

ENSINO DE CONTABILIDADE NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO AMAZONAS: Análise quanto à Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Clilson Castro Viana^{*}
Carla Macedo Velloso dos Santos Tamer^{**}
Maria Emilia de Oliveira Pereira Abbud^{***}
Mariomar de Sales Lima^{****}

RESUMO

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, após serem divulgadas em 2008, almejam convergir as práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade, resgatando no setor público a essência da teoria contábil do patrimônio. Assim, o ambiente de ensino da graduação em ciências contábeis é fundamental para dotar os profissionais egressos das instituições superiores com as capacidades exigidas pelas normas e, conseqüentemente, pelo mercado de trabalho. Mas poucos estudos foram realizados na busca da capacidade de ensino das disciplinas de contabilidade do setor público e orçamento público quanto às NBCASP pelas universidades brasileiras. Sendo assim, objetiva-se analisar a adequação dos conteúdos programáticos das universidades amazonenses quanto às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Empregou-se o método de análise de conteúdo documental, em pesquisa qualitativa e descritiva, em uma amostra de seis Instituições de Ensino Superior - IES do Estado. Os resultados evidenciaram um quadro insatisfatório de ensino das normas, com apenas 22% em média de aderência dos programas aos tópicos e subtópicos das NBCASP. Também se constatou que os conteúdos programáticos da IES, em sua maioria, são dominados exclusivamente por assuntos da Lei 4.320/64 e Lei 101/2000, e não citam as normas na bibliografia. Porquanto, as IES podem não estar preparando eficientemente os seus alunos para o mercado de trabalho de acordo com as novas normas e com o que se espera da capacidade de conhecimento do contador do setor público.

Palavras-chave: Normas Contabilidade. Setor Público. Instituições Ensino Superior. Conteúdo Programático.

1 INTRODUÇÃO

As contribuições para a Contabilidade do Setor Público a partir das NBCASP são esperadas pelos profissionais da área (PASSOS, 2012), pela administração pública e sociedade em geral, devido ao emprego de instrumentos para uma administração

* Mestrando em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Amazonas - UFAM, e servidor efetivo, no cargo de Contador na Universidade Federal do Amazonas. Membro da Comissão de Editoração e Publicação de Docentes e Discentes (CEPD), do PPGCC/UFAM. Áreas de interesse em pesquisas: Transparência Pública, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Ensino e Pesquisa em Contabilidade, Controles no Setor Público. E-mail: cilson_castro@hotmail.com

** UFAM. E-mail: pitalex@gmail.com

*** UFAM. E-mail: emiliaabbud@hotmail.com

**** UFAM. E-mail: msl@ufam.edu.br

orçamentária, financeira e essencialmente patrimonial mais fundamentada na teoria contábil resgatada pelas normas de institutos internacionais. Entretanto, como exposto por Soares e Scarpin (2010), a implantação das NBCASP é um desafio que requer ajustes nas rotinas dos órgãos e compreensão dos conceitos, técnicas e diretrizes que as normas impõem aos profissionais.

Por estas razões o processo de concretização das NBCASP no setor público precisa, segundo Macêdo et al. (2010), de um desenvolvimento social, com debates, discussões e aprofundamentos, originados nas universidades, quanto aos instrumentos recém adotados para a realidade do setor público. Esse afloramento e crescimento das normas tem nas disciplinas de contabilidade da área pública um espaço de evolução (RIBEIRO FILHO et al., 2009).

Para tanto, pesquisas tem focado no cenário de adaptação de conteúdos programáticos. Como Carvalho (2010) que discutiu se alterações curriculares seriam necessárias para que os cursos de ciências contábeis passassem a formar profissionais capazes de atuar com as características exigidas pelos novos pronunciamentos. A conclusão foi que o currículo dos cursos devem se adequar a essas novas exigências não se concentrando apenas na mudança de conteúdos, mas também na forma de serem ensinados.

Alguns estudos, ao inverso, demonstraram uma situação crítica, como Mulatinho (2007), evidenciando desafios, ações e perspectivas das Universidades Federais dos Estados de Pernambuco, Paraíba e Rio Grande do Norte, no que diz respeito à formação do contador, através da análise crítica comparativa das grades curriculares adotadas atualmente, em relação ao Programa Mundial de Estudos em Contabilidade – PMEC proposto pelo grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Políticas de Divulgação de Informações da Organização das Nações Unidas – ISAR/ONU, bem como a percepção dos professores que compõem o quadro docente dos cursos de contábeis dessas instituições. Na observação constatou-se que nas instituições não havia flexibilidade, pois os currículos de todas eram de 1994 e desde então não foram realizadas reformas abrangentes. Para os professores que preencheram o questionário isso se dá pelo excesso burocrático.

Em vistas, as universidades no Brasil precisam adaptar seus conteúdos programáticos para esta conjuntura de expectativas com as NBCASP. Isto posto, o Projeto Político Pedagógico dos cursos de ciências contábeis deve estar adequado à demanda do mercado de trabalho e às mudanças nas normas e práticas contábeis (SACHUK; SHINZAKI, 2007). Contudo, preocupa o fato de as pesquisas demonstrarem existir certa morosidade das IES

brasileiras na adequação das grades curriculares quanto às mudanças do mercado (ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007).

Vem à tona, portanto, se as instituições do Amazonas também apresentam essa morosidade na aderência às NBCASP. Tal fato enseja repercussão, vez que na Região Norte o principal mercado de trabalho empregador é o setor público. Este, por mais que tenha menos instituições do que outros setores da iniciativa empresarial, como comércio e indústria, apresenta bem mais funcionários que os mesmos (IBGE, 2010).

Tal evolução da contabilidade na região foi tratada por Silva e Menezes (2010), que relatando as origens e história do ensino do curso de contabilidade em Manaus, identificaram que eventos econômicos, políticos e sociais na região afetaram o ensino superior de contabilidade, promovendo demandas crescentes deste curso ao longo do tempo. Assim, desde 2001 o curso foi iniciado em sete novas faculdades particulares, das 10 que hoje mantêm autorização e reconhecimento do Ministério da Educação - MEC.

Com efeito, poucas pesquisas foram realizadas na busca da capacidade de ensino das disciplinas de contabilidade do setor público e orçamento público quanto às NBCASP pelas universidades brasileiras. Não obstante, na discussão do que provocaria à sociedade amazonense a falta dos elementos das NBCASP nos currículos programáticos.

Sendo assim, objetiva-se com este estudo analisar a adequação dos conteúdos programáticos das universidades amazonenses quanto às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O artigo divide-se em cinco seções, incluída a parte introdutória. Na seção dois apresenta-se a fundamentação teórica, onde se examinam as pesquisas sobre o Ensino de Contabilidade e a estrutura do curso de Ciências Contábeis e sobre as Normas de Contabilidade no Setor Público, definindo-as e expondo seus reflexos no processo contábil e de gestão. Na seção três descrevem-se a metodologia e os dados aplicados para a realização da pesquisa. Na quarta parte do trabalho analisam-se os resultados da aplicação da verificação da análise de conteúdo dos programas de ensino, destacando, sintetizando e analisando os principais pontos observados. Por fim, apontam-se as conclusões do estudo, seguidas das sugestões para futuras pesquisas.

2 REVISÃO LITERÁRIA

Esta seção, partindo de pesquisas atuais, contém os aportes teóricos que auxiliam na compreensão do estado atual da literatura sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e quanto ao ensino de contabilidade a partir dos currículos programáticos e projetos pedagógicos do curso.

2.1 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

A partir de 2008 um novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem sido pregado e normatizado pelos organismos públicos competentes, invariavelmente pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Seu objetivo é convergir às práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

As 11 referidas normas foram inseridas no meio jurídico por resoluções do Conselho Federal de Contabilidade – CFC em 2008. Entretanto, seus planos de concretização no setor público passam por um calendário que alcança implantação integral por toda a administração pública brasileira de 2010 a 2014, o que consoante tecem Vicente, Morais e Platt Neto (2012) está vinculado ao calendário de adoção dos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP, 2011). Neste contexto, Santos e Almeida (2012) elencaram a estrutura sintética das NBCASP:

RESOLUÇÃO CFC	NORMA RELACIONADA	REFERÊNCIA	CONTEÚDO
nº 1128/08	NBC TSP 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Conceituação, o Objeto e o Campo de Aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público
nº 1129/08	NBC TSP 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	Conceito de Patrimônio Público, sua classificação sob o Enfoque Contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil
nº 1130/08	NBC TSP 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas Entidades do Setor Público
nº 1131/08	NBC TSP 16.4	Transações no Setor Público	Conceitos, natureza e tipicidades das transações no Setor Público
nº 1132/08	NBC TSP 16.5	Registro Contábil	Crítérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das Entidades do Setor Público
nº 1133/08	NBC TSP 16.6	Demonstrações	Demonstrações Contábeis a serem

		Contábeis	elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público
nº 1134/08	NBC TSP 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público
nº 1135/08	NBC TSP 16.8	Controle Interno	Referências para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil
nº 1136/08	NBC TSP 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	Critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação
nº 1137/08	NBC TSP 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público
nº 1366/11	NBC TSP 16.11	Norma de Custo	Conceituação, os objetivos, o objeto e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público

Quadro 1 - Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Fonte: Santos e Almeida, 2012.

Em face, as NBCASP são importante conquista na seara do planejamento, registro e evidenciação do patrimônio público. Neste sentido, Moraes e Platt Neto (2011) identificando as implicações e perspectivas advindas com as NBCASP, à luz da convergência internacional, aplicaram pesquisa qualitativa documental e descritiva, e demonstraram como resultados que as reformas nas normas ampliarão a transparência fiscal, possibilitando amplo reconhecimento, avaliação e apresentação dos ativos estatais, inclusive com mensuração dos imóveis, das infraestruturas, dos bens de uso comum e dos recursos naturais, passivos e provisões. Não obstante a eficiência do setor público também será primada pela adoção do regime de competência para os registros de patrimônio, modificação nos demonstrativos contábeis, além dos institutos da depreciação e sistema de custo.

Similarmente, Darós e Pereira (2009) sublinharam os principais pontos e inovações das NBCASP, de modo a constatar que as normas contribuem para a implementação de elementos da LRF e da Lei 4.320/64, contribuindo com novidades para a contabilidade pública, a exemplo da previsão de depreciação, adoção do regime da competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa.

Diante destas novas ferramentas contábeis, os produtos da convergência e da aplicação das normas a partir de 2012 começam a ser mais visíveis inerentemente para a tomada de decisões. Assim, Santos e Almeida (2012), relatando e analisando as mudanças provocadas pelas NBCASP, usaram pesquisa exploratória, documental e bibliográfica e de cunho

qualitativo. Como resultados, destacaram que nos procedimentos de avaliação e mensuração de componentes patrimoniais deverão ser utilizados pela Contabilidade do Setor Público o valor justo, o valor recuperável e o método da equivalência patrimonial, e o registro contábil dos fatos com base na essência sobre a forma. Concluíram que as mudanças não focaram apenas na técnica contábil, mas também em melhorias voltadas ao planejamento e transparência.

No mesmo contexto, Meneses e Peter (2012) analisando o estado de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação, sob o prisma do processo de convergência das NBCASP, fizeram uso da análise de conteúdo e a estatística descritiva. Os resultados permitiram afirmar que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis foi baixo, posto que os entes, nos exercícios de 2009 e 2010, evidenciaram, somente, 19 (37%) das 51 categorias de análise. Estes resultados demonstram que até 2010 o processo de concretização das normas no âmbito público ainda era modesto.

Então, que fatores estão por trás do necessário avanço prático das NBCASP? Alguns pesquisadores focaram estudos nesta indagação, mais com pontos de vista mais subjetivos. Como Macêdo et al. (2010), no estudo de evidenciação da percepção dos auditores dos Tribunais de Contas Estaduais, dos gestores e contadores públicos dos Estados de Pernambuco e da Paraíba quanto à aplicabilidade dos conceitos *true and fair view* e *accountability* na contabilidade pública brasileira, e sua influência no processo de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público, manusearam questionário estruturado numa estratégia teórico-empírica com testes estatístico. A conclusão foi que as mudanças para a contabilidade patrimonial no setor público carecem de “desenvolvimento social”, aliadas a uma maior capacidade de “transparência”.

Do mesmo modo, Ribeiro e Bezerra (2011) investigando a percepção dos contadores governamentais sobre as melhorias na gestão pública, a partir das NBCASP, realizaram estudo de caso descritivo com questionário, e verificaram que 83% destes profissionais tem confiança nos benefícios potenciais para a gestão pública com o processo de convergências das normas. Contudo, apenas metade dos sujeitos pesquisados acompanhava o processo.

Já Soares e Scarpin (2010) apontando as ações de convergência com foco na Norma Brasileira de Contabilidade, que trata das demonstrações contábeis (NBC T 16.6), e os impactos na implantação das Demonstrações do Resultado Econômico, aplicaram pesquisa descritiva, por meio de pesquisa bibliográfica. Os resultados indicaram que a implantação da

Demonstração do Resultado Econômico – DRE na Administração Pública carece de maior pesquisa e discussão sobre a sua efetiva aplicabilidade, assim como a implantação das NBCASP será um desafio no setor público.

Passos (2012), expressando o impacto das NBCASP no cenário atual e as perspectivas para a Administração Pública Federal, em pesquisa bibliográfica, expôs resultados que há expectativas junto à classe contábil no que tange aos produtos a serem colhidos com a implantação destas normas juntos aos órgãos públicos. Ainda complementou registrando que se espera reforço no controle e fiscalização dos organismos competentes.

Desta feita, entende-se o clamor por um processo de debate, pesquisa e aprofundamento dos agentes envolvidos com as normas. Porquanto, os profissionais de contabilidade pública, especialmente os contadores, são os principais sujeitos ativos. Em razão, Fragoso et al. (2010) analisando o cenário da convergência conceitual e aderência das NBCASP às *International Public Sector Accounting Standard – IPSAS*, empregaram estudo comparativo e descritivo, expondo resultados que as normas nacionais apresentam uma exposição conceitual de qualidade, por outro lado os IPSAS apresentam um enfoque mais operacional, o que denota necessidade de discussões para o avanço da convergência efetiva.

Com efeito, uma convergência para uma contabilidade pública harmonizada nas balizas internacionais e um efetivo progresso das NBCASP ainda prescinde de formação e debate, o que traz à tona a formação acadêmica dos profissionais ingressantes na administração pública.

Outrora, os primeiros estudos das NBCASP já ilustravam a inadequação da formação unicamente pautada nas legislações anteriores que norteavam o Orçamento e Contabilidade Pública. Em exemplo, Lima, Santana e Guedes (2009) em revisão bibliográfica das normas nacionais e internacionais acerca da temática, verificaram que quanto à legislação aplicada ao Setor Público em vigor (Lei 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) e os fundamentos da teoria contábil presentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), visualizava-se que as leis mais antigas não incorporaram em suas essências os fundamentos da Teoria Contábil da Mensuração, Reconhecimento e Evidenciação do patrimônio público.

Em consequência Soares e Domingues (2010) analisando documentalmente as ementas da disciplina de contabilidade pública das IES em Santa Catarina, em comparação com a proposta nacional para o curso de ciências contábeis, obtiveram resultados que indicam

que o ensino desta disciplina, alicerçada em diretrizes normativas, possui diferenças para o currículo padrão comparado, sendo necessário rever conteúdos para a melhor formação do profissional que atuará no setor público.

Para Nobrega et al. (2011), analisando o conteúdo das disciplinas de Gestão de Finanças Públicas e Contabilidade aplicada ao Setor Público sugerido pelo CFC e o conteúdo das provas aplicadas nos concursos públicos aos profissionais de Ciências Contábeis, com pesquisa de análise de conteúdo, bibliográfica e documental, os resultados evidenciaram que a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis atende ao conhecimento exigido dos candidatos aos cargos públicos.

Percebe-se que o campo elementar das discussões das NBCASP é o meio acadêmico, visando à formação de um profissional egresso da universidade com capacitação suficiente para atuar na administração pública com eficiência conforme os padrões de contabilidade pública internacional, legislação nacional combinada com a teoria da contabilidade.

Neste sentido, Ribeiro Filho et al. (2009) discutindo as dificuldades na implantação das NBCASP, manusearam método de raciocínio dedutivo, associando a técnica de documentação indireta e de questionário estruturado, para explanar resultados de que no processo de afirmação das normas a educação acadêmica é a mais fundamental das contribuições arguidas. Visto isto, tomam-se como barreiras as deficiências na formação acadêmica dos profissionais de contabilidade na área pública, presente na necessidade de inclusão dessas normas nos currículos do curso de Ciências Contábeis.

A conclusão dos suprapesquisadores é que o alinhamento das normas e sua efetividade de aplicação exigirão aperfeiçoamentos na formação do profissional de contabilidade, que alcance criticamente postura cognitiva, enviesada no ensino de liberdade de pensamento do profissional de contabilidade, que contemple visões relacionadas com a mensuração de ativos nas entidades do setor público, o que se origina no plano acadêmico.

2.2 O ENSINO DE CONTABILIDADE E A ESTRUTURA DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

O ensino da contabilidade deve estar voltado às necessidades do mercado e atento às mudanças das normas contábeis, como o caso da implantação das NBCASP, e para que isso ocorra faz-se necessária a revisão periódica do processo educacional dos cursos de ciências contábeis (MULATINHO, 2007). Portanto, para o melhor embasamento da questão de

pesquisa, evidencia-se, baseado na literatura, a evolução e a estrutura dos cursos de ciências contábeis no Brasil, o que remete às mudanças necessárias à profissão.

Em estudo histórico, documental, bibliográfico e descritivo, Peleias et al. (2007), com objetivo de analisar a evolução do ensino de Contabilidade no Brasil e o impacto que alguns eventos econômicos, políticos e sociais tiveram nessa evolução, relataram que o ensino da profissão começou no século XIX, com a instituição formal das Aulas de Comércio e do Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Já no século XX, surgiu o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, por meio do Decreto-lei nº 7.988/45, com duração de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes. Em 1992 a grade do curso mudou com a Resolução nº 03/92, que estimulava o conhecimento teórico e prático e permitia o competente exercício da profissão.

Segundo Leite (2005 apud SOUZA; VERGILINO, 2012, p. 4), a Resolução nº 03/92, entre outras deliberações, definiu que o curso englobasse disciplinas divididas em três categorias. A primeira compreendia as disciplinas de formação geral e de natureza humanística e social, a segunda compreendia as disciplinas que desenvolviam conhecimentos para a formação profissional básica, específica e outras a critério da instituição. Já a terceira categoria, compreendia as disciplinas que desenvolviam o conhecimento ou atividades de formação complementar, possibilitando o envolvimento da computação, jogos de empresas, estudo de caso, estágio supervisionado, trabalho de conclusão de curso, entre outros.

Com a expansão da globalização e da necessidade pela convergência das normas contábeis, diversos organismos internacionais emitiram documentos propondo estruturas curriculares que pudessem ser usadas para a formação de um profissional mais voltado à demanda do novo mercado de trabalho. Entre os organismos internacionais citados, destaca-se o ISAR, ligado à Organização das Nações Unidas, que instituiu o Currículo Mundial – CM. E ainda, o *International Federation of Accountants* – IFAC, o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA e o *Accounting Education Change Commission* – AECC (PIRES e OTT, 2008).

Com o mesmo objetivo, a Resolução nº 10/2004 da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação – CNE/CES instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis e com o intuito de harmonizar o ensino de contabilidade nas IES brasileiras, o CFC publicou em 2009 a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, adotando como base as NBCASP.

Segundo Ott et al. (2011), a partir da Resolução CNE/CES n° 10/2004, as grades dos cursos deveriam contemplar o perfil desejado do egresso em termos de competências e habilidades, que incluíam visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil, a aplicação adequada da legislação inerente às funções contábeis, liderança de equipes multidisciplinares, o desenvolvimento, análise e implantação de sistemas contábeis, entre outras.

Assim, com o objetivo de identificar as similaridades entre as competências e habilidades definidas pela Resolução CNE/CES n° 10/2004 e as estruturas curriculares propostas pelos organismos internacionais, Pires e Ott (2008) realizaram pesquisa bibliográfica e concluíram que, apesar de existirem divergências entre as diretrizes curriculares, estas também apresentavam pontos em comum, indicando que o Brasil reconhecia a necessidade da formação de profissionais com conhecimentos organizacionais, administrativos, além de outros conhecimentos e habilidades.

Contudo, na prática notou-se uma morosidade na reestruturação das grades curriculares dos cursos de ciências contábeis brasileiros. Corroborando com essa afirmativa tem-se o estudo de Niyama et al. (2008) que com o objetivo de analisar a inclusão da disciplina contabilidade internacional nas grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das capitais brasileiras, conforme a Resolução CNE/CES n° 10/2004, realizaram pesquisa descritiva com enfoque quantitativo e concluíram que das 183 instituições de ensino superior pesquisadas, apenas 44 continham a disciplina contabilidade internacional nas grades curriculares. Com base nesses resultados, os autores destacaram que o país poderia ficar atrasado, no que se refere ao processo de convergência das normas contábeis a padrões internacionais.

Mulatinho (2007) também identificou grande atraso na reestruturação dos currículos em sua pesquisa, que objetivou evidenciar os desafios, ações e perspectivas das universidades federais dos estados de Pernambuco, Paraíba e Rio Grande do Norte, no que diz respeito à formação do contador. Comparando as grades curriculares adotadas pelas IES com o CM proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, o autor evidenciou que os currículos não tinham passado por reformas abrangentes desde o ano de 1994, o que demonstrou a falta de flexibilidade para a adequação às exigências do mercado. Segundo os docentes pesquisados, o maior obstáculo ocorria pelo excesso de burocracia quanto às alterações desses currículos.

Outros fatores também foram apontados como entraves para que a morosidade ocorresse. Echernacht, Niyama e Almeida (2007), com o objetivo de avaliar a inserção da

contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis, realizaram pesquisa junto a 87 IES brasileiras e evidenciaram que os principais obstáculos para a implementação da disciplina eram a carência de material didático, a falta de interesse dos alunos, o baixo domínio do assunto e falta de vivência prática por parte dos docentes e a falta de incentivos das IES.

Também, no estudo de Cavalcante et al. (2011), que teve como objetivo investigar a adequação dos currículos adotados pelos cursos de Ciências Contábeis nas universidades federais brasileiras ao CM, proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, foram analisadas as grades curriculares de 27 universidades e constataram que estas possuíam menos de 50% de adequação às disciplinas do CM. Contudo algumas disciplinas eram ofertadas pelas IES federais, mas não correspondiam ao Currículo Mundial.

Mendes, Silva e Niyama (2011) também verificaram o grau de aderência das diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis ministrados no Brasil com o CM, contudo o foco foi voltado às disciplinas referentes à área fiscal e tributária. Após a análise de 53 cursos de IES públicas e privadas, os autores apontaram uma proporção insatisfatória, onde, em média, 52% desses cursos apresentaram alguma aderência ao CM em relação ao módulo básico e apenas 27% ao módulo avançado.

Similarmente, Magalhães e Andrade (2006), objetivando diagnosticar, caracterizar e compreender o grau de aderência dos 20 cursos de graduação em ciências contábeis aprovados pelo MEC do Estado do Piauí ao Currículo Mundial, concluíram que 40% das 26 disciplinas sugeridas pelo CM não eram oferecidas pelas IES pesquisadas e que apenas um curso oferecia a disciplina Contabilidade Internacional.

No entanto, a baixa aderência das grades curriculares ao Currículo Mundial não ocorreu apenas no Brasil. Segundo o estudo de Riccio e Sakata (2004), que teve como objetivo verificar qual a proximidade dos currículos de formação contábil praticados em Portugal e no Brasil ao Currículo Mundial, definido pela ONU/UNCTAD/ISAR, as 25 universidades brasileiras pesquisadas encontravam-se mais próximas do modelo que as 25 universidades portuguesas, principalmente quanto às disciplinas específicas de contabilidade.

Já o estudo de Sachuk e Shinzaki (2007), que objetivou comparar os projetos pedagógicos dos cursos de ciências contábeis de três IES do Estado do Paraná, sendo uma federal, uma estadual e uma particular, com as mudanças no mundo do trabalho ocorridas nas últimas décadas, apontou que os projetos dos cursos estudados estavam convergentes com

essas mudanças. Os autores ressaltaram que até mesmo as universidades públicas do Paraná preocupavam-se com a demanda do mercado e com a globalização, apesar da suposta “impermeabilidade” dessas instituições.

Constata-se, dessa forma, que a adequação das ementas das disciplinas dos cursos de ciências contábeis às exigências do mercado de trabalho e à globalização é uma importante ação das IES para que possam formar profissionais capacitados e atualizados. Entretanto, diante dos estudos supracitados, percebe-se que muitas instituições brasileiras não se mostraram preocupadas em se adequarem prontamente às estruturas curriculares propostas pelos órgãos internacionais e nacionais, o que reforça a importância da atual pesquisa em relação às NBCASP.

3 METODOLOGIA E DADOS

A tendência da literatura neste tema é abordar as temáticas desta pesquisa por intermédio de estudos descritivos, de levantamento documental e bibliográfico (SACHUK E SHINZAKI 2007; PELEIAS ET AL., 2007; MORAIS E PLATT NETO, 2011). Mas também empregando o método de Análise de Conteúdo, a exemplo de Mendes, Silva e Niyama (2011) e Meneses e Peter (2012) como modo de captar o que se diz sobre determinada matéria e identificando o conteúdo para uma análise das informações consultadas. No estudo presente, identifica-se o que profere os conteúdos programáticos das disciplinas da área de contabilidade e orçamento público sobre as NBCASP.

Em sendo assim, a pesquisa foi caracterizada como predominantemente descritiva, pois, consoante Vergara (2007), expôs características de determinada população sem estabelecer correlações entre variáveis, a ponto de definir sua natureza, como base para futuras explicações mais aprofundadas.

Ainda classificou-se, semelhante ao adotado por Soares e Domingues (2010), como um levantamento documental, de abordagem qualitativa e bibliográfica. Documental, em função do procedimento que se utilizou para a apreensão, compreensão e análise de documentos que não receberam tratamento analítico, objetos aqui da investigação (SÁ-SILVA, ALMEIDA E GUINDANI, 2009). Em complemento, foi qualitativa e bibliográfica, em razão que não se valeu de tratamento ou modelos estatísticos complexos na aplicação dos dados coletados, mas usou-se coleta em textos, pesquisas, livros e legislações para estabelecer as variáveis e tópicos literários relacionados ao tema.

No que concerne ao critério amostral foi não probabilístico, posto que na escolha das unidades de análise não se fez uso de recursos estatísticos, mas sim da tipicidade ou intencionalidade, em razão do desejo de estudar as características disponíveis representativas da população do curso de ciências contábeis no Estado do Amazonas, como ensina Beuren (2006).

Assim, as unidades de análises escolhidas para a pesquisa foram as 10 universidades e faculdades do Amazonas que oferecem o Curso de Ciências Contábeis, de forma presencial, credenciadas e ativas como IES junto ao Ministério da Educação, conforme o portal da internet e-MEC. Das instituições nove são do setor privado, e uma é universidade federal pública.

Justifica-se o estudo em razão da carência de investigações sobre contabilidade do setor público na região, com o crescente avanço do curso (SILVA e MENEZES, 2010) e de contadores ingressando nos órgãos públicos nos diversos entes da federação situados no Estado (IBGE, 2010); profissionais estes que prescindem de preparação acadêmica atualizada.

Para a consecução dos dados, enviou-se *e-mails* aos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis no mês de novembro de 2012, apresentando os detalhes da pesquisa e solicitando cópia do Projeto Pedagógico do Curso – PPC de ciências contábeis, do conteúdo programático com ementa ou plano de ensino detalhado das disciplinas de Contabilidade Pública e Auditoria Pública ou equivalente na instituição (Contabilidade Governamental ou Contabilidade e Orçamento Público ou com denominação similar), além de pesquisas nos portais das instituições. Também se aplicaram visitas nas IES para obtenção dos documentos.

Não obstante, como medida ética, estabeleceu-se a não divulgação dos nomes das IES nos resultados, como forma de não expor as entidades à promoção ou difamação, as quais ainda dificilmente cederiam informações detalhadas caso pudessem ser objeto de prejuízo para suas marcas, em uma situação eventual de resultados negativos nesta pesquisa.

Na fase de análise, utilizou-se como parâmetro observacional que define os principais assuntos referentes às NBCASP quadro 2, o qual se fundamentou, além das 11 normas propriamente ditas, na Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Ciências Contábeis, e nos artigos da revisão literária (PASSOS, 2012; SANTOS E ALMEIDA, 2012).

Tópico	Subtópico ou assuntos	Norma (NBCASP) de referência
Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	- Estrutura conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	NBC TSP 16.1

	<ul style="list-style-type: none"> - Princípios Contábeis sob as perspectivas do Setor Público - Campo de Aplicação, objeto, objetivos, função social. 	
	- As NBCASP e Legislações Básicas Aplicadas à Contabilidade	NBC TSP 16.1 a 16.11, Lei Complementar Federal n.101/2000, Lei Federal n.4320/64.
Patrimônio	- Conceitos, classificação e estrutura	
Sistemas Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> - Subsistema de Informações Orçamentárias - Subsistema de Informações Patrimoniais - Subsistema de Custos - Subsistema de Compensação - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP - Lançamentos Típicos do PCASP: conceito, estrutura e fundamentos lógicos; 	NBC TSP 16.2
Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	- Evidenciação para Tomada de Decisões e Controle Social.	NBC TSP 16.3
Transações no Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> - Natureza econômico-financeira e natureza administrativa; - Variações 	NBC TSP 16.4
Registro Contábil	<ul style="list-style-type: none"> - Critérios ou formalidades - Características da informação contábil - Reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis - Apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência; essência sobre a forma - Análise das demonstrações Contábeis 	NBC TSP 16.5
Demonstrações Contábeis	- Demonstrações obrigatórias e facultativas e estrutura	NBC TSP 16.6
Consolidação das Demonstrações Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico. - Notas Explicativas 	NBC TSP 16.7
Controle Interno	-	NBC TSP 16.8
Depreciação, Amortização e Exaustão	-	NBC TSP 16.9
Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos nas Entidades do Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> - Redução ao valor recuperável e reavaliação - Valor justo, método equivalência patrimonial - Provisões, contingências passivas, reservas, perdas, ajustes de exercícios anteriores 	NBC TSP 16.10
Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)	-Definições, características, atributos, evidenciação, distribuição custos indiretos, integração, implantação e responsabilidade pela informação	NBC TSP 16.11

Quadro 2 - O conteúdo dos principais assuntos da NBCASP.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das NBCASP normatizadas pelo CFC.

Das IES recebeu-se a integralidade dos documentos de somente quatro instituições. Pela internet colheu-se o PPC de uma IES. Uma faculdade deixou de fornecer o plano de ensino de uma das suas disciplinas desta pesquisa e o PPC, oferecendo somente o plano de ensino da disciplina de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. E três IES não forneceram nem disponibilizam *on line* a documentação requisitada. Destarte, aplicou-se a pesquisa em seis instituições.

Neste contexto, após o recebimento dos documentos e dados requeridos, aplicou-se o cotejamento entre o parâmetro observacional e as informações prestadas pelas universidades. Para o tratamento dos dados coletados manipulou-se o *software Microsoft Excel*, onde se realizaram tabulações, para a soma e mensuração das porcentagens de adequação. Em seguida usaram-se tabelas e gráficos, a fim de demonstrar os níveis de aderência em porcentagens e médias aritméticas às NBCTSP e características que as IES apresentaram.

A mensuração de aderência percentual foi executada por tópico e subtópico, que totalizaram 38 pontos, conforme o parâmetro observacional do quadro 2, estabelecendo-se pontos para aderência total, parcial ou não aderência. De tal forma, na comparação da NBCASP com os documentos das IES, um critério foi atendido totalmente, valendo 01 ponto, quando no plano do curso ou conteúdo programático havia taxativamente o parâmetro observacional. Quando existiram similaridades ou temas atendidos em parte, considerou-se como parcial sua aplicação, anotando-se 0,5 pontos. E nos casos em que não houve achados nos documentos de qualquer tema que indicasse ligação ao parâmetro observacional, deu-se como não aderente, sem pontuação.

Como limitação à pesquisa apresentou-se a impossibilidade no primeiro momento de verificar os resultados desta pesquisa com o nível de conhecimento dos docentes das unidades de análise pesquisadas acerca dos temas e tópicos das NBCASP, o que permitiria a compreensão se os referidos profissionais tem a carga intelectual atualizada para cobrar readequações nos conteúdos programáticos, nos casos necessários.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A partir da análise dos projetos político-pedagógico dos cursos de ciências contábeis, dos planos de ensino das disciplinas de contabilidade aplicada ao setor público, e dos currículos *lattes* dos docentes que ministraram as referidas disciplinas de seis instituições de

ensino superior localizadas na cidade de Manaus (AM), pôde-se constatar uma baixa aderência às NBCASP, para a qual a convergência foi em média 22%.

Ademais a pesquisa verificou que quanto aos projetos pedagógicos que possibilitaram o reconhecimento da data de sua elaboração, nenhum era referente a período anterior às NBCASP, assim como os planos de ensino analisados, demonstrando que não ocorreu atenção na adequação dos currículos aos tópicos das NBCASP para a melhor formação do profissional público (SOARES e DOMINGUES, 2010), visto que quando os mesmos foram preparados as normas já estavam divulgadas.

A falta da adaptação dos currículos também se expressou no nome das disciplinas, posto que das seis IES, apenas uma utilizou a nomenclatura Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme as NBCASP. De outro lado, três usaram o nome Contabilidade Pública e duas, por unirem duas disciplinas em uma, divulgaram essa informação mesclando as nomenclaturas, como em Contabilidade pública e Orçamento e, ainda, Contabilidade e Auditoria Pública.

Quanto à carga horária, em três das IES pesquisadas, a disciplina era oferecida em 80 horas, enquanto em duas era oferecida em 60 horas semestrais, que variavam entre o quinto e o sexto semestre do curso. Uma das IES, por trabalhar com períodos anuais, oferecia 144 horas no quarto ano do curso.

Assim, ainda que a maioria das instituições dispusesse potencialmente de um bom tempo para ministrar os conteúdos, metade delas ocupava-se oferecendo assuntos diversos na disciplina de contabilidade aplicada ao setor público, tal como orçamento e auditoria pública. Com efeito, é perceptível a importância do desmembramento das disciplinas afins, para que haja tempo hábil e efetivo espaço para o ensino do que rege as normas (SACHUK e SHINZAKI, 2007).

Quanto aos docentes, dos sete que ministravam as disciplinas, apenas dois possuíam nível de mestrado e cinco eram especialistas em diversas áreas. Todos eram bacharéis em contabilidade, no entanto dois deles ministravam a disciplina sem ter experiência na área pública. De tal modo, a ausência de maior nível de titulação, combinada com a falta de conhecimentos empíricos no ambiente governamental denotam que o docente poderá não estar capacitado para desenvolver adequação aos preceitos das NBCASP, ou exigir da IES ajustes das ementas. Estes reflexos poderão acarretar deficiência na formação acadêmica dos profissionais contábeis (RIBEIRO FILHO et al., 2009).

O distanciamento geral das normas também pôde ser verificado pelas referências bibliográficas, vez que se observou uma relevante desatualização, em que pese apenas duas instituições apresentarem convergência neste sentido às NBCASP, referenciando livros posteriores a 2008, e apenas uma citou as novas normas em sua bibliografia complementar.

E na mesma linha, os objetivos da disciplina contidos nos planos de ensino e projetos pedagógicos, em sua maioria, não apresentaram aderência às novas normas que focam orientação para a tomada de decisão e controle social por meio do patrimônio público, a partir dos principais pontos e inovações que concretizem elementos contábeis da LRF (DARÓS e PEREIRA, 2009).

Ao mesmo passo, todos os planos de ensino analisados apresentaram o detalhamento do conteúdo, sendo divididos em tópicos e subtópicos, contudo, em algumas IES foram identificadas divergências entre o plano de ensino e o projeto pedagógico, tanto na ementa quanto nas bibliografias. Ademais, as disciplinas analisadas, na grande maioria das IES, eram oferecidas com enfoque teórico, apresentando pouca ou nenhuma prática, contrário ao cenário relatado por Sachuk e Shinzaki (2007), que reforçaria a aceção de um currículo com tendências práticas e técnicas.

Em resumo, as características colhidas aproximam-se dos resultados de Echternacht, Niyama e Almeida (2007) quanto às dificuldades em adaptação dos currículos das disciplinas de ciências contábeis, com particular grifo ao baixo domínio do assunto e falta de vivência prática por parte dos docentes, a falta de incentivos das IES entre outros fatores.

4.1 ADERÊNCIA DO CONTEÚDO PROGRAMÁTICO ÀS NBCASP

As evidências mencionadas anteriormente nesta seção de resultados podem corroborar o cenário dos números constatados na pesquisa, no qual as IES se demonstraram afastadas dos conteúdos mencionados pelas NBCASP, conforme descreve o quadro 3 abaixo:

IES	A	B	C	D	E	F	GERAL
ADERÊNCIA MÉDIA	3%	18%	24%	26%	51%	11%	22%

Quadro 3 - Aderência média geral e por IES.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com efeito, na média geral, na análise do conteúdo das disciplinas voltadas à área pública, observou-se uma baixa aderência às NBCASP, tendo uma média de 22% de convergência. Das IES analisadas, a que apresentou menor aderência obteve apenas 3% dos

tópicos e subtópicos relacionados às NBCASP contemplados em seus planos de ensino. Já a que apresentou maior aderência teve 51% dos tópicos e subtópicos em seu plano.

Na análise por intermédio dos tópicos referentes ao objeto principal de cada NBCASP visualizam-se aqueles que tiveram maior, menor ou não foram contemplados nos planos de ensino, conforme ilustra o gráfico da figura 1 abaixo:

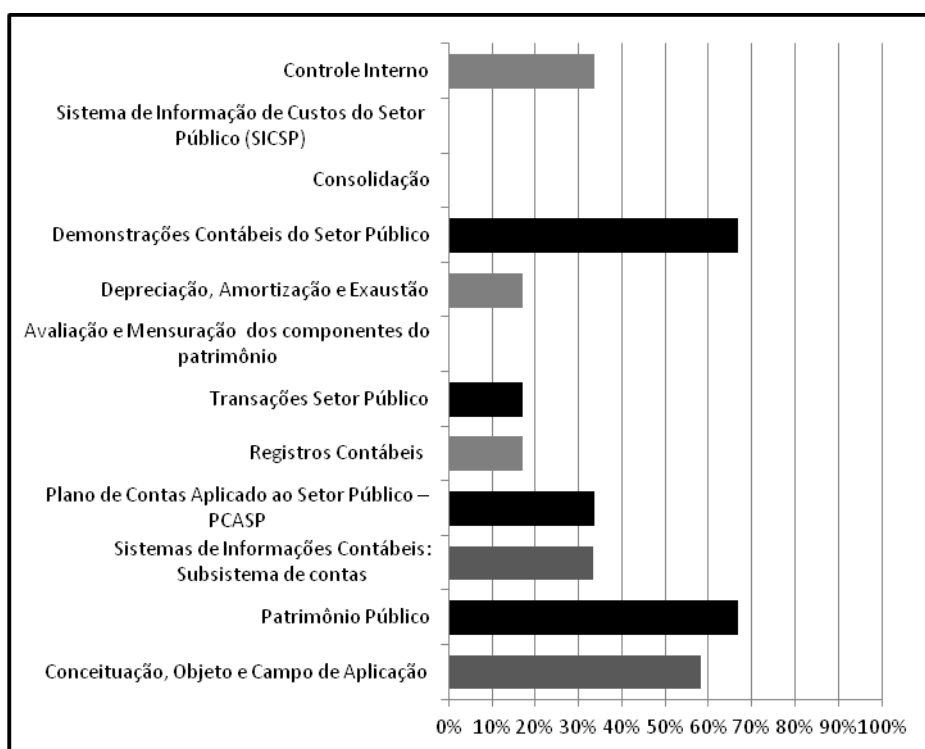


Figura 1 - Aderência geral aos tópicos da NBCASP.

Fonte: Dados da pesquisa.

Destarte, dos 12 tópicos, os mais utilizados nos planos de ensino das IES analisadas foram o patrimônio público (67%); as demonstrações contábeis do setor público (67%) e a conceituação, objeto e campo de aplicação das NBCASP (58%). Estes números atenuam o cenário negativo averiguado na pesquisa, pois reportam que temas importantes como o patrimônio, os relatórios padrões e os conceitos preliminares são atendidos pela maioria da amostra.

Não tão satisfatório, foram os seis tópicos que tiveram uma utilização média nos planos de ensino, sendo eles os sistemas de informações contábeis e subsistemas de contas (33%); o plano de contas aplicado ao setor público - PCASP (33%); o controle interno (33%); os registros contábeis (17%); as transações do setor público (17%) e a depreciação, amortização e exaustão (17%). De fato, nota-se que temas recentes e exigidos no domínio das

organizações públicas, como visto por Nobrega et al. (2011), ainda são pouco abordados na academia amazonense.

E no eixo de resultados deficientes, foram os tópicos que não foram incluídos em nenhum dos planos de ensino, sendo estes a avaliação e mensuração dos componentes do patrimônio; consolidação das demonstrações contábeis e os sistemas de informações de custos do setor público – SICSP. Tais assuntos, de especial alinhamento com as diretrizes da teoria da contabilidade, deste modo, podem não estar sendo ministrados na sala de aula, prejudicando aprendizagem dos procedimentos de avaliação e mensuração de componentes patrimoniais. E como consequência, as mudanças almejadas pelas NBCASP, como indicam Santos e Almeida (2012), que superam a técnica contábil, e representaria melhorias voltadas ao planejamento e transparência, podem estar dissociadas do conhecimento praticado na IES.

Levando em consideração os subtópicos ou assuntos específicos constantes nos planos de ensino, percebeu-se que apenas uma instituição apresentou equilíbrio entre tópicos e subtópicos, de sorte que utilizou assuntos que melhor detalharam cada tema maior, como se extrai do gráfico da figura 2.

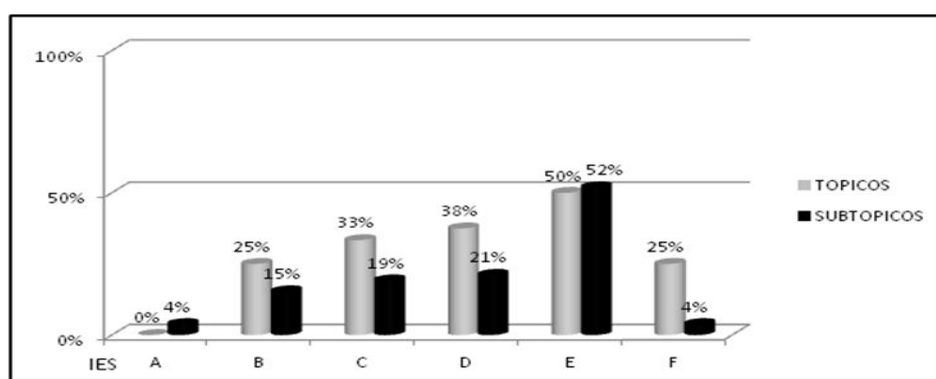


Gráfico 2 - Aderência das IES aos tópicos e subtópicos

Fonte: Dados da pesquisa

A sobredita instituição usou como referência para o conteúdo programático a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, como verificado no seu plano de ensino. Assim, obteve um índice avaliativo melhor e mais voltado para o exigência de cargos públicos (NOBREGA et al. 2011), o que revela importante atenção por parte da instituição com a necessidade de convergência na área pública a uma contabilidade mais focada nas mudanças exigidas recentemente dos profissionais, como apontado por Mulatinho (2007).

Quanto aos 26 subtópicos selecionados das NBCASP, os mais citados nos planos de ensino foram as NBCASP e as legislações básicas aplicadas à contabilidade (58%); a estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao setor público (50%); o campo de aplicação, objeto, objetivos e função social da contabilidade aplicada ao setor público (42%) e os conceitos, classificações e estrutura do patrimônio público (42%).

Cabe destaque ao item legislações básicas, o qual compreendeu principalmente da Lei 4.320/64 e a Lei 101/2000, que são duas importantes balizas legais, no entanto percebeu-se que ainda são tratadas como os únicos instrumentos de ensino da contabilidade pública, e por hora, tiveram mais incidência do que as NBCASP.

Todavia, outros itens categóricos na Contabilidade Aplicada ao Setor Público tiveram citação mediana, a saber: os princípios contábeis sob as perspectivas do setor público (33%); os lançamentos típicos do PCASP (33%); as variações nas transações do setor público (33%); o planejamento e seus instrumentos (33%); o balanço patrimonial, orçamentário, financeiro, demonstrações das variações patrimoniais, demonstração dos fluxos de caixa e demonstrações do resultado econômico (33%); os subsistemas de informações orçamentárias, de informações patrimoniais, de custos e de compensação (25%); a apropriação da receita e da despesa pelo regime de competência (25%) e as provisões, contingências passivas, reservas, perdas e ajustes de exercícios anteriores (17%).

Os demais subtópicos não foram citados nos planos de ensino das IES analisadas. São eles os critérios ou formalidades dos registros contábeis; as características das informações contábeis; o reconhecimento dos registros contábeis e base de mensuração aplicáveis; a natureza econômico-financeira e natureza administrativa das transações do setor público; a redução ao valor recuperável e reavaliação dos componentes do patrimônio; valor justo, método de equivalência patrimonial; planejamento sob o enfoque contábil, tomada de decisões e controle social; demonstrações obrigatórias e facultativas e suas estruturas; notas explicativas; análise das demonstrações contábeis e as definições de SICSP, suas características, atributos, evidenciação, distribuição de custos indiretos, integração, implantação e responsabilidade pela informação.

Em função dos resultados verifica-se um ensino da disciplina pouco profundo nas temáticas modernas da área. Os conteúdos programáticos limitam-se aos assuntos iniciais relacionados aos conceitos e as legislações que asseveram sobre receitas e despesas, e assim

não incorporaram em sua essência os fundamentos apresentados por Lima, Santana e Guedes (2009).

Dessa forma, os currículos não abarcam assuntos que remodelam a nova contabilidade aplicada ao setor público, definidos nas pesquisas de Moraes e Platt Neto (2011) e Santos e Almeida (2012) como os custos, as novas demonstrações exigidas, as avaliações do patrimônio e toda a repercussão dos fatos e atos administrativos e contábeis para a tomada de decisão e controle social.

Não obstante, os professores das IES demonstraram-se pouco ativos na moldagem de seus planos de ensino à nova realidade pretendida pelas normas em questão. Deste modo, percebeu-se uma falha nas competências pedagógicas dos professores, pois o currículo moldado pelos docentes é definitivo para o alcance de sucesso em alterações curriculares como se faz necessária ao caso das NBCASP (CARVALHO, 2010).

Ainda assim, há que se considerarem possíveis circunstâncias como burocracia interna nas IES para alteração nos currículos e dificuldades operacionais com coordenadores como entraves para o atendimento das NBCASP pelos projetos dos cursos de ciência contábeis e pelos planos de ensino. Todavia, as mudanças para a contabilidade patrimonial no setor público passam por este desenvolvimento social dito por Macêdo et al. (2010), em um processo de afirmação das normas fundado no principal campo de aprendizagem: a educação acadêmica (RIBEIRO FILHO et al. 2009).

Logo, seguindo a linha de pesquisas que avaliaram a convergência aos currículos internacionais (CAVALCANTE et al., 2011; MENDES, SILVA e NIYAMA, 2011; MAGALHÃES e ANDRADE, 2006), a aderência constatada nesta pesquisa foi também insatisfatória, evidenciando lentidão por parte das IES às mudanças teóricas e legais.

Em consequência, a constatação negativa aproxima-se da conclusão de Soares e Domingues (2010), no que tange a conteúdos programáticos que não remetem às propostas de conteúdos básicas e harmônicas com as novas normas, e que podem gerar profissionais que não acompanham o processo de desenvolvimento das normas (RIBEIRO E BEZERRA, 2011).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo objetivou analisar a adequação dos conteúdos programáticos das universidades amazonenses quanto às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas

ao Setor Público. E atingiu-se o propósito pretendido a partir da análise dos planos de ensino ou conteúdo dos programas das disciplinas de contabilidade do setor público em comparação com os tópicos e subtópicos das NBCASP.

Os resultados demonstraram um índice baixo de adesão às NBCASP, aquém da realidade exigida atualmente pelos organismos públicos e distanciado da proposta do Conselho Federal de Contabilidade para as disciplinas, o que pode comprometer o aprendizado das competências e habilidades dos bacharéis em contabilidade egressos das instituições (OTT et al., 2011), invariavelmente quanto àqueles que atuarão na contabilidade da área pública.

Apenas uma das seis IES apresentou mais da metade dos tópicos e subtópicos nos seus currículos programáticos. Além do mais, viu-se que dos 12 tópicos das normas, os mais utilizados nos planos de ensino das IES analisadas foram o patrimônio público (67%); as demonstrações contábeis do setor público (67%) e a conceituação, objeto e campo de aplicação das NBCASP (58%), não contemplando outros tópicos relativos ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos componentes patrimoniais, que são os cerne da concepção das normas no setor público, nos moldes descritos por Santos e Almeida (2012).

Ademais, na maioria das IES o plano de ensino seguia estritamente a ementa e bibliografia do projeto pedagógico do curso, o que pode significar pouca habilidade dos docentes em remodelar seus planos de ensino, desatenção com a necessidade de ajustes, desconhecimento quanto às legislações recém adotadas na seara pública ou outras dificuldades administrativas, burocráticas e internas nas IES (MULATINHO, 2007).

Outrora, não intentou a pesquisa expor um cenário em que o ensino das disciplinas da área pública no curso de ciências contábeis seja unicamente pautado nas normas em questão, mas sim através dos resultados que se obteve, sublinhar a necessidade de maior inserção das novas normas no ambiente acadêmico, como motor da convergência a uma nova contabilidade do setor público, a qual poderá sofrer atrasos, como examinado nas pesquisas que compararam conteúdos programáticos com currículos internacionais (NIYAMA et al. 2008 e CAVALCANTE et al. 2011).

Portanto, a análise do estudo pode ser aplicada não somente para o entendimento da situação atual do nível de convergência das IES às NBCASP. Mas também é importante fonte de discussões para aperfeiçoamento dos projetos dos cursos de contabilidade e especialmente dos conteúdos programáticos da disciplina de contabilidade do setor público. Devendo,

também enfocar questões como carga horária adaptada ao conteúdo das NBCASP, qualificação e experiência dos docentes na área, e objetivos mais conectados com o propósito da nova contabilidade aplicada ao setor público.

Entretanto, o estudo limitou-se análise com as IES do Estado do Amazonas e não se estendeu a exames detalhados quanto aos docentes. De fato que, futuras pesquisas poderão avaliar instituições de outros estados brasileiros, por intermédio do mesmo método desta pesquisa, focando estudos individuais ou comparativos. Ou ainda, poderão explorar a relação entre a aplicação da comparação entre os conteúdos programáticos e as normas, combinados com o grau de conhecimento dos docentes quanto aos assuntos das NBCASP.

ACCOUNTING EDUCATION IN INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION OF AMAZONAS: Analysis on the Appropriateness of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector.

ABSTRACT

The Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector - NBCASP after being disclosed in 2008 aims to converge the accounting practices prevailing standards set out in the International Accounting Standards, in rescuing the essence of public sector accounting theory patrimony. Thus the learning environment of science degree in accounting is fundamental to equip professionals graduated from higher institutions with the capabilities required by the standards, and, consequently, by the job market. But few studies has been conducted in the pursuit of educational disciplines capacity of public sector accounting and budgeting public regarding NBCASP by Brazilian universities. So, the objective of this study was to analyze the adequacy of programmatic contents of universities as the Amazonian Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector. It was used the method of documentary content analysis, qualitative and descriptive research, in a sample of six IES higher education institutions of State. The results showed a framework of unsatisfactory teaching standards, with only 22% in average adherence of programs to topics and subtopics of NBCASP. Also found that the programmatic contents of IES, in most affairs, are dominated exclusively by the Law 4320/64 and Law 101/2000, not mentioning the rules in the bibliography. Because, the IES could not be efficiently preparing their students for the labor market according to the new rules and what is expected of the knowledge capacity of the public sector accountant.

Keywords: Accounting Standards. Public Sector. Higher Education Institutions. Programmatic contents.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Ministério da Educação**. Disponível: <https://emec.mec.gov.br/ies/>. Acesso: 28 nov. 2012

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 4ª ed. 2011. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso: 13 nov. 2012.

_____. Conselho Nacional de Educação. Câmara de Ensino Superior. **Resolução CNE/CES 10/2004**. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso: 28 nov. 2012.

_____. **Lei federal n 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso: 21 nov. 2012.

_____. Tesouro Nacional. **Sobre Contabilidade Pública**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/sobre-contabilidade-publica>>. Acesso: 19 nov. 2012.

CARVALHO, Ronaldo Fróes de. **Currículo de ciências contábeis: desafios para adoção ao novo modelo contábil brasileiro**. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Educação). Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/11/TDE-2010-11-09T12:30:19Z-10174/Publico/Ronaldo%20Froes%20de%20Carvalho.pdf>. Acesso: 02 dez. 2012.

CAVALCANTE, Danival Sousa et al. Adequação dos Currículos dos Cursos de Contabilidade das Universidades Federais Brasileiras ao Currículo Mundial de Contabilidade e o Desempenho no Enade. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 50, p. 42-52, jan./abr. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/905>>. Acesso: 28 nov. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP**: Resolução CFC nº. 1.128/2008, que aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; Resolução CFC nº. 1.129/2008, que aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis; Resolução CFC nº. 1.130/2008, que aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; Resolução CFC nº. 1.131/2008, que aprova a NBC T 16. 4 - Transações no Setor Público; Resolução CFC nº. 1.132/2008, que aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil; Resolução CFC nº. 1.133/2008, que aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis; Resolução CFC nº. 1.134/2008, que aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis; Resolução CFC nº. 1.135/2008, que aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno; Resolução CFC nº. 1.136/2008, que aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão; Resolução CFC nº. 1.137/2008, que aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. NBCT16

_____. **Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis** – 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/proposta.pdf>>. Acesso em: 23 nov. 2012.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set/dez. 2011. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewArticle/185>>. Acesso: 21 nov. 2012.

DARÓS, Leandro Luis; 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, 2009. **Anais eletrônicos**. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso: 02 dez. 2012.

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza; NIYAMA, Jorge Katsumi; ALMEIDA, Cíntia de. O ensino da Contabilidade Internacional em cursos de graduação no Brasil: uma pesquisa empírica sobre o perfil dos docentes e recursos didáticos e metodológicos adotados. **UnB Contábil**, Brasília, v. 10, n. 2, p. 119-146, jul./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewArticle/241>>. Acesso: 28 nov. 2012.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues, et. al. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. In: 10º CONGRESSO DA USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10. ed., 2010, **Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/article/20/92.pdf>>. Acesso: 26 nov. 2012.

IBGE - **INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA**. 2010. Perfil dos Estados. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso: 19 nov. 2012.

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro; SLOMSKI, Valmor. Opiniões dos alunos acerca da disciplina contabilidade governamental: Um estudo empírico em uma universidade pública. **UnB Contábil**, Brasília - DF, v. 6. 2003. Disponível em: <<http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewArticle/194>>. Acesso: 28 nov. 2012.

LEITE, Carlos E. B. **A evolução das ciências contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, p. 15 – 23, Brasília, 2009. Disponível em: <<http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewArticle/65>>. Acesso: 02 dez. 2012.

MACÊDO, João Marcelo Alves et al. Convergência Contábil na Área Pública: Uma análise das percepções dos Auditores do TCEs, Contadores e Gestores Públicos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 69-91, jan-abr 2010. Disponível em: <http://www.revistasusp.sibi.usp.br/scielo.php?pid=S1982-64862010000100005&script=sci_arttext>. Acesso: 21 nov. 2012.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa; ANDRADE, Jesusmar Ximenes. A educação contábil no estado do piauí diante da proposta de convergência internacional do currículo de contabilidade concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FIPECAFI, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/550.pdf>>. Acesso: 28 nov. 2012.

MENDES, Paulo Cesar de Melo; SILVA, Antonio Batista; NIYAMA, Jorge Katsumi. A aderência do conteúdo da disciplina contabilidade tributária ministrada nos cursos de graduação em ciências contábeis do brasil ao conteúdo do currículo internacional proposto pela ONU. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 3, n. 1, p. 1-19, jan./jun. 2011. Disponível: <<http://www.periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente/article/viewArticle/1320>>. Acesso: 28 nov. 2012.

MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arraes. Evidenciação das Demonstrações Contábeis: Um Estudo sob a Óptica do Processo de Convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: VI CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012. Disponível em: <<http://www.mpanerevista.kinghost.net/ojs-2.2.4/index.php?journal=gppd&page=article&op=view&path%5B%5D=96>>. Acesso: 21 nov. 2012.

MULATINHO, Caio Eduardo Silva. **Educação contábil: um estudo comparativo das grades curriculares e da percepção dos docentes dos cursos de graduação das universidades federais da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte, referentes ao programa mundial de estudos em Contabilidade proposto pela ISAR/UNCTAD/ONU**. Recife, 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <http://repositorio.bce.unb.br/bitstream/10482/2700/1/Dissert_Caio%20Eduardo%20Mulatinho.pdf>. Acesso: 28 nov. 2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi et al. Conhecimento de contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis: estudo da oferta na instituições de ensino superior das capitais brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 100-117, jan./abr. 2008. Disponível em: <<http://www.usp.br/rcfearp/index.php/rco/article/view/23>>. Acesso: 28 nov. 2012.

NOBREGA, Thaise Corcino et al. O que se exige na área de contabilidade pública em concurso público? In: 11º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/397.pdf>>. Acesso: 26 nov. 2012.

OTT, Ernani et al. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da Área contábil: estudo comparativo internacional. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 57, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v22n57/07.pdf>>. Acesso: 20 nov. 2012.

PASSOS, Luis Henrique Santos. O Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Cenário Atual e Perspectivas na Administração Pública Federal.

Revista de Administração de Roraima – RARR, 2.ed.,v. 1, p 110-135, Boa Vista, 2012. Disponível em: <<http://revista.ufr.br/index.php/adminrr/article/view/771>>. Acesso: 21 nov. 2012.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, Edição 30 Anos de Doutorado, p. 19 – 32, junho 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a03v18sp.pdf>>. Acesso: 28 nov. 2012.

PIRES, Charline Barbosa; OTT, Ernani. Estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis no Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FIPECAFI, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/604.pdf>>. Acesso: 28 nov. 2012.

RIBEIRO FILHO et al. Evolução da Contabilidade Financeira na Perspectiva Emancipatória de Erich Fromm: O Processo de Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, jan/jun 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/view/467>>. Acesso: 02 dez. 2012

RIBEIRO, Cíntia de Melo Albuquerque; BEZERRA, André Luiz Villagelim. Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o Caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 52, p. 55 - 64, set/dez. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/1193>>. Acesso: 21 nov. 2012.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 35, p. 35-44, mai/ago. 2004. Disponível: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000200003&script=sci_arttext>. Acesso: 28 nov. 2012.

SACHUK, Maria Iolanda; SHINZAKI, Keiko. Projetos Pedagógicos dos Cursos de Ciências Contábeis: depositários ou criadores de conhecimento? **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, p. 105-128, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/342>>. Acesso: 02 dez. 2012.

SANTOS, Clydemberg Barbosa; ALMEIDA, Karla Katiúscia Nóbrega. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38, Jan./Abr. 2012. Disponível em: <<http://150.165.111.246/revistaadmin/index.php/uacc/article/view/40/pdf>>. Acesso: 28 nov. 2012.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie ; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de ; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental : pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, São Leopoldo, A. 1, n. 1. p. 1-15, jul. 2009. Disponível em:

<http://www.rbhcs.com/index_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf>. Acesso: 02 dez. 2012.

SILVA, Silvana Monteiro da; MENEZES, Ana Paula Sá. A História do ensino de contabilidade em Manaus. **Revista de Ciência Humanas e Sociais da FSDB**, Manaus, v. 7, p. 19-34, jul./dez. 2010.

SOARES, M., SCARPIN, J.. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense de Ciências Contábeis**, Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago./nov. 2010
Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1100>>. Acesso em: 02 dez. 2012.

SOARES, Maurélio; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. O Ensino de Contabilidade Pública: uma Análise das Ementas da Disciplina no Sistema ACAFE - Associação Catarinense das Fundações Educacionais. In: Encontro de Administração Pública e Governança. 2010. **Anais...** Disponível em:
<<http://home.furb.br/mariadomingues/site/publicacoes/2010/eventos/evento-2010-03.pdf>>
Acesso: 25 nov. 2012.

SOUZA, Marcos Antonio de; VERGILINO, Caroline da Silva. **Um perfil do profissional contábil na atualidade: estudo comparativo entre conteúdo de ensino e exigências de mercado**. Disponível em: <<https://www.furb.br/especiais/download/866027-657185/EPC%2092.pdf>>. Acesso: 21 nov. 2012.

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

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; MORAIS, Leandro Morais de; PLATT NETO, Orion Augusto. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n. 2, p. 01-20, abr./jun. 2012. Disponível em: <
<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/411/290>>. Acesso: 19 nov. 2012.