

Teoria e prática no ensino da contabilidade pública: a visão dos discentes

Theory and practice in public accounting teaching: the students' perspective

Thais Paiva de Oliveira¹, Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia², Renata Geórgia Motta Kurtz³

Como citar esse artigo. OLIVEIRA, T. P. GOUVEIA, T. M. O. A. KURTZ, R. G. M. Teoria e prática no ensino da contabilidade pública: a visão dos discentes. *Mosaico - Revista Multidisciplinar de Humanidades*, Vassouras, v. 16, n. 1, p. 273-285, jan./abr. 2025.



Resumo

A reestruturação do modelo de Contabilidade Pública no Brasil, decorrente da incorporação das normas da International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), é desafiadora tanto para profissionais como para acadêmicos da área. Assim, este estudo teve como objetivo principal investigar a visão de discentes de graduação em Ciências Contábeis sobre a conexão entre teoria e prática nas disciplinas de Contabilidade Pública. Realizaram-se entrevistas em profundidade com discentes de universidades públicas do Rio de Janeiro e com vivência profissional na área. Observa-se que o viés prático contribui para consolidar a aprendizagem, devendo ser incentivado no curso. Sobretudo nas disciplinas apontadas como muito teóricas, a utilização de casos práticos revela-se útil. Identifica-se que a experiência mercadológica do docente contribui para uma avaliação positiva de seu domínio de conteúdo e atualização. Projetos de extensão têm potencial para incentivar o elo entre teoria e prática.

Palavras-chave: Contabilidade pública; Ensino-aprendizagem; Teoria e prática.

Nota da Editora. Os artigos publicados na Revista Mosaico são de responsabilidade de seus autores. As informações neles contidas, bem como as opiniões emitidas, não representam pontos de vista da Universidade de Vassouras ou de suas Revistas.

Abstract

The restructuring of the public accounting model in Brazil, resulting from the incorporation of IPSAS, is challenging for both professionals and academics in the area. Therefore, this study had as main objective to investigate the view of students in accounting sciences about the connection between theory and practice in public accounting disciplines. In-depth interviews were conducted with students from public universities of Rio de Janeiro with professional experience in the area. It is assessed that the practical perspective contributes to consolidate learning, and should be widely encouraged in the course. Especially in these disciplines, considered as deeply theoretical, the use of practical cases proves to be especially useful. It is identified that the teacher's market experience contributes to positive evaluation of his domain of content and updating. The potential of extension projects to encourage the theory-practice link is supposed.

Keywords: Public accounting; Teaching public accounting; Theory and practice.

Afiliação dos autores:

¹Mestre em Ciências Contábeis. Professora Substituta da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

²Doutora em Administração. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

³Doutora em Administração. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

E-mail de correspondência: tania.gouveia@uerj.br

Recebido em: 02/03/2024. Aceito em: 20/01/2025.

Introdução

A Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964) apresenta-se como a primeira grande revolução para a contabilidade aplicada ao setor público (CASP), por vincular os entes governamentais à obrigatoriedade de elaboração dos demonstrativos contábeis (REIS *et al.*, 2007). Apesar disso, os fundamentos da teoria contábil começam a ser incorporados na essência da CASP apenas em 2008, a partir da edição das primeiras normas brasileiras de contabilidade do setor público alinhadas ao padrão internacional (Lima *et al.*, 2009; Piccoli; Klann, 2015).

Dentre as vantagens da implantação das normas internacionais, Diniz *et al.* (2015) enfatizam o poder de comparabilidade com demais países, a melhor tomada de decisão no âmbito da administração pública e o aumento da credibilidade sobre as informações disponibilizadas. Corroborando a ideia de que a reformulação da contabilidade pública, no Brasil e em outros países, pressupõe a necessidade de se (re) pensar o papel do contador público (Botelho; Lima, 2015; Carneiro Silva Neto, 2015), os achados de Piccoli e Klann (2015) apontam para maior valorização do profissional frente aos desafios impostos.

No ambiente acadêmico, além da adaptação do conteúdo abordado nas disciplinas, torna-se relevante identificar elementos que otimizam o processo de ensino-aprendizagem dos estudantes, favorecendo seu desempenho e qualificação acadêmica e/ou profissional (Cruz *et al.*, 2008; Huber; Mafi, 2013; Marques; Biavatti, 2019). Sobre este aspecto, Marques e Biavatti (2019) analisam a aplicação e utilidade das diferentes estratégias de ensino nos cursos de Contabilidade, enquanto Miranda, Casa Nova e Cornacchione Júnior (2012), ao investigarem a visão de discentes sobre as qualidades dos docentes-referência, reconhecem a valorização do docente conectada com práticas mercadológicas e com projetos de extensão, consultoria, pesquisas aplicadas, dentre outras atividades.

Levando em consideração que a Contabilidade é uma área de conhecimento aplicada, Hawkes *et al.* (2003) e Mashayekhi e Mohammadi (2014) sugerem um ambiente de cooperação entre profissionais contadores e professores para reduzir lacunas entre o que é verificado no mercado de trabalho e aquilo que é ensinado na graduação. De forma contrária, Zimmerman *et al.* (2017) sugerem um tendencioso incentivo ao viés prático.

Diante do exposto, este estudo teve como objetivo principal investigar como discentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis avaliam a conexão entre teoria e prática no ensino das disciplinas da área da Contabilidade Pública. Adicionalmente, como objetivos secundários investigamos a visão dos discentes sobre o ensino dessas disciplinas, e analisamos a importância que os discentes atribuem às disciplinas para sua formação profissional.

O estudo limita-se à percepção de discentes e não aborda a visão de docentes, coordenadores de cursos ou profissionais sobre o tema. Para viabilizar a coleta de dados, que se deu por meio de entrevistas em profundidade presenciais, e com intuito de aprofundar sobre a questão nas universidades públicas, a pesquisa restringe-se aos cursos oferecidos no estado do Rio de Janeiro por essas instituições.

A presente pesquisa torna-se relevante frente à exigência de contadores capacitados para atuar na administração pública (Botelho; Lima, 2015; Carneiro; Silva Neto, 2015; Piccoli; Klann, 2015; Costa *et al.*, 2018), e também pelo que afirmam Hoque (2002), Silva (2008), Huber e Mafi (2013) e Mashayekhi e Mohammadi (2014) sobre o vínculo entre teoria e prática como favorecedor do processo de ensino-aprendizagem.

Referencial teórico

O Ensino na Graduação em Ciências Contábeis

O mapeamento dos fatores que influenciam a formação e o desempenho acadêmico dos estudantes norteia a implementação de ações que visam melhorar o processo de ensino-aprendizagem (Cruz *et al.*, 2008; Marques; Biavatti, 2019). Com relação à qualidade do ensino, Catapan *et al.* (2012) a consideram

uma tarefa complexa por envolver múltiplas competências dos docentes e um esforço integrado destes com a instituição onde atuam. Os autores constatarem que o domínio de conteúdo é um indicativo de maior êxito do docente e, em seguida a clareza ao transmitir o conhecimento.

Já Miranda *et al.* (2012), ao avaliarem os saberes predominantes dos docentes-referência na visão de discentes de Ciências Contábeis de uma universidade pública, destacam o conhecimento didático como o aspecto mais relevante. E, em seguida, o domínio do conteúdo e os saberes experienciais do docente. Adicionalmente, há evidências no estudo de que as disciplinas mais significativas de aprendizagem foram as de base do curso (contabilidade básica, intermediária e avançada), às quais também se atribui maior aplicação prática.

Outros fatores relacionados ao bom desempenho docente, segundo Catapan *et al.* (2012), seriam motivação, disponibilidade, boa comunicação com a turma, atualização dos materiais, acessibilidade, comprometimento e domínio da turma, prática pedagógica e compreensão do estágio de conhecimento dos alunos. Em um estudo anterior, Miranda (2011) observa que as instituições de ensino onde os discentes obtêm as maiores notas no ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes) são as que apresentam docentes com as maiores qualificações acadêmicas e profissionais. No que tange às técnicas de ensino, Cruz *et al.* (2008) identificam predominância de aulas expositivas e aulas expositivas dialogadas e melhores performances em prova dos alunos envolvidos em atividades de pesquisa.

No contexto das novas metodologias de ensino, Huber e Mafi (2013) pontuam a necessidade de inovações aos modelos tradicionais, apesar da ausência de um consenso sobre o melhor modelo. Na pesquisa, os autores defendem que o incentivo à participação dos alunos em projetos filantrópicos desenhados para as disciplinas, estimulam o desenvolvimento da prática contábil e também de habilidades profissionais e pessoais (Huber; Mafi, 2013). Acrescentam que o aprendizado adicional obtido através da prática é fundamental para aqueles que almejam trabalhar na área da contabilidade governamental (Huber; Mafi, 2013).

Vínculo entre Teoria e Prática no Ensino da Contabilidade

As contribuições de uma disciplina acadêmica para promoção do conhecimento constituem o cerne de seu valor social (Zimmerman *et al.*, 2020). Apesar disso, os autores identificam que há um interesse pelo viés prático nos cursos de ciências contábeis relacionado à valorização atribuída pelo mercado de trabalho aos profissionais com habilidades para alinhar teoria e prática contábil.

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

Na área da Contabilidade Governamental, Hoque (2002) defende que a discussão de artigos científicos e profissionais é útil ao desenvolvimento do senso crítico, para avaliação das finanças públicas, e da capacidade de comunicação dos conhecimentos teóricos, que são habilidades requeridas aos profissionais da área. Na pesquisa, Hoque (2002) observa que, na comparação entre artigos acadêmicos e profissionais, os alunos tendem a atribuir maior grau de utilidade aos profissionais, por se referirem a problemas reais enfrentados pelas organizações.

Ratificando a importância da conexão entre teoria e prática no ensino da Contabilidade, Huber e Mafi (2013) afirmam que discussões sobre o tema favorecem o novo modelo de aprendizagem experimental como técnica capaz de alinhar ambos os aspectos. No entanto, o estudo de Silva (2008) constata lacunas entre o que é ensinado em sala de aula e o que é exigido pelo mercado de trabalho especificamente na área de Auditoria Contábil, inclusive com divergência de opinião entre docentes e profissionais sobre as propostas para o ensino.

Nesse sentido, é importante ressaltar a relevância da adequada capacitação formal para exercício da

profissão como docente na área contábil (Andere; Araujo, 2008; Miranda *et al.*, 2012). Sobre a qualificação formal obtida em programa de mestrado e/ou doutorado, Andere e Araujo (2008) a avaliam como adequada para a formação teórica e pedagógica, mas insatisfatória para a formação prática do docente. Os autores defendem que a formação prática proporciona, àqueles que se preparam para a docência, uma visão real e mais atualizada a fim de dar um significado para o conteúdo transmitido e contribuir para a efetivação de aprendizagem.

O Ensino da Contabilidade Pública

A criação de novos procedimentos para a CASP reforça a relevância da adequada capacitação do profissional que pretende atuar na área. Sabe-se que a titulação de bacharel em Ciência Contábeis é requisito para a posse em cargo de contador em qualquer órgão da Administração Pública. Por isso, a importância de investigar o ensino das disciplinas direcionadas ao setor público ofertadas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Devido ao valor social das informações evidenciadas pela Contabilidade Governamental, entende-se a obrigatoriedade da disciplina nas grades curriculares dos cursos em nível de graduação em Ciências Contábeis (Leite Filho; Slomski, 2003). Como avaliado por Matos *et al.* (2018), a crescente demanda pela oferta de serviços públicos de qualidade e a cobrança por transparência e ética das ações governamentais pressionam para a ampla capacitação dos estudantes de Ciências Contábeis.

Acerca da oferta das disciplinas da área da CASP, Silva *et al.* (2019) analisam a aderência de todas as 36 universidades federais do país que oferecem curso de graduação em Ciências Contábeis à proposta de matriz curricular da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC). Os levantamentos da pesquisa indicam déficit da carga horária e falta de transparência dos objetivos pretendidos para cada disciplina.

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

Sobre as estratégias de ensino, Marques e Biavatti (2019) mencionam a menor diversificação para as disciplinas da área pública/ tributária em comparação às demais disciplinas do curso. Como detalhado na pesquisa, os professores que ministram conteúdo da área pública ou tributária, além das aulas expositivas (91,67%) e exercícios (80,56%), tendem a limitar-se a discussão e debates (38,89), seminários (38,89%), aulas práticas e em laboratórios (27,78%), aulas expositivas dialogadas (8,33%) e ensino a distância (5,56%). Em decorrência disso, os autores propõem investigar se as demais técnicas não se adequam ao conteúdo ou se há relação com questões particulares dos professores.

Nos cursos norte-americanos, percebe-se uma preocupação com a preparação para o exame de certificação do profissional de Contabilidade do setor público, o CPA (*Certified Public Accountant*). Sobre esse aspecto, as pesquisas de Fogarty *et al.* (2016), Eames *et al.* (2018) e Nagle *et al.* (2018) indicam que a qualidade do curso está relacionada às altas taxas de aprovação alcançadas pelas instituições de ensino no CPA. Ao investigarem as características dos programas de Contabilidade que contribuem para o sucesso do aluno no exame e, conseqüentemente, atestam a qualidade do curso, Nagle *et al.* (2018) identificam, dentre outros fatores, o quantitativo de docentes com licença CPA. Atribui-se, assim, maiores taxas de aprovação dos alunos à maior proporção de docentes com a qualificação exigida para atuação profissional no setor público.

Metodologia

Esta pesquisa possui cunho qualitativo e caráter exploratório para investigar a visão dos discentes sobre a conexão entre teoria e prática especificamente nas disciplinas da área da Contabilidade Pública (Vergara, 2016).

Foi realizada uma revisão de literatura de forma sistematizada em livros e revistas acadêmicas sobre os temas deste referencial teórico, além de uma pesquisa documental em leis e currículos de cursos de ciências contábeis das instituições investigadas (Vergara, 2012).

O meio de coleta de dados primários consistiu em uma de campo, por meio de entrevistas em profundidade. O roteiro de entrevista teve o formato semiestruturado, com uso de perguntas abertas, tendo sido abordadas as seguintes temáticas: a avaliação geral do curso; o ensino e a abordagem prática na graduação; o ensino das disciplinas da área da Contabilidade Pública; e, especificamente, a conexão com a prática nas disciplinas de Contabilidade Pública (Vergara, 2012).

Os sujeitos da pesquisa foram discentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades públicas, federais e estadual, localizadas no estado do Rio de Janeiro, com experiência profissional na área pública, e que cursaram pelo menos uma disciplina de CASP. Todos os participantes concordaram com a concessão da entrevista, por meio de anuência ao Termo de Consentimento Livre e Esclarecido. No total, foram realizadas 15 entrevistas, entre março e dezembro de 2019, com discentes das seguintes universidades: Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Universidade Federal Fluminense (UFF), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ). A técnica conhecida como “bola de neve” foi utilizada para alcançar os entrevistados. Optou-se por encerrar as entrevistas quando foi identificado que as informações obtidas já se repetiam, indicando saturação dos dados.

Uma análise do perfil dos respondentes demonstra que a maior parte deles cursavam os períodos finais do curso de Ciências Contábeis. Fato em consonância com as informações contidas nos projetos pedagógicos, matrizes curriculares e ementários consultados das universidades, que indicam que as disciplinas são oferecidas a partir do 4º ou 5º período do curso. Dos 15 discentes, 12 possuíam experiência na área da Contabilidade Pública, como geradores de informações contábeis. Os demais, como receptores dos dados gerados pela área contábil. As experiências profissionais abrangiam a atuação tanto como estagiários como empregados de entidades públicas.

O método de tratamento e análise dos dados consistiu na análise de conteúdo para a interpretação das comunicações verbais e não verbais. Este método de análise é definido como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens” (Bardin, 2016, p. 44).

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

Resultados e análises

Por meio da organização sistemática dos dados foi possível identificar padrões e tendências que resultaram na definição de quatro categorias: a escolha do curso; a avaliação do curso; abordagem teórica e prática no curso; e a disciplina de Contabilidade Pública.

Escolha do Curso

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

O fato da área de estudo contábil se enquadrar como uma Ciência Social (Aplicada), e não Exata, foi, em alguns casos, determinante para a escolha do curso. Nota-se ainda que, havendo a possibilidade de escolha entre as universidades, as informações sobre as disciplinas oferecidas por cada instituição e o julgamento de terceiros sobre a qualidade do ensino são, eventualmente, levados em conta para subsidiar a decisão do discente.

É importante destacar que o ingresso no curso de Ciências Contábeis é quase majoritariamente intencionado à obtenção de qualificação para atuar no setor público. Um dos entrevistados, por exemplo, atua como engenheiro em uma empresa estatal há mais de 20 anos e acredita que os conhecimentos adquiridos, não apenas de CASP, mas também de outras áreas, como a Tributária, seriam úteis às atividades que desempenha a favor da Administração Pública. Observa-se também que para alguns o interesse pela CASP foi despertado após contato com disciplinas da área ou a partir da experiência de estagiar na área.

Considerando o ingresso no serviço público como uma meta de longo prazo, outras atividades encontram-se nos planos dos discentes para após a graduação, tais como: abertura de escritório de Contabilidade; ingresso em empresas privadas; e, em menor escala, ingresso em curso de mestrado ou pós-graduação *Lato Sensu* em Ciências Contábeis.

Avaliação do Curso

Ao ingressarem na universidade, os discentes esperavam que os conhecimentos que seriam adquiridos ao longo do curso fossem suficientes para prepará-los para o mercado de trabalho e/ou para as provas de concurso público. Um deles relaciona essa expectativa à credibilidade do ensino das universidades públicas. A qualidade no ensino, portanto, refere-se principalmente à capacitação profissional oferecida ao aluno para que ele possa replicar ou criar soluções às demandas do mercado. Outro ponto mencionado como parâmetro que atesta a qualidade do curso trata-se da atualização das ementas das disciplinas, dos programas dos cursos e das grades curriculares. Entende-se, ainda, que a infraestrutura da instituição de ensino seja relevante para avaliação de um curso universitário.

De forma geral, a avaliação do curso de Ciências Contábeis das universidades pesquisadas é positiva, sobretudo com relação à capacitação dos docentes, que transparecem um amplo conhecimento sobre os conteúdos abordados. Este achado ratifica os resultados de Catapan *et al.* (2012) em relação ao domínio de conteúdo ser o principal fator para avaliação positiva dos docentes.

Outro aspecto citado por quase a totalidade dos entrevistados, para esclarecer sobre elementos marcantes que identificam um bom professor, trata-se da didática docente, também identificada na pesquisa de Catapan *et al.* (2012) e de Miranda *et al.* (2012). Citam-se também professores que superaram expectativas dos alunos ao agregarem conhecimentos multidisciplinares, possibilitando um aprendizado além do proposto para a disciplina. Além disso, mencionam a transparência, a coerência dos critérios utilizados em correção de provas, e a disponibilidade e motivação dos docentes como fatores-chaves para uma avaliação dos docentes.

Há críticas sobre infraestrutura fundamentando-se na precariedade de equipamentos de áudio e vídeo, computadores para uso em laboratório, instrumentos básicos como quadros de giz e quadro

branco, e ainda sobre ventilação e iluminação inadequadas nas salas de aula. Avalia-se que tais problemas influenciam negativamente no aprendizado dos alunos.

Sobre as estratégias de ensino, identifica-se a predominância do modelo tradicional, com uso massivo de aula expositiva, em que o aluno é passivo na comunicação, corroborando os achados de Marques e Biavatti (2019) e de Cruz *et al.* (2008). Essa estratégia recebeu críticas pontuais por limitar as possibilidades de interação de alunos e professor sobre os conteúdos abordados.

Outras estratégias mencionadas, em menor escala, foram: exercícios, seminário, aula prática/ em laboratório e estudo de caso. Com isso, percebe-se que nestas instituições de ensino há também pouca variedade de técnicas utilizadas para transmissão de conhecimentos, já que das 23 estratégias mapeadas por Marques e Biavatti (2019) apenas 5 foram aplicadas. Esses achados corroboram a ideia de Huber e Mafi (2013) de que a área das Ciências Contábeis precisa incluir inovações ao seu modelo de ensino tradicional.

Abordagem Teórica e Prática no Curso

Levando em consideração que a Contabilidade se encontra dentro das Ciências Sociais como uma área Operacional, houve a expectativa de que as disciplinas do curso apresentassem, sempre que possível, a conexão da teoria com a prática. No entanto, entende-se que a aplicabilidade seja útil não apenas por expor ao aluno à realidade do mercado, mas também para tornar os conteúdos mais atrativos e consequentemente favorecer o aprendizado.

Na visão dos entrevistados, o enfoque teórico está associado às disciplinas das áreas de Filosofia, Sociologia e Administração, geralmente ministradas nos primeiros períodos do curso, e às que exigem leitura de normativos e leis, como as das áreas de Direito, Teoria da Contabilidade e Setor Público. Por exigirem a fixação de conceitos, disciplinas com esse enfoque são eventualmente classificadas como “maçante”, mesmo sendo relevantes para o desenvolvimento do pensamento crítico do profissional contábil.

Com relação ao enfoque prático, apesar de sua associação às disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis, Simulação de Empresas, Contabilidade Tributária e Auditoria, acredita-se que o enfoque prático possa ser utilizado amplamente nas demais disciplinas do curso. Dentre as formas de se promover o enfoque prático, destaca-se a utilização de softwares, atividades inovadoras que envolvam oficinais práticas, casos de negócios e modelagem de empresas, resolução de exercícios e relato de experiências profissionais do próprio docente.

Com relação à influência do docente no aprendizado do aluno, os achados desta pesquisa enfatizam que o discente valoriza a experiência profissional do docente, assim como suas atitudes e qualidades pessoais, aspectos já mencionados por Miranda *et al.* (2012). Acerca da experiência profissional, o relato do docente sobre suas próprias experiências profissionais para ilustrar pontos chave da disciplina é contributivo ao aprendizado, inclusive para o aluno conseguir comparar com suas próprias vivências profissionais.

Uma das respondentes que almeja a carreira acadêmica ressalta a experiência prática da Contabilidade como um diferencial e, em decorrência disso, acrescenta que pretende espelhar-se neste perfil de docente: “quero ter maior domínio da matéria, maior segurança na transmissão do conteúdo e até por isso que eu quero ser esse tipo de professor (que tem experiência profissional além da docência)” (E4). Para alguns discentes, coincidentemente os melhores professores foram os de mercado.

A fixação de conteúdo a partir de estudos de casos pode ser bastante interessante. No entanto, há os que diferenciem os casos dos reais dos fictícios, apontando que aqueles sejam mais eficazes no sentido de facilitar a visualização da solução para problemas de mesma natureza na vida profissional. Tal conclusão advém da premissa, que casos fictícios são menos complexos que casos reais.

Ainda sobre as estratégias que favorecem a conexão teoria-prática, os respondentes enxergam como

igualmente positivo os modelos de ensino baseados em simulação ou jogos de empresa. Aulas práticas e em laboratório também são interessantes, pois oportunizam a utilização de sistemas gerenciais.

Disciplinas de Contabilidade Pública

Nas grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das universidades públicas do estado do Rio de Janeiro, observa-se a oferta de, no mínimo, duas disciplinas obrigatórias da grande área da CASP, em conformidade com a proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), apontada na pesquisa de Silva *et al.* (2019). As disciplinas obrigatórias abordam aspectos do orçamento público e da Contabilidade Pública propriamente dita. Adicionalmente, são oferecidas as seguintes disciplinas correlatas: Gestão Pública Contemporânea, na UFF, Contabilidade Governamental Avançada, Auditoria Governamental e Análise de Balanços Governamentais, na UFRJ, e Auditoria Pública, na UFRRJ.

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

Com relação aos dados primários coletados por meio das entrevistas, os achados desta pesquisa revelam que, muitos discentes se surpreenderam positivamente ao término das disciplinas de CASP, principalmente aqueles apenas com experiência de estágio na área pública. Houve menção à afeição a temas como auditoria governamental, prestação de contas, transparência no setor público e também a identificação de diversas oportunidades para atuar como contadores públicos ou exercer, de forma mais ampla, seu papel social.

Sobre este aspecto, é interessante a oportunidade relatada por uma entrevistada de ter vivenciado a rotina profissional do contador público, durante o curso, a convite da professora da disciplina de CASP. A ideia, desenhada como projeto de extensão, consistiu em “levar os alunos para o setor de Contabilidade da Reitoria da universidade para aprender na prática” e foi determinante para o desejo da aluna de ingressar definitivamente na carreira pública.

Cabe notar que as expectativas sobre as disciplinas foram altas, principalmente para aqueles que já atuavam no setor público com vínculo de emprego, pois ansiavam por conhecimentos mais aprofundados para aplicar em suas rotinas de trabalho. Um entrevistado, por exemplo, mencionou que integrava sua vivência acadêmica à profissional e vice-versa.

Mesmo avaliando positivamente o ensino das disciplinas, outro entrevistado relata que as expectativas não foram totalmente atendidas porque esperava ter visto mais conteúdo. Na avaliação deste aluno, a carga horária das disciplinas é insuficiente para cobrir o conteúdo extenso que deveria ser abordado, dada a relevância técnica e social dos assuntos relacionados à Contabilidade Pública.

Com relação ao conteúdo abordado nas disciplinas, destaca-se que o relato dos entrevistados é coerente com os conteúdos programáticos divulgados nos projetos pedagógicos dos cursos, grades curriculares e ementários para as disciplinas da área da Contabilidade do setor público. São citados aspectos da Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964) e da Lei nº 101/00 (Brasil, 2000) em consonância com as ideias de Reis *et al.* (2007). No entanto, não há menção às NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)/NBC T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica), que na visão de Lima *et al.* (2009) e Piccoli e Klann (2015) são tão relevantes quanto as leis mencionadas anteriormente, e às recém-publicadas NBC-TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público).

Apesar do conhecimento pouco aprofundado acerca dos recentes normativos, a transição para

o regime de competência para registro contábil é citada nos moldes identificados por Botelho e Lima (2015). Dessa forma, percebe-se a evolução da CASP no sentido de se aproximar, sob alguns aspectos, à Contabilidade Societária, o que facilita o entendimento dessa parte da disciplina. Contudo, devido às especificidades dos demais conteúdos, que trata do orçamento público, julga-se, de um modo geral, que os alunos tendem a atribuir um grau de dificuldade relativamente alto às disciplinas da CASP.

Assim como nas demais disciplinas do curso, são aplicadas em maior escala aulas expositivas para apresentação dos conteúdos de CASP. Outras estratégias citadas são: exercícios, para fixação de conceitos; estudo de texto e ensino com pesquisa baseadas em artigos científicos para aprofundar sobre temas específicos; e ainda, seminários e simulação, que, juntamente com as provas, são utilizados para testar o conhecimento do aluno. Cabe dizer que as universidades adotam práticas muito semelhantes, sobretudo nas avaliações, todas baseadas em prova e seminário e/ou simulação. Um discente cita o trabalho interessante desenvolvido para a disciplina de Contabilidade Governamental para o qual foi aplicada a estratégia de simulação que utilizava um programa de computador para serem feitas todas as contas públicas de uma cidade. Outra estratégia elogiada foi a resolução de questões por meio de uma plataforma interativa, em que os alunos competiam uns com os outros, virtualmente, em um jogo de perguntas e respostas.

Com relação aos docentes das disciplinas da área pública, os discentes esperavam, principalmente, que tivessem vasto conhecimento e soubessem transmiti-lo. A avaliação geral é positiva exatamente pelo domínio do conteúdo, também observado para os demais docentes do curso. Acrescentam ainda que boa didática, ou seja, a habilidade de se fazer compreender, é fundamental para que o docente transmita o conteúdo de uma forma menos “maçante”.

Sobre a experiência profissional do docente, os discentes enxergam como uma vantagem adicional. Neste aspecto, um entrevistado correlaciona a atualização do docente ao exercício de uma atividade profissional na área da Contabilidade Pública, com a atualização das informações e o interesse desses professores que lidavam com essas disciplinas.

Sobre o alinhamento teoria-prática no ensino da Contabilidade Pública, os entrevistados reconhecem sua importância. Se, de um lado, os conhecimentos teóricos são necessários para a prática, de outro, a prática pode ser uma alternativa para facilitar o processo de aprendizagem. De uma forma geral, os entrevistados valorizam a utilização de casos reais e relatos dos próprios professores sobre fatos da área pública. Alguns entrevistados sugerem o uso de notícias da mídia para instigar questionamentos dos alunos sobre determinados assuntos.

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

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

A motivação para o trabalho é um dos aspectos que se espera dos servidores públicos em geral, mas que não é passível de exigência, ao contrário da capacitação técnica que consiste em requisito essencial para a aprovação em concurso de admissão. Especificamente com relação aos profissionais da Contabilidade Pública, as disciplinas da área da Contabilidade Pública dos cursos de graduação parecem contribuir para que os estudantes adquiram conhecimentos essenciais identificados por Carneiro e Silva

Neto (2015) como: o funcionamento do sistema contábil e seus subsistemas de informações orientados à confiabilidade; o planejamento integrado (plano plurianual e orçamento) do setor público municipal; as técnicas de análise e geração de informações complementares destinadas a vários usuários; os procedimentos de controle interno como suporte do sistema de informação contábil.

Considerações finais

Diante das discussões sobre diferentes estratégias de ensino utilizadas em cursos de graduação da área contábil, alguns autores avaliam que o vínculo entre teoria e prática pode favorecer o processo de ensino-aprendizagem. A motivação para aprofundar o estudo sobre esse vínculo especificamente nas disciplinas da área de contabilidade pública surgiu, primeiramente, por conta do atual processo de reformulação do arcabouço teórico da Contabilidade Pública. Neste contexto, são verificadas mudanças na essência da CASP, como a alteração do foco orçamentário para os aspectos de natureza patrimonial. Diante disso, entende-se que o ensino da Contabilidade Pública nos cursos de graduação em ciências contábeis deve ser investigado.

Os resultados desta pesquisa mostram que os discentes reconhecem a importância do elo teoria-prática no âmbito da Contabilidade Pública, assim como nas demais disciplinas do curso. Essa constatação associa-se ao fato de a Ciência Contábil, mesmo enquadrando-se como uma Ciência Social, estar direcionada às demandas mercadológicas. Apesar de alguns discentes, pontualmente, relacionarem as disciplinas do setor público ao enfoque teórico, devido ao conteúdo baseado em leis e normativos, é unânime o entendimento de que o ensino deve se aproximar de práticas mercadológicas no setor público. Nota-se que apenas o enfoque teórico, mesmo sendo relevante para a formação profissional, de uma maneira geral, é visto pelos discentes como algo pouco estimulante. Acredita-se que possa ser utilizado de forma ampla nas demais disciplinas do curso, incluindo CASP, já que a aplicabilidade é vista como essencial ao curso.

Julga-se que as atividades de extensão, de simulação e de utilização de sistemas de informação são mecanismos menos tradicionais de ensino que devem ser incentivados no curso e, especificamente, nas disciplinas de CASP, sendo as mais significativas para a aproximação da teoria à prática, e que devam ser ampliadas nas universidades. Discentes identificam que estas estratégias de ensino auxiliam no processo de aprendizagem e relatam trabalhos propostos por professores que foram bem-sucedidos nesse sentido.

Com relação ao ensino da CASP, a avaliação geral é positiva. Há relatos de que os conhecimentos aprendidos na graduação foram importantes para as atividades desempenhadas na Administração Pública. No entanto, entende-se que a carga horária para as disciplinas deve ser ampliada, dada a complexidade e relevância dos conteúdos. A demonstração de domínio do conteúdo por parte dos docentes de CASP foi unanimidade entre os discentes. Outros fatores que influenciam no ensino da disciplina são a atualização dos professores sobre a convergência às normas internacionais e o uso de casos reais em sala de aula. Julga-se que a atualização do docente esteja relacionada ao exercício de uma atividade profissional na área da Contabilidade Pública e que seja benéfica para o processo de ensino-aprendizagem.

Alerta-se que os objetivos pretendidos com as disciplinas de CASP devem ser revistos, sempre que necessário, a fim de contribuir para além da formação técnica, proporcionando, também, questionamentos sobre os dados produzidos pela Contabilidade Pública, sua transparência, os impactos fiscais, dentre outras formas de utilidade social. Avalia-se ser necessária a ampliação das atividades que envolvem o uso de sistemas de informações do setor público, a fim de possibilitar o conhecimento sobre sua operacionalização. Apesar da demanda por mais aulas em laboratórios, sua viabilidade depende de investimentos em infraestruturas, em alguns casos, insuficientes.

Sobre a importância atribuída pelos discentes ao ensino da CASP, há o reconhecimento de que as disciplinas proporcionam uma visão geral dos procedimentos contábeis relativos ao planejamento e execução de orçamentos públicos e à evidência de atos e fatos administrativos nos demonstrativos

contábeis, sendo tais conhecimentos relevantes para todo bacharel em Contabilidade, que se utiliza direta ou indiretamente das informações da CASP. Entre os pontos mais criticados para as disciplinas de CASP estão a baixa carga horária e a utilização massiva de aulas expositivas. Houve expectativa de uma maior preparação para a prática, através de discussões de conteúdo da CASP relacionados a assuntos do dia a dia e aulas em laboratórios com uso de sistemas de informações do governo.

Dado o contexto, sugere-se que os cursos de graduação em Ciências Contábeis reavaliem sua estrutura curricular, considerando as percepções apontadas sobre a insuficiência da carga horária para disciplinas ligadas à Contabilidade Pública. É notável que algumas Instituições de Ensino Superior (IES) divulgam o foco em Contabilidade Pública, sem, no entanto, oferecerem efetivamente o desenvolvimento adequado do assunto. Em relação a pesquisas futuras, estas podem explorar, por exemplo, a visão de contadores que atuam na Administração Pública sobre a qualificação do estudante ou recém-formado que ingressa no setor público. Com relação à conexão entre teoria e prática, pode-se investigar estratégias vistas como mais eficientes para disciplinas de Contabilidade Pública, assim como a importância dos projetos de extensão. Além disso, para ampliar a compreensão sobre o assunto, estudos que incluam IES privadas também poderiam ser realizados.

Conflito de interesse

Os autores declaram não haver conflitos de interesse de nenhuma natureza.

Referências

ANDERE, Maira Assaf; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. Aspectos da formação do professor de ensino superior de ciências contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, n. 48, p. 91–102, 2008.

BARDIN, Laurence. *Análise de Conteúdo*. 1. ed. São Paulo: Edições 70, 2016.

BOTELHO, Brenno Carvalho; LIMA, Diana Vaz de. Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 3, n. 3, p. 68–83, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.18405/recfin20150305>. Acesso em: 10 ago. 2020.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 10 ago. 2020.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 ago. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP*. 8. ed. Brasília, DF, 19 dez. 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>. Acesso em: 10 ago. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Ministério da Fazenda n. 510, de 28 de agosto de 2014. Dispõe sobre a instituição, as atribuições, a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 02 set. 2014. Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_25910623_PORTARIA_N_510_DE_28_DE_AGOSTO_DE_2014.aspx. Acesso em: 10 ago. 2020.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SILVA NETO, José Moreira. Competências essenciais dos profissionais contábeis em face da nova contabilidade pública sob a perspectiva dos contadores de Rondônia. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, v. 5, n. 3, p. 100–122, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.18028/2238-5320/rgfc.v5n3p100-122>. Acesso em: 10 ago. 2020.

CATAPAN, Anderson; COLAUTO, Romualdo Douglas; SILLAS, Edson Paes. Percepção dos discentes sobre os docentes exemplares. *Revista de Informação Contábil*, v. 6, n. 2, p. 63–82, 2012.

- CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; CORRAR, Luiz João; SLOMSKI, Valmor. Docência e o desempenho dos alunos dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil. *Contabilidade Vista e Revista*, v. 19, n. 4, p. 15–37, 2008.
- DINIZ, Josediton Alves; SILVESTRE DA SILVA, Suzany Ferreira; SANTOS, Leandro Da Costa; MARTINS, Vinícius Gomes. Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 9, n. 3, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- EAMES, Michael; LUTTMAN, Suzanne; PARKER, Susan. Accelerated vs. traditional accounting education and CPA exam performance. *Journal of Accounting Education*, v. 44, p. 1–13, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.04.004>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- FOGARTY, Timothy J.; ZIMMERMAN, Aleksandra B.; RICHARDSON, Vernon J. What do we mean by accounting program quality? A decomposition of accounting faculty opinions. *Journal of Accounting Education*, v. 36, p. 16–42, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2016.04.001>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- HAWKES, L. C.; FOWLER, M.; TAN, L. M. Management accounting education: is there a gap between academia and practitioner perceptions? *Discussion Paper Series 215*, n. June, 2003.
- HOQUE, Zahirul. Using journal articles to teach public sector accounting in higher education. *Journal of Accounting Education*, v. 20, n. 3, p. 139–161, 2002. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(02\)00006-4](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(02)00006-4). Acesso em: 10 ago. 2020.
- HUBER, Marsha M.; MAFI, Shirine L. Education par excellence: developing personal competencies and character through philanthropy-based education. *Journal of Accounting Education*, v. 31, n. 3, p. 310–332, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2013.07.001>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- LEITE FILHO, Geraldo Alemandro; SLOMSKI, Valmor. Opiniões dos alunos acerca da disciplina contabilidade governamental: um estudo empírico em uma universidade pública. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 6, n. 1, p. 79–99, 2003.
- MARQUES, Leandro; BIAVATTI, Vania Tanira. Estratégias aplicadas no ensino da contabilidade: evidências dos planos de ensino de uma universidade pública. *Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL*, v. 12, n. 2, p. 24–47, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2019v12n2p24>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- MASHAYEKHI, Bitá; MOHAMMADI, Roya. The perceived gap between academics and professionals about accounting education system in Iran. *Science Journal of Education*, v. 2, n. 1, p. 12–21, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11648/j.sjedu.20140201.13>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- MATOS, Nyalie; GONÇALVES, Andrea; CALLADO, Aldo; AZEVEDO, Camila Catarine de Araujo. A disciplina de controladoria governamental e sua oferta nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras. *Revista Capital Científico - Eletrônica*, v. 16, n. 4, 2018.
- MIRANDA, Gilberto José. **Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em contabilidade no Brasil**. 2011. 203 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.
- NAGLE, Brian M.; MENK, K. Bryan; RAU, Stephen E. Which accounting program characteristics contribute to CPA exam success? A study of institutional factors and graduate education. *Journal of Accounting Education*, v. 45, p. 20–31, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.09.003>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público*, v. 66, n. 3, p. 425–448, 2015.
- REIS, Luciano Gomes dos; SLOMSKI, Valmor; PEREIRA, Carlos Alberto; MELO, Gilmar Ribeiro de. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. *Revista de Informação Contábil*, v. 1, n. 1, p. 89–101, 2007.
- SILVA, Amilton Paulino. **A percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil**. 2008. Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2008.
- SILVA, Géssica Israele Alves Silva; CAJAIBA, Kleber da Silva; FARIAS, Raissa Silveira de. Conteúdos programáticos versus proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade para o ensino da CASP: similaridade ou dissimilitude?

Revista Catarinense Da Ciência Contábil, v. 18, p. 2801, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.16930/2237-766220192801>. Acesso em: 10 ago. 2020.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Coleta de Dados no Campo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ZIMMERMAN, Aleksandra B.; FOGARTY, Timothy J.; JONAS, Gregory A. Is accounting an applied discipline? An institutional theory assessment of the value of faculty accounting-related work experience in the academic labor market. **Journal of Accounting Education**, v. 41, p. 33–47, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2017.09.005>. Acesso em: 10 ago.