

O Ensino de Contabilidade Pública: uma Análise das Ementas da Disciplina no Sistema ACADE - Associação Catarinense das Fundações Educacionais

Autoria: Maurélio Soares, Maria Jose Carvalho de Souza Domingues

RESUMO

A partir das transformações econômicas e sociais surgidas no século XXI a contabilidade tornou-se uma das áreas que proporciona variadas oportunidades para o profissional contábil, o qual deve possuir uma formação sólida e fundamentada. A contabilidade pública estuda o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública, o orçamento e os atos praticados pelo administrador, que potencialmente possam alterar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio, buscando munir de informações o processo decisório dos gestores públicos e prestar contas à sociedade sobre a aplicação dos recursos arrecadados. O artigo tem como objetivo analisar as ementas da disciplina contabilidade pública das instituições de ensino superior que compõem o sistema ACADE (Associação Catarinense das Fundações Educacionais) em Santa Catarina, comparando-as com a proposta nacional de conteúdo para os cursos de graduação em ciências contábeis editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A pesquisa justifica-se pela relevância em examinar o conteúdo da disciplina contabilidade pública, a fim de verificar se os alunos da graduação recebem informações úteis, atualizadas e necessárias ao conhecimento da prática efetivamente exigida e realizada por um profissional da contabilidade pública. O referencial teórico aborda os preceitos que tratam do ensino de contabilidade, seguido da apresentação dos aspectos relativos a proposta nacional de conteúdo curricular para o curso de ciências contábeis com foco na disciplina de contabilidade pública. Na sequência descreve-se a evolução histórica da contabilidade pública no Brasil, em que se busca demonstrar as atividades que o profissional da contabilidade pública realiza. A pesquisa é classificada como documental e a análise possui abordagem qualitativa. Os dados foram obtidos junto às coordenações dos cursos de ciências contábeis em 15 Instituições de Ensino Superior (IES) que participam do sistema ACADE, e em seguida foram confrontados com a proposta nacional emitida pelo CFC. Os resultados indicam que o ensino da contabilidade pública está eivado de aspectos normativos, fruto de um modelo extremamente legalista, bem como existem diferenças no conteúdo das IES em relação à proposta nacional, especialmente quanto ao ensino dos conceitos relacionados à licitações e aos controles externos e internos. Conclui-se que, por se tratar de uma disciplina eivada de aspectos normativos e presa a regras acredita-se haver a necessidade de rever determinados conteúdos atualmente aplicados à disciplina, visando uma melhor formação do profissional de contabilidade, o qual estará habilitado a atuar no setor público.

Palavras-chave: Ensino de contabilidade. Contabilidade pública. ACADE.

1 INTRODUÇÃO

Segundo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (Lei Federal nº 9394/96), as Instituições de Ensino Superior (IES) têm como objetivo “formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira e colaborar na sua formação contínua”.

O mercado de atuação dos contadores é formado pelas entidades privadas, públicas e demais usuários dos serviços contábeis, que são os clientes das IES. Estas instituições devem atender às suas necessidades por meio do produto que colocam a disposição do mercado – o bacharel formado em Ciências Contábeis, viabilizando, através dos currículos do curso, o desenvolvimento e o aprimoramento das habilidades e dos conhecimentos necessários para que o mesmo possa desempenhar de maneira adequada suas atividades.

Corroborando com a importância que as IES possuem na formação de profissionais, especialmente pela autonomia na criação de suas propostas de ensino, Dutra (2003, p.2) descreve:

As IES devem planejar, da melhor maneira possível, suas atividades de ensino-aprendizagem. E como o currículo dos cursos é uma parte importante desta atividade, conseqüentemente, atenção especial deve ser dada na definição desta peça pedagógica.

Peleias *et al.* (2006) afirma que “[...] uma boa formação é fator decisivo para que os professores de Contabilidade possam identificar oportunidades e ameaças à sua empregabilidade, e pontos fortes e fracos em suas habilidades e competências”.

Assim, busca-se a formação de profissionais de contabilidade que estejam dotados tecnicamente de conhecimentos profundos, abrangentes e atualizados, que, numa visão humana, social e ética, venham enfrentar os desafios da profissão num mercado diversificado.

A contabilidade exerce um importante papel numa organização, seja ela pública ou privada. É por meio de suas informações que se pode conhecer o grau de solidez que uma empresa se encontra.

A contabilidade pública aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas (Silva, 2004).

Portanto, ela estuda o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública, o orçamento e os atos praticados pelo administrador que, potencialmente, possam alterar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio, buscando munir de informações o processo decisório de gestores públicos e prestar contas à sociedade sobre a aplicação dos recursos arrecadados.

No cotidiano, o profissional da contabilidade pública municipal, além de realizar as funções necessárias para o fiel cumprimento dos mandamentos legais, exerce práticas contábeis acessórias que são exigidas pelo TCE/SC - Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, e pela STN - Secretaria do Tesouro Nacional, advindas a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Como reflexo desse sistema formal e legalista que vincula a contabilidade pública à área do direito, Castro e Garcia (2004, p. 216) observam dificuldades quanto ao processo de

ensino-aprendizagem, especialmente pela vinculação obrigatória dos conceitos contábeis a figura do orçamento público, afirmando que “os alunos tendem a utilizar os conceitos da contabilidade comercial na área pública e acabam não entendendo o conceito do que é receita ou despesa pública”.

Filho e Slomski (2003) afirmam que, apesar da exigência preconizada pelo MEC quanto ao ensino da contabilidade pública, ao optarem pelo curso de ciências contábeis, os alunos concentram seus esforços para uma formação mais especializada, voltada ao mercado empresarial, deixando em segundo plano as discussões e os conhecimentos acerca da contabilidade governamental.

Nesse sentido, a componente curricular “Contabilidade Pública” busca demonstrar a visão do setor público e os conceitos gerais da disciplina, porém carece uma discussão das competências e habilidades técnicas do cotidiano do profissional da contabilidade pública.

Diante desse contexto, estabeleceu-se a seguinte questão problema: *o conteúdo das ementas da disciplina de contabilidade pública aplicadas no curso de ciências contábeis é compatível com a proposta nacional editada pelo CFC?*

Assim, o presente estudo visa analisar as ementas da disciplina Contabilidade Pública (ou Contabilidade Governamental, ou Orçamento Público) do curso de ciências contábeis das instituições de ensino superior que compõem o sistema ACADEMIA em Santa Catarina, comparando-as com a proposta nacional de conteúdo para os cursos de graduação em ciências contábeis editada pelo CFC.

A pesquisa justifica-se pela relevância em examinar o conteúdo da disciplina contabilidade pública, a fim de verificar se os alunos da graduação recebem informações úteis, atualizadas e necessárias ao conhecimento da prática efetivamente exigida e realizada por um profissional da contabilidade pública.

O estudo está estruturado em cinco capítulos. O primeiro apresenta a introdução com a definição dos objetivos da pesquisa. No segundo capítulo faz-se uma incursão teórica realizada por meio de consultas à literatura, principalmente livros, sites e artigos, sobre contabilidade pública, apresentam o ensino da contabilidade, a proposta nacional de conteúdo para os cursos de graduação em ciências contábeis editada pelo CFC, e aborda-se a contabilidade pública no país, visando uma melhor compreensão do assunto abordado. No terceiro capítulo descreve-se o método de pesquisa. Na seqüência, no quarto capítulo, faz-se a apresentação e análise dos dados da pesquisa, e, finalmente, no quinto e último capítulo apresenta as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O ENSINO DA CONTABILIDADE

De acordo com Tavares (2001), é perceptível que no ensino superior do Brasil exista a necessidade de mudanças, pois o nível dos profissionais que ingressam no mercado de trabalho é baixo, não correspondendo com as expectativas das entidades.

Torna-se possível apontar algumas falhas entre as quais está a pouca adequação do currículo do curso, falta de um programa bem definido para a articulação da teoria com a prática contábil, falta de preparo do corpo docente e a deficiência no ensino de disciplinas de formação básica do contador (Tavares, 2001).

A prestação de serviços contábeis são cada vez mais necessários para as entidades, sejam privadas ou públicas, sobretudo no gerenciamento e no processo de continuidade

destas. Sempre foi grande a preocupação dos cursos de Contabilidade em ensinar as técnicas de coleta, classificação, registro e interpretação das demonstrações contábeis, com objetivo principal de melhorar a gestão das empresas, acompanhando a evolução da sociedade e cumprindo com seu dever social (Iudicibus, 1999).

Com o impacto das novas tecnologias e a globalização da economia, o contador precisa estar preparado para assumir novas atribuições impostas pelas transformações econômicas e tecnológicas, para criar, planejar e organizar sistemas de contabilidade, controles administrativos e métodos de trabalho, voltados para as atividades econômico-financeiras das empresas.

Corroborando a esse entendimento, Almeida (2000) define que o ensino superior é um processo voltado à apropriação de conhecimentos de áreas específicas de saberes, sempre vinculado a uma instituição específica que é a Universidade.

Cumprindo, portanto, à Universidade, mudanças de hábitos e atitudes no sentido de fazer que o curso atenda às necessidades sociais, com projetos e ações que visem à melhoria dos processos de tomada de decisões nas organizações, as quais interferem quotidianamente na qualidade de vida das pessoas e comunidades em que vivem.

O projeto pedagógico do curso de ciências contábeis das IES adota como referencial as diretrizes curriculares nacionais do curso de graduação em ciências contábeis, bacharelado, constantes da Resolução CNE nº 10/04, do Conselho Nacional de Educação do MEC.

Os pressupostos econômicos, sociais, culturais, exatos e técnicos, considerados para a construção deste projeto pedagógico, levam em consideração uma trajetória de estudos que entende ser o egresso do curso de ciências contábeis um profissional com perfil e visão, que além de versátil e polivalente, deverá ser flexível e multifuncional, pois ao contador são conferidas funções que exigem tais atitudes (March, 2007).

Para Cardoso, Souza e Almeida (2007), em seu dia-a-dia, o profissional da contabilidade deve ser capaz de tomar decisões a partir de análises de diversas alternativas. Para tanto, necessitará de habilidades e competências que o capacitem a compreender o meio social, econômico, político e cultural onde está inserido, analisando criticamente as organizações, antecipando e promovendo suas transformações.

De acordo com a Resolução CNE nº 10/04 (MEC, 2004), o conteúdo de formação profissional deverá contemplar:

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. [grifo nosso]

Portanto, além de ter uma formação técnica e científica para desenvolver atividades específicas da prática profissional, o contador deve também ter conhecimentos suficientes para tomar decisões em um mundo diversificado, incluindo-se os aspectos relativos às práticas relacionadas à contabilidade pública.

2.2 A PROPOSTA NACIONAL DE CONTEÚDO PARA O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A partir de uma parceria com a FCB – Fundação Brasileira de Contabilidade, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade – emitiu em 2008 a proposta nacional de contabilidade para o curso de graduação em ciências contábeis no país.

Segundo Carneiro (2008), entre as diversas solicitações a que o CFC vinha sido solicitado quanto ao aprimoramento do ensino superior da contabilidade, destacou-se a proposta nacional de matriz curricular, a qual objetiva minimizar os problemas decorrentes das inúmeras matrizes existentes nos mais de novecentos cursos superiores de Ciências Contábeis.

A lógica de criação de uma proposta de padronização da grade curricular do curso produz benefícios para alunos e docentes da área, pois busca diminuir a diferença existente na grade dos cursos das diferentes instituições. Entre outros benefícios dessa unificação proposta pelo CFC, incluem-se a maximização dos profissionais que o mercado necessita, a atualização do ensino de disciplinas emergentes no atual cenário econômico, como por exemplo, a contabilidade internacional, bem como a padronização e a consonância do curso advindas da CNE nº 10/04.

Além da proposta de ementa das disciplinas, a proposta contempla: o conteúdo programático, a bibliografia básica; a carga horária e os objetivos gerais das disciplinas, além de modelos de regulamento e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), atividades complementares e estágio para o curso de bacharelado em Ciências Contábeis, com aplicabilidade tanto para a modalidade de educação presencial como a distância.

No que tange a disciplina Contabilidade Pública, objeto de investigação da presente pesquisa, a proposta nacional contempla o ementário descrito no Quadro 1.

EMENTA	CONTEÚDO PROGRAMÁTICO
Lei de Responsabilidade Fiscal	Introdução Planejamento (PPA, LDO e LOA) Responsabilidade Fiscal A reforma do Estado e a Lei de Responsabilidade Fiscal Propósitos da Lei de Responsabilidade Fiscal
Orçamento Público	Estrutura orçamentária (conceitos, sistema orçamentário brasileiro, princípios orçamentários, classificação orçamentária) Processo orçamentário (ciclo orçamentário) Estágios da receita e despesa pública
Créditos Adicionais	Conceito Tipos Recursos para abertura
Patrimônio Público	Conceito Tipos de bens públicos Aspectos qualitativos e quantitativos
Plano de Contas e Escrituração Contábil	Considerações introdutórias Regimes contábeis Identificação dos grupos Sistema de contas (orçamentário, financeiro, patrimonial, compensação) Mecanismos de contas Função e funcionamento das contas Contabilização de fatos típicos Exemplos práticos
Demonstrações Contábeis na Área Pública	Conceito, importância, finalidade, principais contas componentes: balanço orçamentário, balanço financeiro e balanço patrimonial. Demonstração das variações patrimoniais: conceito, importância, finalidade, variações ativas e passivas, mutações ativas e passivas, principais contas componentes das variações.

Funções Básicas do Siafi	Conceito Concepção Estrutura
--------------------------	------------------------------------

Quadro 1 - Conteúdo programático da disciplina de contabilidade pública

Fonte: Proposta nacional de conteúdo para os cursos de graduação em Ciências Contábeis

Além do conteúdo, a proposta do CFC indica a carga horária de 90 horas aula para a disciplina, bem como apresenta uma bibliografia que contempla as seguintes referências:

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade pública na gestão municipal.

BRASIL Constituição Federal (1988).

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

KOHAMA, Hélio. Contabilidade pública: teoria e prática.

REIS, Heraldo da Costa. Princípios fundamentais da contabilidade.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.

Importante destacar no Quadro 1 que o item “Funções Básicas do Siafi” trata do Sistema Integrado de Administração Financeira, o qual é utilizado no processo de acompanhamento e execução do Orçamento Geral da União.

2.3 A CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

Até recentemente, vários estudiosos apresentavam definições conceituais para a Contabilidade Pública ou Governamental. Para Angélico (1990, p.113), “[...] é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

Segundo Kohama (2000, p.50), “[...] é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra à organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações”. Para Silva (2004, p.196), “[...] é uma especialização da contabilidade ciência, voltada para o estudo e a análise dos atos e fatos que ocorrem na Administração Pública”.

Todos esses conceitos apresentados são válidos e apresentam visões peculiares para cada autor, dando ênfase a técnica, ao registro, a demonstração e a análise da contabilidade dos órgãos governamentais.

Uma definição oficial emergiu recentemente no CFC, por meio da NBC T 16, em que o objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio da entidade pública. Este ramo da Contabilidade possui normas e as técnicas próprias de contabilidade que são aplicadas por todos os entes que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos.

A mesma norma relata que, como ramo da ciência contábil, a contabilidade pública aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

Importante destacar um breve relato da origem e desenvolvimento da contabilidade pública no país.

De acordo com Slomski (2003), no Brasil as primeiras tratativas visando à implantação de um sistema de contabilidade pública datam de 1808, com a criação do Erário Régio pelo então Imperador Dom João VI. Seguiram-se algumas décadas de retrocesso

especialmente a partir de 1850, quando a Contabilidade Pública tornou-se inoperante e foi praticamente esquecida, o que motivou a recusa da Inglaterra em conceder um empréstimo ao Brasil, em 1914, por falta de documentação contábil do tesouro brasileiro.

Formou-se então uma Comissão para organizar os serviços de contabilidade do Tesouro e, em 1922, foi editado o Decreto nº. 4.536, de 28.01.1922, aprovando o Código de Contabilidade, e o Decreto nº. 15.783, de 08.11.1922, instituindo o Regulamento Geral de Contabilidade Pública (Slomski, 2003).

Posteriormente, editou-se a Lei nº. 4.320, de 17.03.1964, que estatui normas de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e do patrimônio da União, Estados e Municípios, que é, atualmente, o grande marco regulatório da Contabilidade Pública no Brasil.

Até meados da década de 80, as finanças públicas brasileiras padeciam de grave desorganização estrutural, inexistindo instrumentos adequados de planejamento, execução e controle financeiro. As fortes pressões à época, em busca de um ajuste fiscal, criaram as condições necessárias à organização e à produção de um sistema de informações gerenciais. Criou-se, em 1986, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade do Poder Executivo, e, em 1987, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

A Constituição da República Federativa do Brasil emitida em outubro de 1988, trouxe uma definição conceitual sobre administração pública e os princípios que norteiam o seu funcionamento (Meirelles, 2003).

Já no ano de 1993, um novo marco no sistema de compras do setor público foi instituído com a edição da Lei de Licitação e Contratos (Lei nº 8666/93), a qual padronizou um conjunto de leis que até então davam margem à má aplicação dos recursos públicos (Filho; Payá & Tolosa, 2001).

Em 2000 instituiu-se a Lei Complementar nº 101, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que estabeleceu normas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, buscando uma melhor transparência das contas públicas e a qualidade na aplicação dos recursos públicos. Na prática, contudo, a Contabilidade Pública no Brasil ainda se move de acordo com regras defasadas no tempo, de caráter extremamente legalista e carente de premente mudança (Silva, 2004).

As últimas atualizações vêm sendo realizadas pela STN, que é o órgão responsável pela emissão de normas de consolidação das contas públicas e de padronização das prestações de contas. Além disso, o STN está participando ativamente do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública que resultarão nas NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Lima & Castro, 2003). As NBCASP serão referendadas pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade – e serão adotados, de forma obrigatória, na administração municipal a partir de 2010.

Partindo-se dessa constatação, o Quadro 2 sumariza os conceitos aplicáveis na contabilidade pública nacional com suas respectivas fontes, e que vem sendo utilizadas por diversos autores da área.

ORIGEM	ASSUNTOS
Princípios da Administração Pública (Constituição Federal 1988)	Legalidade Impessoalidade Moralidade Publicidade Eficiência

	Economicidade Licitação Prescritibilidade dos ilícitos administrativos Responsabilidade Supremacia do interesse público sobre o privado Razoabilidade
Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (Lei Federal 4.320/1964)	A Lei do Orçamento - Receitas públicas - Despesas Públicas Proposta Orçamentária - Elaboração, conteúdo e forma da proposta - Plano plurianual - Diretrizes orçamentárias Elaboração da Lei de Orçamento Exercício financeiro Créditos adicionais Execução do orçamento Fundos Especiais Controle e execução orçamentária Contabilidade orçamentária e financeira Contabilidade Patrimonial e industrial Demonstrações contábeis
Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000)	Planejamento Governamental Equilíbrio Fiscal Endividamento Público Transparência das Contas Públicas Gestão Pública Patrimônio Público
Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (Portaria STN nº 577/2008)	Anexo de metas fiscais Relatório resumido da execução orçamentária Relatório de gestão fiscal Prazos de publicações
Manual Técnico de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/2008)	Receita sob o enfoque patrimonial Receita sob o enfoque orçamentário Codificação orçamentária da receita Reconhecimento da receita Classificação econômica da receita orçamentária Metodologia para classificação dos ingressos financeiros Destinação de recursos Procedimentos contábeis específicos
Lei de Licitações e Contratos (Lei 8666/1993)	Compras Licitações Contratos

Quadro 2 - Sumário conceitual de contabilidade pública

Fonte: Elaborado pelo autor

As informações constantes nos Quadros 1 e 2 servirão de base para análise do conteúdo apresentado nas ementas da disciplina relacionado ao ensino de contabilidade pública na presente pesquisa.

3 METODOLOGIA

A classificação desta pesquisa segue o critério de Gil (1999), que propõe a classificação das investigações com base em seus objetivos gerais e a partir dos procedimentos técnicos utilizados. Desta forma e, de acordo com Raupp e Beuren (2006), quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, e, quanto aos procedimentos, caracteriza-se um levantamento com abordagem qualitativa e análise documental.

Para Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo, descrever características de determinada população ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Para obter os dados, foram enviados e-mails aos coordenadores nos meses de julho e agosto de 2009 solicitando cópia da estrutura curricular do curso de ciências contábeis e da ementa da disciplina Contabilidade Pública (ou Contabilidade Governamental ou Contabilidade e Orçamento Público), além de se realizar pesquisa nos sites das instituições, conforme descrição no Quadro 3.

A análise documental deu-se por meio da ementa da disciplina, cujos dados foram obtidos junto às coordenações dos cursos de ciências contábeis em 15 IES comunitárias que participam do sistema ACAFE - Associação Catarinense de Fundações Educacionais, que em seguida foram confrontadas com a proposta nacional de conteúdo do curso de ciências contábeis.

IES	CIDADE/CAMPUS
Universidade Regional de Blumenau - FURB	Blumenau
Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC	Ibirama
Universidade do Contestado - UNC	Canoinhas
Centro Universitário de Jaraguá do Sul - UNERJ	Jaraguá do Sul
Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC	Criciúma
Centro Universitário Barriga Verde – UNIBAVE	Orleans
Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI	Rio do Sul
Centro Universitário de Brusque - UNIFEBE	Brusque
Universidade do Planalto Catarinense - UNIPLAC	Lages
Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL	São José
Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI	Itajaí
Universidade da Região de Joinville - UNIVILLE	Joinville
Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ	Chapecó
Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC	Joaçaba
Universidade de São José - USJ	São José

Quadro 3 - IES Comunitárias do Sistema ACAFE

Fonte: Elaborado pelo autor

A ACAFE - Associação Catarinense das Fundações Educacionais, criada em 1994, é uma associação civil sem fins lucrativos e congrega as fundações educacionais e as instituições de ensino superior por elas mantidas.

Entre diversos objetivos busca realizar estudos e pesquisas com vistas à melhoria qualitativa do ensino superior, elaborar programas conjuntos, executar projetos e realizar atividades de interesse comum, passíveis de ação unificada ou cooperada no sistema de ensino superior no Estado de Santa Catarina (ACAFE, 2009).

Além disso, a ACAFE coordena e apóia à avaliação do sistema fundacional, desenvolve estudos que visam a fixação de indicadores padronizados nas áreas de desenvolvimento institucional, desempenho gerencial e qualidade do ensino no estado de Santa Catarina. No ano de 2006 a ACAFE obteve 66,31% de participação no número de matrículas em cursos de graduação no estado, motivos esses que justificam sua escolha como campo de pesquisa no presente estudo.

Justifica-se a escolha pelas IES Comunitárias pela importância e a evidência da capacidade da sociedade civil prover serviços públicos quando o Estado não o faz. Em regiões dotadas de capital social comunitário, especialmente no Sul do Brasil, as comunidades regionais foram capazes de erguer grandes universidades, escolas, hospitais e outras instituições, fundamentais para o seu desenvolvimento. De acordo com Schmidt e Campis

(2009), a criação destas instituições deve-se ao espírito associativo presente em determinadas regiões, particularmente nas áreas de imigração italiana e alemã.

Como limitação à pesquisa apresenta-se a impossibilidade de estender os resultados às demais IES no Estado de Santa Catarina que apresentam a disciplina relacionada à contabilidade pública em sua matriz curricular, bem como, pela não obtenção de resposta da Universidade São José - USJ, apesar dos vários contatos mantidos com a mesma. Apesar de pertencer ao sistema ACADE a IES Associação Educacional Luterana Bom Jesus (IELUSC) não dispõe do curso de ciências contábeis.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 PRESENÇA DA DISCIPLINA NA MATRIZ CURRICULAR

Na presente seção busca-se demonstrar, por IES, o nome atribuído a disciplina relacionada ao ensino da contabilidade pública, a fase/período em que é lecionada no curso de ciências contábeis e sua respectiva carga horária.

IES	NOME DA DISCIPLINA	FASE/PERÍODO	C/H
FURB	Contabilidade Pública	7º	72 h/aula
UDESC	Contabilidade Pública	4º	72 h/aula
UNC	Contabilidade Pública	4º	60 h/aula
UNERJ	Contabilidade Pública	4º	72 h/aula
UNESC	Contabilidade Pública I	8º	72 h/aula
	Contabilidade Pública II	9º	72 h/aula
UNIBAVE	Contabilidade Pública	5º	72 h/aula
	Planejamento e Orçamento Estatal	6º	72 h/aula
UNIDAVI	Contabilidade Pública I	5º	72 h/aula
	Contabilidade Pública II	6º	72 h/aula
UNIFEBE	Contabilidade Pública	7º	60 h/aula
UNIPLAC	Contabilidade e Orçamento Público	8º	60 h/aula
UNISUL	Contabilidade Pública I	5º	72 h/aula
	Contabilidade Pública II	6º	72 h/aula
UNIVALI	Contabilidade Pública	5º	60 h/aula
UNIVILLE	Contabilidade e Finanças Públicas	8º	64 h/aula
UNOCHAPECÓ	Contabilidade Pública	4º	60 h/aula
UNOESC	Contabilidade Pública I	4º	60 h/aula
	Contabilidade Pública II	5º	30 h/aula

Quadro 4 - Matriz curricular da disciplina

Fonte: Dados da pesquisa

Inicialmente é possível observar que a disciplina é denominada em quatro formas diferentes (Contabilidade Pública I e II, Planejamento e Orçamento Estatal, Contabilidade e Orçamento Público, Contabilidade e Finanças Públicas), apesar da similaridade presente no conteúdo apresentado nas ementas da IES, conforme descrição na próxima seção.

Importante ressaltar que a proposta nacional cria uma nomenclatura nova para a disciplina (Contabilidade e Orçamento Público), dirimindo as diferentes terminologias atualmente verificadas. Observa-se também que cinco IES destinam duas fases do curso de graduação para o ensino da disciplina, bem como se verifica diferenças do início da fase de ensino da disciplina, em que as IES dispõem a partir do 4º semestre.

Da mesma forma, é notório que cinco instituições disponibilizam duas fases para o ensino da contabilidade pública (UNESC, UNIBAVE, UNIDAVI, UNISUL e UNOESC),

sendo que apenas estas estariam de acordo com a carga horária (90 horas/aula) descrito na proposta nacional de conteúdo do curso de ciências contábeis.

4.2 CONTEÚDOS DAS EMENTAS POR ASSUNTO

A Tabela 1 apresenta o conteúdo das ementas indicadas no Quadro 2 o que possibilita verificar igualdades e diferenças nos temas planejados no conteúdo programático utilizado no processo de ensino da contabilidade pública.

Tabela 1:

Conteúdo programático por IES

INSTITUIÇÕES DE ENSINO CONTEÚDO PROGRAMÁTICO	FURB	UDESC	UNC	UNERJ	UNESC	UNIBAVE	UNIDAVI	UNIFEPE	UNIFLAC	UNISUL	UNIVALI	UNIVILLE	UNOCHAPECÓ	UNOESC	TOTAL OCORRÊNCIAS	% IES CONTEÚDO
	Administração pública - pincípios	X		X	X	X			X			X	X		X	8
Conceito e campo de aplicação	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	14	100
Contratos administrativos			X	X											2	14
PPA, LDO e LOA	X				X	X		X		X			X	X	7	50
Controles internos e/ou externo	X		X	X		X	X	X		X	X		X	X	10	71
Créditos adicionais	X	X	X	X		X		X		X		X	X	X	10	71
Demonstrações contábeis	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	13	93
Despesa pública	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	14	100
Gestão pública	X					X	X	X				X			5	36
Lei de responsabilidade fiscal	X		X	X	X		X	X	X	X	X	X	X		11	79
Licitação	X		X	X	X			X	X	X		X	X	X	10	71
Orçamento público	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X		X	11	79
Patrimônio público	X		X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	86
Plano contas	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	13	93
Portarias da STN / MPOG								X							1	7
Receita pública	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	14	100
Regimes contábeis	X	X	X				X	X		X	X	X			8	57
Escrituração contábil	X	X	X	X	X	X	X	X		X			X	X	11	79
Serviço público	X		X	X	X									X	5	36
Sistemas Contábeis		X	X	X			X	X	X	X					7	50
Tribunais de Contas			X						X	X	X	X	X		6	43
OCORRÊNCIAS POR IES	17	10	17	15	12	12	13	18	10	16	11	14	13	14	192	-
% DE CONTEÚDO POR IES	81	48	81	71	57	57	62	86	48	76	52	67	62	67	-	-

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 1 denotam a presença de 21 conteúdos diferentes, destacando-se que a similaridade de conteúdo programático está presente em 65% das IES. Destacam-se negativamente as instituições UDESC e UNIFLAC por conterem apenas 48% de conteúdo, apesar das duas entidades disporem de 72 e 60 horas/aula, respectivamente, para o ensino para a disciplina.

Importante enfatizar que as instituições FURB, UNC, UNERJ, UNIFEPE e UNISUL contemplam mais 71% de conteúdo de ensino na disciplina. Do conteúdo total apresentado, 12 deles estão presentes nas ementas das IES com no mínimo 71% de apontamentos. Os

únicos conteúdos presentes em todas as matrizes curriculares são: “Conceito e aplicação da contabilidade”, “Despesa pública” e “Receita pública”.

Ainda, é possível ressaltar a baixa importância aos conteúdos “Portaria da STN/MPOG” com 7%, “Contratos administrativos” com 14%, “Gestão pública” e “Serviço Público” com 36% e “Tribunais de Contas” com 43%. Destaca-se o baixo percentual no ensino dos conteúdos das portarias da STN. Neste ponto vale destacar que as portarias da STN, apesar da recente publicação de seus manuais consolidados em 2008, o conteúdo das mesmas já vem sendo aplicado pelas entidades públicas desde a edição da Portaria STN/SOF nº 163 em maio de 2001.

Sobre a baixa importância dos contratos realizados na administração pública, supõe-se o desinteresse no ensino desse assunto, apesar de estar vinculada diretamente ao conteúdo “Licitação”, o qual obteve 71% de participação nas IES pesquisadas, por possuir característica de matéria ligada ao Direito Administrativo.

Quanto ao percentual de 36% relacionado aos conteúdos de “Gestão pública” e “Serviço público”, verifica-se que o ensino da disciplina contabilidade pública apresenta conceitos relacionados à contabilidade gerencial, tema premente e atualmente aplicados na área governamental. Isso vem ao encontro dos estudos de Filho e Slomski (2003) que afirmaram que no ensino de contabilidade busca-se a formação de profissionais voltados ao mercado empresarial.

E, o tema relacionado à atuação dos Tribunais de Contas, que são órgãos auxiliares ao controle externo na administração pública, tal conteúdo pode estar contido na área de “Controles internos e/ou externos”, ou, a exemplo do conteúdo “Contratos administrativos”, estar relacionado às formalidades jurídicas que envolvem a atuação dos referidos tribunais.

O Quadro 5 apresenta uma comparação do conteúdo obtido na Tabela 1 com as disciplinas indicadas na proposta nacional de conteúdo para os cursos de graduação em ciências contábeis editada pelo CFC.

CONTEÚDO DA PROPOSTA NACIONAL DO CFC		CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DAS IES	
LRF	Planejamento (PPA, LDO e LOA)	LRF	Controle de gestão (PPA, LDO e LOA)
	Responsabilidade fiscal		Gestão pública
	A reforma do Estado e a LRF		Lei de Responsabilidade Fiscal
	Propósitos da LRF		Patrimônio público
Patrimônio público	Tipos de bens públicos	Lei 4320/64	Conceito e campo de aplicação
	Aspectos qualitativos e quantitativos		Créditos adicionais
Orçamento Público	Estrutura orçamentária		Demonstrações contábeis
	Estágios da receita e despesa pública		Despesa pública
Créditos Adicionais	Conceitos		Orçamento público
	Tipos		Plano de contas
	Recursos para abertura		Receita pública
Plano de Contas e Escrituração Contábil	Considerações introdutórias		Regimes contábeis
	Regimes contábeis		Escrituração contábil
	Identificação dos grupos		Sistemas contábeis
	Sistemas de contas	Administração pública	
	Mecanismos de contas	Princípios constitucionais	
	Função e funcionamento das contas	Controle externo	
	Contabilização de fatos típicos	Controle interno	
Exemplos práticos	Tribunais de Contas		
		Constituição Federal	

Demonstrações Contábeis na Área Pública	Conceito, importância, finalidade, principais contas componentes: balanço orçamentário, balanço financeiro e balanço patrimonial	Lei 8666/93	Lei de licitações
	Demonstração das variações patrimoniais: conceito, importância, finalidade, variações ativas e passivas, mutações ativas e passivas, principais contas componentes das variações		Contratos administrativos
Funções Básicas do SIAFI	Conceito	STN	Portarias da Secretaria Tesouro Nacional / MPOG
	Concepção		
	Estrutura		

Quadro 5 - Comparação de conteúdo da proposta nacional *versus* conteúdo das IES

Fonte: Dados da pesquisa

Iniciando-se a análise da comparação dos conteúdos do Quadro 5 percebe-se que o conteúdo das IES apresenta 3 itens a mais, ou seja, a Lei 8666 (Lei de Licitações e Contratos da Administração Pública), tópicos relacionados a Constituição Federal e sobre as Portarias emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Sobre esse foco, os principais itens não tratados na proposta do CFC relacionam-se as licitações e aos controles interno/externos, sendo que ambos obtiveram 71% de frequência nas ementas das IES do sistema ACAFE.

Ainda pode-se observar que na proposta nacional de conteúdo apresenta uma divisão dos assuntos tratados na Lei 4.320/64 em quatro temas: orçamento, créditos adicionais, plano de contas e escrituração, e as demonstrações contábeis. Entretanto, na comparação, verifica-se que os conteúdos são similares.

Outro ponto a ressaltar, é que na proposta do CFC o item Patrimônio Público é tratado em separado, enquanto que no conteúdo das IES ele está relacionado aos aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Pode-se verificar que alguns itens que atualmente são aplicados no ensino da contabilidade pública, correm o risco de não serem mais utilizados, a exemplo dos princípios da administração pública, os controles internos e externos, tribunais de contas, licitações e contratos, etc, temas esses relevantes ao exercício da profissão contábil na área pública.

E por fim, apesar de não estar contido em nenhum conteúdo das IES pesquisadas, é positiva a inclusão do tema “Siafi” na proposta nacional do CFC, pois o sistema de controle e gestão orçamentário é utilizado pela União, por diversos Estados e pode ser estendida sua aplicação aos municípios brasileiros, melhorando assim a qualidade e a uniformidade da informação pública.

4.3 CONTEÚDOS DAS EMENTAS POR ORIGEM

A presente seção busca verificar a origem dos conteúdos apresentados no ensino da contabilidade pública, em conformidade com os dados apresentados no Quadro 1.

Tabela 2:
Conteúdo programático por origem

ORIGEM	TOTAL DE OCORRÊNCIAS	PARTICIPAÇÃO NO CONTEÚDO
Constituição Federal 1988	24	12,50 %
Lei Federal 4.320/1964	115	60,00 %
Lei Complementar 101/2000 - LRF	40	21,00 %
Portarias STN/SOF - Manuais	1	0,50 %
Lei 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos	12	6,00 %
Totais	192	100 %

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados apresentados na Tabela 2 comprovam uma correlação direta entre a quantidade de assuntos relacionados ao tema e a participação do conteúdo disponibilizado pelas IES no ensino da contabilidade pública, exceto, quanto ao item relacionado às Portarias emitidas pela STN.

Como já visto na seção anterior, os assuntos relacionados a esse tema já são utilizados na prática da contabilidade das entidades públicas desde 2001, pois o objetivo da Portaria 163/2001 residia em disciplinar certos dispositivos advindos da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal que entrou em vigor em maio de 2000.

Ademais, a predominância quanto ao ensino da Lei 4.320/64 vem corroborar o entendimento de Silva (2004) que afirma que a contabilidade pública no Brasil ainda se move de acordo com regras defasadas no tempo, de caráter extremamente legalista, característica esta repassada aos conteúdos no ensino da disciplina no curso de ciências contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou as ementas da disciplina Contabilidade Pública do curso de ciências contábeis das instituições de ensino superior que compõem o sistema ACAFE em Santa Catarina, comparando-as com a proposta nacional de conteúdo para o cursos de graduação em ciências contábeis editada pelo CFC.

Respondendo a questão de pesquisa, conclui-se que a recente transformação na área governamental ocorridas com o advento da LRF e com o processo de modernização e gestão implantada na contabilidade pública, torna-se evidente e necessário um maior interesse por entender e explicar a contabilidade governamental.

Porém, por se tratar de uma disciplina eivada de aspectos normativos e presa a regras acredita-se haver a necessidade de rever determinados conteúdos atualmente aplicados à disciplina, visando uma melhor formação do profissional de contabilidade, o qual estará habilitado a atuar no setor público.

Apesar da contabilidade, de forma geral, o ensino da contabilidade pública deve ampliar seus conceitos quando relacionados a contabilidade gerencial da área governamental, corrente essa conhecida como gestão pública, e que vem crescendo e sendo disseminada na prática da administração pública nas três esferas de governo.

E por fim, ressalta-se a importância que possui o ensino de contabilidade pública, pois assim, o contabilista formado, estará comprometido com a comunidade acadêmica, com a sociedade e com a ciência contábil.

Para estudos futuros relacionados a presente pesquisa, sugere-se a aplicação de pesquisa sobre a percepção do ensino de contabilidade pública junto aos alunos da graduação das IES que compõem o sistema ACAFE.

REFERÊNCIAS

- ACAFE. Associação Catarinense das Fundações Educacionais. Disponível em: <www.afe.org.br>. Acesso em: 31 jul. 2009.
- ALMEIDA, Maria Dorinha. (Org.). Currículo como artefato social. Natal: UFRN, 2000.
- ANGÉLICO, João. Contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 1990.
- BRASIL. Lei n.º 9.394, de 20 de novembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Senado Federal. Brasília, 1996. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/pagina>>. Acesso em: 30 jul. 2009.
- BRASIL. Resolução MEC/CNE 10/04 de 16 de abril de 2004. Institui as diretrizes curriculares nacionais do curso de graduação em ciências contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Ministério da Educação e Cultura. Brasília, 2004. Disponível em: <www.mec.gov.br>. Acesso em: 16 jul. 2009.
- CARDOSO, Jorge Luiz. SOUZA, Marcos Antonio de. ALMEIDA, Lauro Brito. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. v. 3, n.3, p. 275-284, 2007.
- CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. Contabilidade pública no governo federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel. São Paulo: Atlas, 2004.
- CARNEIRO, Juarez Domingues. *et al.* Proposta nacional de conteúdo para os cursos de graduação em ciências contábeis. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008.
- DUTRA, Oneide Tadeu. Proposta de uma matriz curricular para o curso de Ciências Contábeis na Grande Florianópolis. Dissertação (mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- FILHO, Benedicto de Tolosa. PAYÁ, Renata Fernandes de Tolosa. TOLOSA, Ricardo Fernandes de. Manual prático para realização de licitações. São Paulo: Ibrap, 2001.
- FILHO, Geraldo Alemandro Leite. SLOMSKI, Valmor. Opiniões dos alunos acerca da disciplina contabilidade governamental: um estudo empírico em uma universidade pública. Revista UNB Contábil, Brasília, v. 6, n. 1, p. 79-99, 2003.
- GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDICIBUS, Sérgio de. Novos paradigmas do ensino da contabilidade na pós-graduação. Revista Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, n. 1, v. 2, p.103-109, 1999.
- KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. Contabilidade pública. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARCH, Carlos Eduardo T. A evolução da contabilidade: em resposta às necessidades do mundo atual. 2007. 51 f. Monografia (Especialista em Auditoria e Controladoria) – Universidade Cândido Mendes. Niterói, 2007.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. *et al.* Didática do ensino da contabilidade: aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006

- SCHMIDT, João Pedro; CAMPIS, Luiz Augusto C. As instituições comunitárias e o novo marco jurídico do público não-estatal. In: SCHMIDT, J. P.. (Org.). Instituições comunitárias: instituições públicas não-estatais. 1ª ed. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2009, v. 1, p. 17-37.
- SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental - um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- TAVARES, Marialva Rossi. Paradigmas Avaliativos e o ensino de graduação. In: II Fórum de Graduação. Montes Claros: UNIMONTES, 2001.