuldade 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Muita dificuldade

13 - Em que grau você tem acompanhado as mudanças ocorridas na contabilidade pública advindas do processo de convergência das normas?

Não tenho acompanhado 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Tenho acompanhado totalmente

14 - Assinale com que profundidade você acha importante que os "Princípios de contabilidade sob perspectiva do setor público" sejam tratados no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

15 - Assinale com que profundidade você acha importante que o "Conceito, objeto, campo de aplicação, objetivos e função social da contabilidade pública" seja tratado no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

16 - Assinale com que profundidade você acha importante que os "Princípios Contábeis" sejam tratados no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Neste caso, os princípios contábeis da contabilidade geral.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

17 - Assinale com que profundidade você acha importante que as "Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao setro Público - NBCASP" sejam tratadas no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

18 - Assinale com que profundidade você acha importante que a "Interpretação da legislação básica aplicada ao setor público" deve ser tratada no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

19 - Assinale com que profundidade você acha importante que "o conceito, a classificação e os grupos do patrimônio público" sejam abordados no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado desempenho do exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

20 - Assinale com que profundidade você acha importante que "Receita (VPA): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização, deduções, renúncia e destinação da receita" seja abordada no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado desempenho do exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

21 - Assinale com que profundidade você acha importante que a "Dívida Ativa" deve ser tratada no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

22 - Assinale com que profundidade você acha importante que a "Despesas (VPD): conceito, classificação e estágios, aspectos patrimoniais, aspectos legais, contabilização" deve ser tratada no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

23 - Assinale com que profundidade você acha importante que o "Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP: conceito, estrutura e contas do ativo, passivo, variações patrimoniais diminutivas e aumentativas, resultado e controles do Planejamento Orçamentário" deve ser tratado no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

24 - Assinale com que profundidade você acha importante que os "Lançamentos típicos do PCASP: conceito, estrutura e fundamentos lógicos" devem ser tratados no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

25 - Assinale com que profundidade você acha importante que os "Sistemas de informações contábeis: Subsistema de contas" devem ser tratados no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

26 - Assinale com que profundidade você acha importante que a "Escrituração contábil de operações típicas do setor público: previsão da receita, dotação da despesa, descentralização de créditos orçamentários e recursos financeiros; empenho, liquidação e pagamento da despesa; arrecadação, recolhimento, destinação da receita orçamentária pública; retenções tributárias; renúncia de receita, deduções da receita, restos a pagar, despesas de exercícios anteriores, regime de adiantamento (suprimento de fundos), operações de créditos" deve ser tratada no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

27 - Assinale com que profundidade você acha importante que o "Registro de aspectos patrimoniais: depreciação, amortização e exaustão; provisões; apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores" deve ser tratado no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

28 - Assinale com que profundidade você acha importante que o "Conceitos; aspectos legais; forma de apresentação, elaboração e análise dos demonstrativos da área pública: Balanço Orçamentário, Financeiro e Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais, do Fluxo de Caixa, do Resultado Econômico e das Mutações do Patrimônio Líquido" devem ser tratados no curso de graduação em ciências contábeis para o adequado exercício da profissão na área pública.

Nenhuma 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Total

29 - O ensino dos conteúdos mencionados nas questões 14 a 28 é suficiente para uma boa prática profissional na contabilidade do setor público? Em caso negativo, que ações ou que outros conteúdos podem ser implementadas para que os alunos possam ter um melhor desempenho quando de seu exercício profissional na área de contabilidade pública? \*