

**NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP: UM ESTUDO NO ENSINO
SUPERIOR NO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Natielli Pereira Santos Cabral

Graduanda em Ciências Contábeis

Universidade Federal de Uberlândia

Rua Grupiara, 101 Morumbi, Uberlândia - MG

E-mail: natielli_pereira@hotmail.com - (34) 3226-3439

Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade

Doutora em Controladoria e Contabilidade.

Universidade Federal de Uberlândia

Avenida João Naves de Ávila, 2160, Bloco 1F – Campus Santa Mônica

E-mail: melizabeth@ufu.br - (34) 3239-4176

RESUMO

A contabilidade nacional está passando por diversas alterações devido a convergência as normas internacionais, dentre estas alterações estão as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público publicadas visando a consonância com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público – IPSAS. Diante disto, o presente estudo tem como objetivo, analisar se os conteúdos de ensino das Instituições de Ensino Superior do curso de Ciências Contábeis do Estado de Minas Gerais, estão alinhados com o proposto pelas normas do setor público. Para tanto, seguiu-se o modelo proposto por Maciel et al (2015) com a elaboração do Índice de Aderência - INBCASP que busca mensurar a aderência das IES ao conteúdo das NBCASP. A amostra do estudo foi formada por 32 IES Mineiras que oferecem o curso na modalidade presencial que disponibilizaram as ementas e conteúdos programáticos através de seus sites ou por contato via e-mail com os coordenadores dos cursos. A avaliação dos resultados se deu através de da estatística descritiva e análise das diferenças entre as médias com o uso da análise de variância - Anova: Fator Único. Os resultados revelaram um quadro insatisfatório em relação a ensino de contabilidade pública nas IES estudadas, as mesmas obtiverem média de aderência às normas específicas ao setor público de apenas 40,9%. Esse resultado vem de encontro ao estudo realizado por Maciel et al (2015) em que encontrou um nível de aderência de 72,4% nas IES. Portanto, é preciso uma atualização das IES de Minas Gerais com o objetivo de preparar os discentes para as exigências do mercado de trabalho. Vale ressaltar que mais normas entraram em vigor em janeiro de 2017 e mais uma vez demandará ajustes nas grades curriculares do ensino de contabilidade pública.

Palavras-Chave: Normas de contabilidade; Setor Público; Instituições de Ensino Superior.

1. INTRODUÇÃO

O período universitário é o momento em que o aluno adquire a base de informações e conhecimentos que irão auxiliá-lo no desenvolvimento de suas funções futuras. Em face disto, a instituição de ensino assume grande responsabilidade, como fonte destes conhecimentos aos alunos, e é dever desses estabelecimentos se atualizar sempre com o objetivo de instruir seus alunos de acordo com as exigências do mercado (NOSSA, 1999).

Desde 2008, a contabilidade brasileira vem sofrendo inúmeras alterações, em que o setor privado e o setor público iniciaram um processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Desde então, as instituições de ensino que possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis tiveram que rever as diretrizes curriculares dos seus cursos. Alguns estudos já foram realizados investigando essas alterações em diversos estabelecimentos de ensino e em assuntos diversificados (Mendes, Silva e Niyama, 2011; Campos & Lemes, 2012; Macêdo & Klann, 2014; Araújo & Leal, 2015), entretanto, especificamente quanto às disciplinas voltadas para o setor público são poucos os estudos (Viana, Tamer, Abbud, & Lima 2012; Maciel, Kronbauer, Ott, E., Barbosa, & Marquezan, 2015).

As diretrizes curriculares estabelecem os princípios gerais para a elaboração do projeto pedagógico de cada curso de graduação. Para o curso de Ciências Contábeis foi promulgada a Resolução nº 10 de 2004 que “Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências”.

Em 2009, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC editou uma proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação de ciências contábeis com o objetivo de auxiliar os estabelecimentos de ensino para a atualização dos respectivos conteúdos programáticos.

Diante desta problemática, o presente estudo, pretende analisar o nível de aderência do conteúdo programático voltado ao setor público nas Instituições de Ensino Superior - IES de contabilidade em relação as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Assim o objetivo da pesquisa é analisar o nível de aderência do ensino de contabilidade voltado ao setor público nas IES de Minas Gerais em relação as orientações das NBCASP.

Para atingir o objetivo será utilizada a técnica de análise de conteúdo segundo Bardin, 2009, a ser realizada nas ementas e conteúdos programáticos das IES de Minas Gerais, das disciplinas relacionadas ao ensino da contabilidade para o setor público. Logo após a análise de conteúdo, será construído o Índice de Aderência - INBCASP com base no modelo utilizado por Maciel *et al* (2015).

A justificativa da análise refere-se as importantes contribuições das NBCASP à Contabilidade Pública, uma vez que são elaboradas visando o alinhamento com as normas internacionais, para tanto é necessário assegurar que os egressos do Curso de Ciências Contábeis estejam munidos com estes conhecimentos.

É importante salientar que em setembro de 2016 houve a publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual, um grande avanço para a efetiva convergência às normas internacionais de contabilidade pública, e até dezembro foram publicadas mais cinco NBC TSP, que estarão substituindo algumas das NBCASPs a partir de janeiro de 2017, e em 2017 devem ir sendo editadas mais normas que irão substituir todas as NBCASPs. Entretanto, essa pesquisa foi realizada com as normas que

estavam vigorando entre 2008 e 2016. No futuro, nova pesquisa deve ser realizada com as NBC TSP.

Na próxima seção apresenta-se o desenvolvimento do tema seguido dos aspectos metodológicos. Segue-se com a apresentação e discussão dos resultados e, por fim, as considerações finais.

2. REVISÃO CONCEITUAL

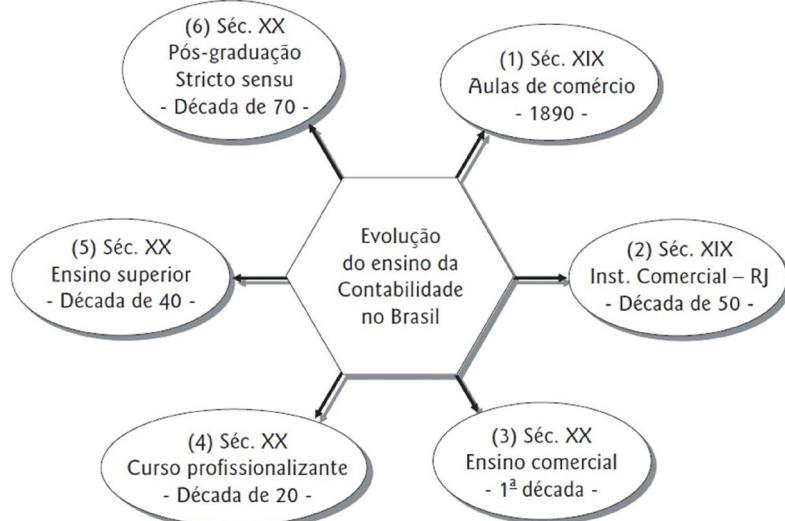
2.1 Ensino da Contabilidade

A contabilidade é provavelmente uma das práticas mais antigas do mundo, de acordo com Carvalho (2010) surgiu com a necessidade do homem primitivo de registrar e medir o patrimônio e suas variações mesmo que de forma rudimentar. Ainda neste sentido Iudicibus (2010) destaca:

Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas a aproximadamente 2000 a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade. (p.15)

Com a vinda da Família Real Portuguesa no século XIX o ensino da contabilidade no Brasil deu seus primeiros passos, a partir daí houveram inúmeras mudanças até chegarmos ao modelo de graduação que temos hoje como é possível analisar na figura abaixo. (Peleias, *et al*, 2007).

Figura 1: Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil



Fonte: Peleias, *et al* (2007)

De acordo com Marion e Robles Junior (1998), a primeira instituição de ensino de contabilidade no Brasil foi a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado que surgiu em 1902 como “Escola Prática de Comércio”. Os cursos de contabilidade propriamente ditos foram criados em 1931 através do Decreto 20.158, que instituiu o curso Técnico em contabilidade com duração de 02 ou 03 anos para formação de Guarda-livros ou Peritos contadores respectivamente.

A primeira turma de Ciências Contábeis Atuarias iniciou-se em 1949, embora tenha sido estabelecido pela Lei 7.988 no ano de 1945. Em 1951, a Lei 1.401 desmembrou o curso de Ciências Contábeis e Atuariais, a partir deste momento os concluintes recebem título de bacharel em contabilidade. (Marion, Robles Junior, 1998).

Em relação à Estrutura curricular o Parecer 397/62 dividiu o curso em ciclo de formação básica e ciclo de formação profissional. O quadro abaixo descreve o currículo de ensino do curso de Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos.

Quadro 1: Currículo Curso de Ciências Atuariais

| Ano | Conteúdo de Ensino |
|----------|--|
| Primeiro | Análise Matemática; Estatística Geral e Aplicada; Contabilidade Geral; Ciências de Administração e Economia. |
| Segundo | Matemática Financeira, Ciência das Finanças; Organização e Contabilidade Industrial, Contabilidade Agrícola e Instituições de Direito. |
| Terceiro | Matemática Atuarial, Organização e Contabilidade Bancária, Finanças das Empresas, Técnica Comercial e Instituições de Direito Civil e Comercial. |
| Quarto | Organização e Contabilidade de Seguro, Contabilidade Pública, Revisões e Perícia Contábil, Instituições de Direito Social, Legislação Tributária e Fiscal. |

Fonte: Adaptado de Marion e Robles Junior (1998)

Ainda de acordo com Mario e Robles Junior (1998) a penúltima grande alteração que houve em relação ao currículo no ensino de contabilidade nacional foi a resolução 03/92, a partir dela os currículos passaram a serem elaborados visando o conhecimento teórico e prático. As disciplinas foram distribuídas em três categorias de conhecimento, a primeira categoria abrangia os conhecimentos de formação geral, de natureza humanística e social, com disciplinas obrigatórias e eletivas. Na segunda categoria constavam disciplinas para conhecimento de formação profissional básica, específica e conhecimentos eletivos. Na terceira e última categoria, conhecimentos ou atividade de formação complementar como, por exemplo, estágios supervisionados, jogos de empresas, e trabalho de conclusão de curso (TCC), entre outros.

A resolução ainda estabelecia outras diretrizes em relação ao curso, com duração mínima de 2.700 horas aulas integralizadas em no máximo sete anos e mínimo de quatro.

Atualmente a resolução N° 10/2004 da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação (CNE/CES) estabeleceu as Diretrizes Curriculares nacional do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, estas devem ser seguidas pelas IES na elaboração do Projeto Pedagógico. De acordo com Ott *et al* (2011), o projeto deve visar o perfil desejado de egresso em relação a competências e habilidades necessárias ao profissional no mercado de trabalho.

2.1.1. Ensino de Contabilidade para o setor público

O artigo de Wilson (2013) traça uma perspectiva histórica sobre o ensino na contabilidade governamental e recomenda que os professores devem integrar com os profissionais da área e realizar mais pesquisas acadêmicas com foco em questões relevantes.

O CFC visando auxiliar as IES na elaboração de suas matrizes curriculares, como também o ensino mais padronizado em relação a conteúdo, ementário e bibliografia, elaborou o livro Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

Neste, apresenta sugestões de disciplinas que devem integrar as grades curriculares nacionais nas três modalidades, presencial, semipresencial e a distância (CFC, 2009).

De acordo com a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, que já está em sua segunda edição, as matérias relacionadas ao ensino da contabilidade pública fazem parte do conteúdo de formação profissional, em consonância como a Resolução MEC CNE/CES n.º 10/04. Na proposta os conteúdos relacionados à contabilidade pública são divididos em duas disciplinas, Gestão de Finanças Públicas e Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Na disciplina de Gestão de Finanças Públicas deverão ser abordados os seguintes conteúdos: Teoria das Finanças Públicas, Planejamento do Setor Público, Orçamento Público, Responsabilidade Fiscal. Já no conteúdo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é abordada a estrutura conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, os princípios contábeis, patrimônio público, plano de contas, lançamentos típicos elaboração e análise das demonstrações custos e controle interno sob a ótica contábil.

É importante destacar que esta é apenas uma tentativa de delimitar o ensino, no entanto as instituições têm autonomia na elaboração de suas matrizes, seguindo as legislações vigentes.

Devido às mudanças já discutidas, uma nova proposta está sendo elaborada pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), embora sem prazo para finalização (Portal CFC, 2014).

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Desde 2008 um novo modelo de contabilidade foi implantado no Brasil, este reflete o modelo internacional, como consequência o setor público também sofreu alterações nas práticas contábeis, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Este novo modelo foi elaborado e normatizado pelos órgãos públicos competentes, dentre eles Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Ministério da Fazenda (MF). (Viana *et al*, 2012)

Visando a aproximação das normas brasileiras de contabilidade do setor público às normas internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, esta continha diretrizes em relação às demonstrações contábeis. O STN como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, no processo de convergência foi incumbido, entre outras coisas, da criação do Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP), a definição do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a elaboração do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e fazer a disseminação através de treinamentos e apoio técnico. (CRC – RS, 2014; STN, 2014)

Ainda neste processo de harmonização dos procedimentos contábeis, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), foram publicadas a partir de 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) visando à convergência das normas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*). (CRC – RS, 2014; CFC, 2012). Entretanto, essas normas ainda não são as que foram emitidas pelo órgão emissor das normas internacionais para o setor público o *International Federation of Accountants - IFAC* e foram traduzidas pelo CFC em 2010. No Quadro 2 consta a relação das NBCASP emitidas pelo CFC e seus respectivos conteúdos.

Quadro 2: Relação das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público

| Numeração | Resolução CFC | Norma |
|-------------|---------------|---|
| NBC T 16.1 | 1.128/08 | Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação |
| NBC T 16.2 | 1.129/08 | Patrimônio e Sistemas Contábeis |
| NBC T 16.3 | 1.130/08 | Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil |
| NBC T 16.4 | 1.131/08 | Transações no Setor Público |
| NBC T 16.5 | 1.132/08 | Registro Contábil |
| NBC T 16.6 | 1.133/08 | Demonstrações Contábeis |
| NBC T 16.7 | 1.134/08 | Consolidação das Demonstrações Contábeis |
| NBC T 16.8 | 1.135/08 | Controle Interno |
| NBC T 16.9 | 1.136/08 | Depreciação, Amortização e Exaustão |
| NBC T 16.10 | 1.137/08 | Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público |
| NBC T 16.11 | 1.366/11 | Sistema de Informação de Custos do Setor Público |

Fonte: Adaptado de CFC, 2012

As NBCASP são uma importante evolução no que diz respeito à evidenciação da máquina pública, auxiliando na transparência fiscal, e mensuração do patrimônio público. Também a distinção de Orçamento Público e contabilidade conforme verificado por Vicente, Moraes e Platt Neto (2012) em pesquisa bibliográfica.

De acordo com Viana *et al* (2012), a efetivação das NBCASP necessita de enfoque e aprofundamento e que o início se dá nas universidades, através das disciplinas voltadas a contabilidade pública.

Como citado na introdução desde setembro de 2016 começaram a ser editadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) que estão substituindo as NBCASP. Até dezembro de 2016, foram publicadas além da estrutura conceitual, mais cinco normas que estão destacadas na Tabela 1.

Tabela 1: Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público

| Resolução CFC | Norma |
|---------------|---|
| NBC TSP EC | Estrutura Conceitual |
| NBC TSP 01 | Receita de Transação sem Contraprestação |
| NBC TSP 02 | Receita de Transação com Contraprestação |
| NBC TSP 03 | Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes |
| NBC TSP 04 | Estoques |
| NBC TSP 05 | Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente |

Fonte: CFC, 2016

Tendo em vista que essas normas da Tabela 1 foram publicadas ao final de 2016, não faz parte do escopo desta pesquisa, principalmente que os currículos escolares ainda serão atualizados.

2.3 Estudos anteriores

Nos últimos anos muitos estudos têm focado nos currículos dos cursos de ciências contábeis, devido a gama de mudanças que a área tem sofrido. Neste sentido Pires e Ott (2010) analisaram as estruturas curriculares propostas pelo IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC e pela Resolução CNE/CES no. 10/2004, com foco nas competências, habilidades e atitudes que devem ser desenvolvidas. Os resultados mostraram que na elaboração dos

currículos de Ciências Contábeis o desenvolvimento de competências relacionadas à formação profissional e o desenvolvimento de habilidades como: comunicação, liderança e interpessoais, são consideradas, alinhando-se, assim, com as propostas de organismos como IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC.

Já Czesnat *et al* (2009) analisaram a adaptação dos currículos das universidades de Santa Catarina ao currículo mundial proposto pela ONU/Unctad/Isar, os resultados demonstram que apesar de apenas quatro disciplinas apresentarem o conteúdo de Contabilidade Internacional, os percentuais de 88,27% das disciplinas dos currículos pesquisados estão adaptadas ao currículo mundial.

Alguns estudos já foram realizados para verificar este nível de aderência dos currículos das IES ao conteúdo das NBCASP, Viana *et al* (2012) realizaram estudo com 10 universidades e faculdades do Amazonas que oferecem o curso de forma presencial, sendo nove privadas e uma federal, como resultado obteve 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.

Destacaram também que os projetos pedagógicos e planos de ensino que possibilitaram verificação da data de elaboração, nenhum era referente a período anterior a divulgação nas NBCASP, o que demonstra que não houve cuidado na adequação dos currículos as NBCASP.

Outro estudo realizado Maciel *et al* (2015) em seu estudo com 28 IES do Rio Grande do Sul com modalidade presencial, através de índice que tem como objetivo mensurar o nível de aderência dos currículos das IES às NBCASP. Os resultados encontrados com o INBCASP revelaram que as instituições abordam as normas em seu ensino de contabilidade pública, onde a média de aderência nas instituições foi de 72,4% com relação ao conteúdo das 11 normas.

Diante do exposto, este estudo é relevante no sentido de comparar o nível de aderência às NBCASP nas IES do Estado de Minas Gerais com estes dois outros estudos realizados no Amazonas e Rio Grande do Sul.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o objetivo da pesquisa será utilizada a técnica de análise de conteúdo (Bardin, 2009), a ser realizada nas ementas e conteúdos programáticos das IES de Minas Gerais, das disciplinas relacionadas ao ensino da contabilidade para o setor público.

Logo após a análise de conteúdo, será construído o Índice de Aderência - INBCASP com base no modelo utilizado por Maciel *et al* (2015).

A amostra é composta das IES do Estado de Minas Gerais que possuem o Curso de Graduação em Ciências Contábeis na modalidade presencial em atividade e cadastradas no site do Ministério da Educação.

Foram analisados os sites das instituições em busca da grade curricular, ementa e o projeto pedagógico do curso de ciências contábeis. As IES que não continham a informação no site, enviou-se e-mail para as mesmas solicitando os arquivos. O período da coleta foi dos meses de Abril a Outubro de 2016 com população de 69 instituições. Após essas coletas a amostra final foi de 32 instituições, que está apresentada na Tabela 2, sendo 12 universidades públicas, 12 faculdades privadas e 08 centros universitários.

Tabela 2: Definição da amostra

| Categoria | Faculdades | Centros Universitários/Institutos | Universidades | Total | % |
|-----------|------------|-----------------------------------|---------------|-------|-----------|
| Pública | 0 | | 0 | 12 | 12 37,50% |
| Privada | 12 | | 8 | 0 20 | 62,50% |

| | | | | | |
|--------------|-----------|----------|-----------|-----------|-------------|
| Total | 12 | 8 | 12 | 32 | 100% |
|--------------|-----------|----------|-----------|-----------|-------------|

Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se observar a partir da Tabela 2, que a quantidade de faculdades e universidades da amostra se igualam, sendo estas responsáveis por 75% da totalidade das instituições analisadas. As instituições privadas são predominantes em relação às públicas, com um total de 62,5% da amostra.

Para determinar o Índice de aderência das disciplinas INBCASP utilizou-se as diretrizes apresentadas pelas 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP emitidas pelo CFC, sendo determinado o mesmo peso para todas conforme realizado por Maciel *et al* (2015). É o que demonstra a tabela 3.

Tabela 3: Relação das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – Percentual INBCASP

| Numeração | Norma | Pontuação |
|---|---|------------------|
| NBC T 16.1 | Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação | 1 |
| NBC T 16.2 | Patrimônio e Sistemas contábeis | 1 |
| NBC T 16.3 | Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil | 1 |
| NBC T 16.4 | Transações no Setor Público | 1 |
| NBC T 16.5 | Registro Contábil | 1 |
| NBC T 16.6 | Demonstrações Contábeis | 1 |
| NBC T 16.7 | Consolidação das Demonstrações Contábeis | 1 |
| NBC T 16.8 | Controle Interno | 1 |
| NBC T 16.9 | Depreciação, Amortização e Exaustão | 1 |
| NBC T 16.10 | Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público | 1 |
| NBC T 16.11 | Sistema de Informação de Custos do Setor Público | 1 |
| Soma dos pontos (a) | | 11 |
| Total dos Itens Avaliados (b) | | 11 |
| Índice INBCASP - Percentual de Conformidade (a) ÷ (b) | | 100% |

Fonte: Maciel *et al* (2015)

Após a coleta dos conteúdos programáticos, os dados foram compilados em planilhas para análise. Em relação às ementas das disciplinas de contabilidade pública as mesmas foram confrontadas com as NBCASP a fim de se verificar o nível percentual de aderência do conteúdo apresentado pelas IES ao previsto nas normas. O índice foi desenvolvido de forma que a cada norma foi atribuído peso 1 (um), assim a cada norma atendida a instituição recebe 1 (um) ponto e 0 (zero) a cada conteúdo de norma não atendido, ao final a soma da pontuação obtida é dividida pelo total dos itens avaliados, obtendo-se assim o índice de aderência objeto deste estudo.

Na análise dos dados fez-se uso da estatística descritiva obtendo assim a análise da média geral em relação a aderência dos conteúdos programáticos às normas. Após, os dados foram analisados de maneira fracionada, visando assim exame mais detalhado.

Para tanto, a aderência das disciplinas de contabilidade pública foi analisada através de grupos de acordo com existência ou não de pré-requisito para a disciplina; a aderência do INBCASP em relação ao semestre de ocorrência da matéria, antes do 4º período ou após, a quantidade de disciplinas ofertadas; quanto ao tipo de IES; a categoria acadêmica da IES, privada ou pública e a adesão ao conteúdo da NBCASP por norma. Estas análises dos níveis

de aderência foram realizadas através da diferença nas médias examinado através da Análise de Variância - ANOVA Fator Único.

A Anova Fator Único é utilizada para comparar a média aritmética de três ou mais grupos populacionais, através da análise de variâncias amostrais. De acordo com Oliveira (2007), a Anova Fator Único permite verificar a relação de uma variável qualitativa independente com uma variável quantitativa de resposta, basicamente a Anova testa a hipótese de as médias serem iguais (H_0) contra a hipótese de as médias serem diferentes (H_1), sendo que para se rejeitar a hipótese nula basta um grupo com média diferente.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste tópico serão analisados os resultados da pesquisa, em que serão discutidos as características e conteúdos programáticos das IES estudadas. Primeiramente será apresentada a análise da média geral da aderência das IES, em seguida a análise por seção de acordo com a necessidade de pré-requisito; período de ocorrência da matéria de contabilidade pública, quantidade de disciplinas ofertadas, e o tipo de categoria das IES.

4.1. Análise Geral de Aderência as NBCASP

Após concluída a etapa de coleta de dados e atribuição de ponto as normas e construção do INBCASP, foi possível analisar através da estatística descritiva a amostra estudada. Os dados mostrados na tabela 4, apresentam média de 40,9%, o que demonstra uma diferença expressiva entre os índices de aderência das IES analisadas.

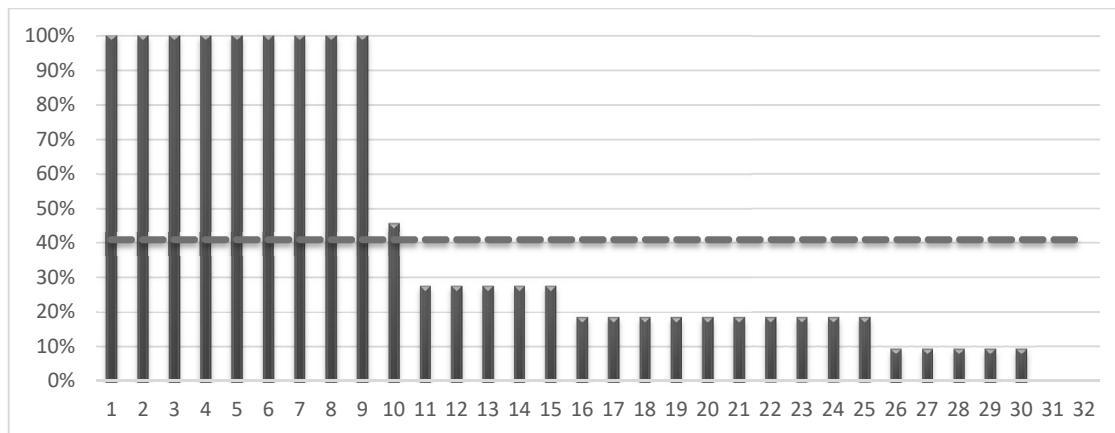
Tabela 4 – Estatística descritiva INBCASP

| Média | Mediana | Moda | Desvio Padrão | Variância | Curtose | Assimetria | Mínimo | Máximo | N |
|-------|---------|-------|---------------|-----------|---------|------------|--------|--------|----|
| 0,409 | 0,182 | 0,182 | 0,385 | 0,148 | -1,117 | 0,862 | 0,000 | 1,00 | 32 |

Fonte: Dados da pesquisa

A figura 2 apresenta o gráfico do nível de aderência das 32 IES estudadas, a linha pontilhada disposta horizontalmente no gráfico representa a média dos índices de aderência das instituições. Apenas 10 IES obtiveram índices acima da média do estudo, destas 9 instituições atenderam integralmente as especificações das NBCASP.

Figura 2 – Gráfico Nível de Aderência das IES à NBCASP e Média Geral



Fonte: Dados da pesquisa

As demais instituições apresentam índices abaixo da média geral, sendo que duas delas apresentaram nível de aderência 0 (zero), pois os conteúdos de seus currículos são anteriores as NBCASP, é possível perceber a desigualdade existente no ensino da disciplina de Contabilidade Pública nas instituições pesquisadas o que levanta o questionamento do grau de conhecimento que os estudantes estão adquirindo sobre a contabilidade pública de acordo com os parâmetros das normas obtidas.

Esse resultado apresenta-se contrário ao estudo de Maciel *et al* (2015), visto que a média em nosso estudo foi 31,83% inferior a pesquisa realizada por eles, no entanto lá apenas 4 instituições atingiram aderência máxima diante de 9 instituições mineiras com aderência completa.

Finalizando este tópico, apresentaremos as análises em seção conforme descrito anteriormente.

4.2. Análise de Aderência quanto a Exigência ou não de Pré-Requisitos

Nesta subseção é analisado o nível de aderência comparando as IES que possuem exigência de pré-requisito para que se curse a matéria de Contabilidade Pública com aquelas que não possuem tal exigência. Os resultados podem ser verificados na tabela 5.

Tabela 5 – Anova Fator Único INBCASP exigência ou não de pré-requisitos

| Anova: Fator Único | | | | | | | |
|--------------------|----------|---------|--------|-----------|---------|---------|-----------|
| Grupo | Contagem | Soma | Média | Variância | F | valor-P | F crítico |
| Sem pré-requisito | 25 | 10,0909 | 0,4036 | 0,1523 | 0,02222 | 0,8825 | 4,17088 |
| Com pré-requisito | 7 | 3,00 | 0,4286 | 0,1562 | | | |

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da tabela 5 é possível analisar que a média do grupo com exigência de pré-requisito é 42,86% e o grupo sem pré-requisito obteve média 40,36%, indicando assim que o índice de aderência das instituições que possuem pré-requisitos para cursar a disciplina de contabilidade pública é um pouco maior que as que não possuem tal exigência.

Entretanto, ao analisar o valor-P de 0,8825 valor superior ao nível de significância (α) de 0,05 adotado no teste, é possível concluir que as médias do nível de aderência tendem a serem semelhantes nos critérios da NBCASP, assim a exigência de pré-requisito não influencia no nível de aderência as NBCASP.

Em relação a análise desta sessão, os resultados dos níveis de aderência se mostraram inferiores ao estudo gaúcho, nele as médias foram acima dos 70% para os dois grupos, chegando a mesma conclusão de que as médias tendem a serem as mesmas independentemente da existência de pré-requisito.

4.3. Análise de Aderência quanto ao Período da Disciplina

Este tópico tem como foco a análise do INBCASP em relação ao período em que a disciplina de Contabilidade Pública é ministrada, a amostra foi dividida em dois grupos, o primeiro (Grupo 1) com as IES que oferecem a disciplina antes do 4º período e o segundo (Grupo 2) contém as instituições em que a disciplina é oferecida após o 4º período. Os resultados da análise são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Anova Fator Único INBCASP período da disciplina

| Anova: Fator Único | | | | | | | |
|---------------------------|-----------------|-------------|--------------|------------------|----------|----------------|------------------|
| Grupo | Contagem | Soma | Média | Variância | F | valor-P | F crítico |
| Até 4º período | 6 | 2,90 | 0,4833 | 0,1747 | 0,2701 | 0,6071 | 4,1709 |
| Após 4º período | 26 | 10,1818 | 0,3916 | 0,1473 | | | |

Fonte: Dados da pesquisa

É possível perceber através da Tabela 6 que a média do Índice de Aderência do Grupo 1 é 48,33% sendo superior à média do Grupo 2 em 9,17%, no entanto a análise do valor-P de 0,6071 indica que há uma probabilidade de 60,71% destas médias serem iguais, assim podemos inferir que há uma tendência de que os níveis de aderência sejam similares independente do período.

No estudo de Maciel et al (2015) a aderência das IES que ministram o conteúdo após o 4º período foi superior, sendo assim chegaram à conclusão que o nível de atendimento aos itens da NBCASP é superior a aquelas disciplinas que possuem o conteúdo até o 4º período.

4.4. Análise de Aderência quanto Quantidade de Disciplinas

Com o intuito de verificar a influência da quantidade de disciplina na aderência do INBCASP separamos a amostra em dois grupos, o Grupo 1 contém as IES que possuem apenas uma disciplina voltada ao ensino de Contabilidade Pública, já no segundo grupo (Grupo 2) estão as instituições que oferecem o conteúdo em duas disciplinas. Na tabela 7 constam os resultados obtidos a partir da Anova.

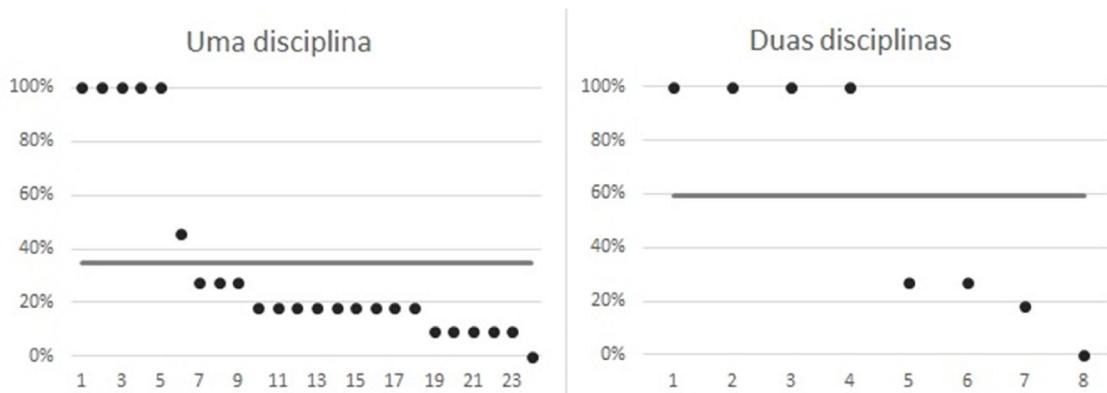
Tabela 7 – Anova Fator Único INBCASP quantidade de disciplinas

| Anova: Fator Único | | | | | | | |
|---------------------------|-----------------|-------------|--------------|------------------|----------|----------------|------------------|
| Grupo | Contagem | Soma | Média | Variância | F | valor-P | F crítico |
| Uma disciplina | 24 | 8,3636 | 0,3485 | 0,1241 | 2,4935 | 0,1248 | 4,1709 |
| Duas disciplinas | 8 | 4,7273 | 0,5909 | 0,1983 | | | |

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da análise da tabela 7 percebe-se que a média de aderência as NBCASP é superior nas IES que possuem duas disciplinas em seu conteúdo programático em mais de 24% das que oferecem apenas uma disciplina. Assim, é possível inferir que a quantidade de disciplinas oferecidas influí no nível de aderência as normas no que tangeia às NBCASP, esta afirmação é corroborada pelo valor-P que indica uma probabilidade de apenas 12,48% de que as médias sejam iguais. A Figura 3 mostra a distribuição INBCASP para os dois grupos.

Figura 3 – Gráfico do Índice de Aderência NBCASP para quantidade de disciplina



Fonte: Dados da pesquisa

Baseado nos gráficos da Figura 5 percebe-se que a quantidade de instituições que obtiveram índice 100% nos dois grupos são semelhantes, no entanto, o Grupo 1 apesar de obter média inferior possui maior número de IES com índice próximo a média, enquanto no Grupo 2 as IES que não obtiveram nota máxima estão bem abaixo da média. Nos dois grupos houveram índices 0 (zero). Cabe ressaltar que a discrepância na quantidade de instituições em cada grupo influência nos valores e média.

No estudo correlato verificaram que não há significância estatística entre as IES que ofertaram 1 ou 2 disciplinas de Contabilidade pública.

4.5. Análise de aderência quanto ao tipo de IES

Para analisar se há relação entre o tipo de IES e a aderência as NBCASP a amostra foi dividida em três grupos, o Grupo 1 contendo as Faculdades, o Grupo 2 representando as Universidades e o terceiro grupo formado pelos Centros Universitários e Institutos.

Através da Tabela 8 é possível perceber que as Faculdades e Universidades apresentam médias próximas, em contrapartida os Centro Universitários / Institutos apresentaram média inferior em mais de 30%. É possível perceber variância significativa na amostra, isto é confirmado ao se analisar o valor de F que é inferior aos F crítico e o valor-P indicando essa diferença entre as médias.

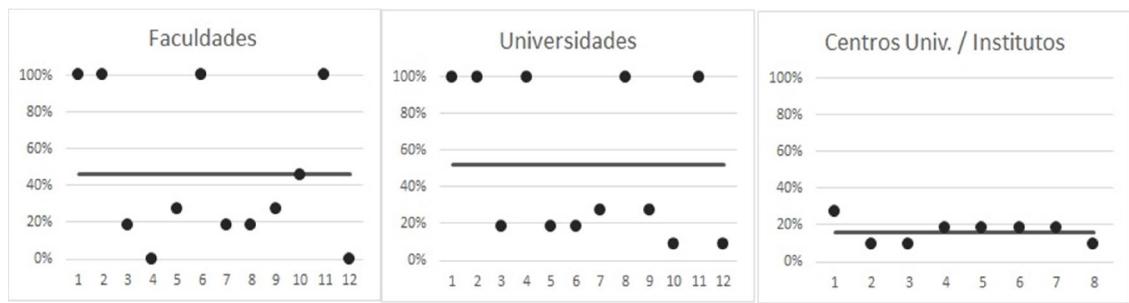
Tabela 8 – Anova Fator Único INBCASP por tipo de IES

| Grupo | Anova: Fator Único | | | | | | |
|---------------------------|--------------------|-------------|--------------|------------------|----------|----------------|------------------|
| | Contagem | Soma | Média | Variância | F | valor-P | F crítico |
| Faculdade | 12 | 5,5455 | 0,4621 | 0,1720 | 2,5564 | 0,0949 | 3,3277 |
| Universidade | 12 | 6,2727 | 0,5227 | 0,1805 | | | |
| Centro Univ. / Institutos | 8 | 1,2727 | 0,1591 | 0,0041 | | | |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme ilustra os gráficos da Figura 4, embora o Grupo 1 e 2, faculdades e Universidades respectivamente, possuam as maiores médias com 9 instituições atendendo todas as NBCASP, suas instituições estão predominantemente abaixo dos 30%. Contrariamente, nenhum Centro Universitário ou Instituto atendeu integralmente as NBCASP em seus conteúdos programa e possui a menor média de aderência ao Índice INBCASP.

Figura 4 – Gráfico do Índice de Aderência NBCASP por tipo de IES



Fonte: Dados da pesquisa

Entre o grupo formado pelas faculdades estão as duas IES que em seu conteúdo programático não abrange nenhuma das NBCASP justificando assim a média superior das Universidades.

Para comparar estes resultados com os encontrados por Maciel *et al* (2015) é preciso destacar que em sua amostra haviam apenas Faculdades, Universidades e Centros, no entanto as médias foram acima dos 69,42% para Universidades e centros e 74,33% para as Faculdades.

4.6. Análise de Aderência quanto a Categoria da IES

Nesta subseção teremos como foco verificar o nível de aderência as NBCASP em face a categoria da IES, para tanto a amostra será dividida em duas, IES Públicas e Privadas. As instituições públicas apresentam média 51,14%, conforme mostrado na Tabela 9, no entanto esta diferença entre as médias não apresenta valor significativo, no intervalo de confiança 95%, visto que o “F” Estatístico que se apresenta bem inferior ao F Crítico rejeitando assim a hipótese de médias diferentes.

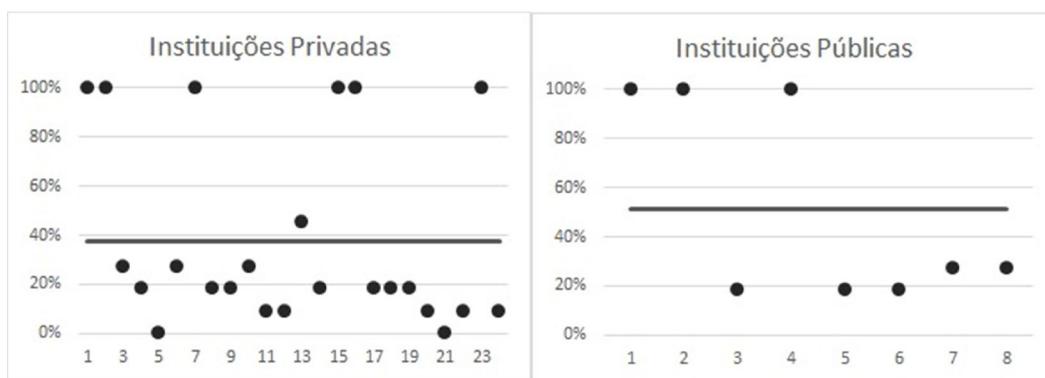
Tabela 9 – Anova Fator Único INBCASP por categoria de IES

| Grupo | Anova: Fator Único | | | | | | |
|-------------|--------------------|--------|--------|-----------|--------|---------|-----------|
| | Contagem | Soma | Média | Variância | F | valor-P | F crítico |
| IES Privada | 24 | 9 | 0,3750 | 0,1447 | 0,7465 | 0,3944 | 4,1709 |
| IES Pública | 8 | 4,0909 | 0,5114 | 0,1651 | | | |

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a distribuição das IES através do gráfico da Figura 5 é possível perceber que 6 instituições atingiram 100% da média, uma ficou abaixo dos 50% e as demais ficaram abaixo dos 50%, sendo que duas obtiveram média 0. Das oito instituições públicas, três atingiram médias 100%, em contrapartida as demais ficaram abaixo dos 30% assim como as instituições privadas.

Figura 5 – Gráfico do Índice de Aderência NBCASP por categoria de IES



Fonte: Dados da pesquisa

Em sua pesquisa Maciel *et al* (2015) verificaram que a média de aderência ao conteúdo das NBCASP das instituições privadas foi superior ao das instituições públicas, embora esta diferença de apenas 3% não se mostrou estatisticamente significante.

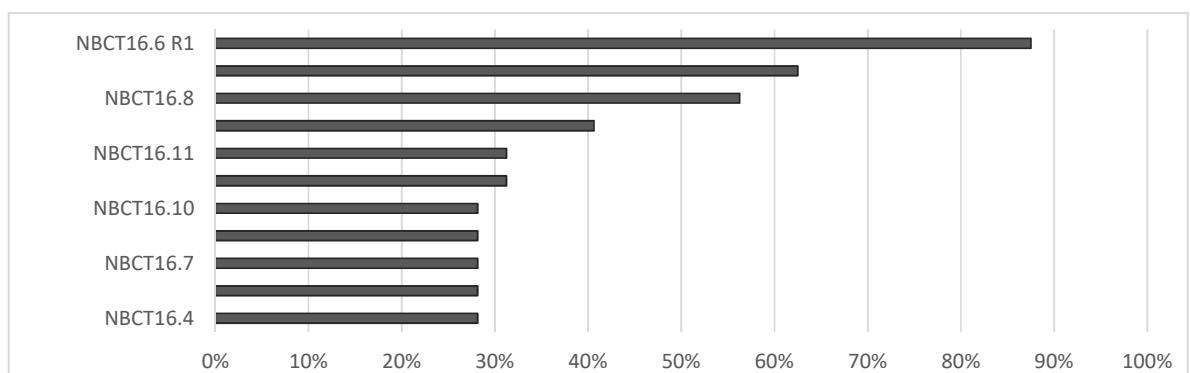
Para concluir a seção de análise de resultado, iremos verificar o nível de aderência para cada uma das 11 normas emitidas.

4.7. Análise de Aderência por NBCASP

Esta seção tem como objetivo analisar o nível de aderência por norma, ou seja, quais as normas possuem maior aderência por parte das IES e quais possuem menor aderência, para tanto analisamos as normas individualmente. Na Figura 6 encontra-se o gráfico com os resultados do nível de aderência por norma NBCASP.

Como ilustrado no gráfico apenas a norma NBCT 16.6, que trata sobre as demonstrações a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, alcançou média de aderência superior a 80% o que corresponde a 28 instituições que contemplaram esta norma em suas ementas. As normas NBCT 16.2 e NBCT 16.8 obtiveram média 62,5% e 56,25% respectivamente.

Figura 6 – Gráfico do Índice de Aderência NBCASP por norma



Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados obtidos na pesquisa divergiram dos encontrados por Maciel *et al* (2015), alguns itens se destacaram como a NBCT 16.4 que obteve média 100% de aderência em Rio Grande do Sul em nosso estudo a mesma apresentou o menor índice de aderência, apenas

28,13%. Naquele estudo a média máxima e mínima foram 100% e 17,9% enquanto em nossos resultados nenhuma NBCASP foi abordada por todas a IES tendo média de aderência máxima e mínima de 87,5% e 28,13%.

Em relação à média de aderência das instituições no que tange às NBCASP, Maciel *et al* (2015) verificaram 72,73% de adequação nas 28 instituições analisadas. Por sua vez, Viana et al. (2012) observaram uma adequação de apenas 22%, em sua pesquisa sobre as disciplinas de contabilidade pública, comparando currículos de 10 IES do Amazonas com as NBCASP.

Esses resultados demonstram um quadro discrepante no ensino de contabilidade pública entre estados e uma carência no que diz respeito ao conteúdo repassado aos alunos do curso de Ciências Contábeis, uma vez que os mesmos estão saindo do ensino superior sem o conhecimento global das NBCASP.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve por objetivo analisar as Instituições de Ensino Superior que possuem o curso Ciências Contábeis do estado de Minas Gerais em relação ao nível de aderência das disciplinas de Contabilidade Pública em face as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Foram consideradas como amostra 32 IES. Assim, elaborou-se o Índice de Análise de Aderência – INBCASP, este indicou nível médio de aderência destas instituições de 40,9% as normas emitidas.

Os resultados encontrados através do uso da ferramenta Anova – Fator Único, foi possível inferir que a existência de pré-requisitos não interfere no nível de aderência as NBCASP, assim como o período em que a disciplina Contabilidade Pública é ministrada. Com isso, conclui-se que conhecimentos prévios de demais conteúdos não interferem no nível de aderência no que tange as normas analisadas.

Por sua vez, fatores como a quantidade de disciplinas mostrou ter influência no grau de aderência média as NBCASP, deduz-se assim a carga horária aplicada ao ensino do conteúdo de contabilidade pública interfere positivamente no INBCASP.

A classificação da IES em relação a categoria e o tipo se apresentaram como influenciadores na aderência as normas, no entanto vale destacar que independente do enquadramento da instituição apenas 9 instituições apresentaram em seus conteúdos todas as 11 normas emitidas, as demais não alcançaram a marca de 50% de aderência.

Por fim, diante do cenário exposto, pode-se inferir que houve avanços quando comparado ao nível de aderência apresentados pelas instituições do Amazonas, mas inferior ao do Estado do Rio Grande do Sul. Entretanto, os avanços são insuficientes pois ainda é bastante inferior ao nível exigido dos profissionais que atuam na área de Contabilidade Pública.

E ainda, conforme mencionado anteriormente novas normas foram emitidas em 2016, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), estas começaram a vigorar no início de 2017, no entanto após cerca de nove anos da publicação das NBCASP as instituições ainda estavam aquém do exigido no quesito ensino, em relação a nova norma fica o questionamento se as IES conseguirão repassá-las integralmente aos estudantes.

Sugere-se estudos futuros para verificar implementação das NBC TSP nos conteúdos programáticos e posteriormente replicar este mesmo estudo para verificação do nível de aderência das normas específicas do setor público.

REFERÊNCIAS

Araújo, D.M.C de (2012). **A reforma contábil em instituições federais de ensino de Pernambuco: um estudo multicaso da aderência ao manual de contabilidade aplicada ao setor público** (Dissertação de Mestrado, Recife Universidade federal de Pernambuco). Disponível em: <http://repositorio.ufpe.br:8080/xmlui/handle/123456789/10237>.

Araújo, T. S., & Leal, E. A.(2015). **Ensino da contabilidade ambiental: uma análise comparativa do currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e currículos propostos pelas instituições públicas da região sudeste.** In I Congresso UFU de Contabilidade.

Bardin, L. (2009). **Análise de Conteúdo.** 4^a Ed. Lisboa: Edições 70.

Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. (2009, 7 de outubro). Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Recuperado em 31 de julho de 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.html.

Campos, L.C., & Lemes S. (2012, Fev). Análise comparativa entre o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e as universidades federais do estado de Minas Gerais. Administração: Ensino e Pesquisa, 13(1), 145-182.

Carvalho, R.F. (2010). **Curriculum de Ciências Contábeis: Desafio para Adoção ao Novo Modelo Contábil Brasileiro (Tese de doutorado).** Disponível em <https://www.misp.pucsp.br/bitstream/handle/9532/1/Ronaldo%20Froes%20de%20Carvalho.pdf>

Conselho Federal de Contabilidade. (2009). **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis.** Juarez Domingues Carneiro (coord.) *et al.* 2. ed. rev. e atual. – Brasília, DF.

Conselho Federal de Contabilidade. (2012). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Brasília, DF. Recuperado em 28 de novembro de 2015 de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf.

Conselho Federal de Contabilidade. (2014). **Nova proposta de matriz curricular para o curso de Ciências Contábeis.** Recuperado em: 8 de agosto de 2016 de <http://portalcfc.org.br/noticia.php?new=17177>,

Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. (2014). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo.** 2^a ed. 2014. Porto Alegre. Recuperado em: 11 de março de 2016, de www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_NBCASP.pdf.

CZESNAT, A. O., CUNHA, J. V. A., & DOMINGUES, M. J. C. S. (2009). Análise Comparativa entre os Currículos dos Cursos de Ciências Contábeis das Universidades do Estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Gestão e Regionalidade*, v. 25, n. 75, p.22-30.

IUDÍCIBUS, S. (2010). **Teoria da Contabilidade.** 10ed. São Paulo: Editora Atlas.

MACIEL, E. B., KRONBAUER, C. A., OTT, E., BARBOSA, M. A. G., MARQUEZAN, L. H. F. (2015). Análise da aderência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público –NBCASP - em instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul. *Contexto*, v. 15, n. 30, p. 111-127, p. 111-127.

MACÊDO, F. F. R. R., & KLANN R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas Unidades da Federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253-272. Disponível em <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4249/4010>.

MARION, J. C., & ROBLES JUNIOR, A. (1998) A Busca da Qualidade no Ensino Superior de Contabilidade no Brasil. *Contabilidade Vista e Revista*, 3(9), p.13-24.

MENDES, P. C. M., SILVA, A. B., & NIYAMA, J. K. (2011). 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*, 3(1), 1-19. Disponível em <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/1320>

NOSSA, V. (1999). Formação do Corpo Docente dos Cursos de Graduação em Contabilidade no Brasil: Uma Análise Crítica. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAFI, nº 21, p. 1-20. – Maio a Agosto/1999.

OLIVEIRA, F. E. M. (2007). **SPSS Básico para Análise de Dados**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna.

OTT, E., CUNHA, J. V. A da. JUNIOR, E. B. C., & DE LUCA M. M. M. (2011). Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade Finanças* 22(57). Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772011000300007&lng=en&nrm=iso>.

PELEIAS, I. R., SEGRETI, J. B., SILVA, G. P., CHIROTTO, A. R. (2007). Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista de Contabilidade e Finanças*, v.18, p. 19-32.

PIRES, C. B., & OTT, E. (2010). Estrutura Curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil versus Estruturas Curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. *Revista Universo Contábil*, 6(1), p.28-45.

Resolução nº 10, de 16 de dezembro de 2004. (2004, 11 de 16 de dezembro) Institui as diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Recuperado em 6 de dezembro de 2015, de http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf

Secretaria do Tesouro Nacional. (2014). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6^a. ed. Brasília: STN.

VIANA, C.C, TAMER, C. M. V. S., ABBUD, M. E. O. P., & LIMA, S. M. (2012). Ensino de contabilidade nas instituições de ensino superior das amazonas: análise quanto à adequação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista do Mestrado Profissional em Gestão nas Organizações Aprendentes – RMPGOA*, v.1, n.1, p. 95-122.

VICENTE, E.F.R., MORAIS, L.M., & PLATT NETO. O. A. (2012, Jun). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 6(2), 01-20.

Wilson, E. (2013). **An historical perspective on governamental accounting education.** *Journal of Accounting Education*, 31, pp. 244-251.