

OPINIÕES DOS ALUNOS ACERCA DA DISCIPLINA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL:

UM ESTUDO EMPÍRICO EM UMA UNIVERSIDADE PÚBLICA

*Geraldo Alemandro Leite Filho &
Valmor Slomski **

INTRODUÇÃO

As diretrizes curriculares nacionais elaboradas pelo Ministério da Educação orientam que o curso de graduação em ciências contábeis deve oferecer formação flexível que satisfaça às expectativas dos estudantes com relação a sua escolha profissional e os estimulem a buscar continuidade nos estudos após a sua conclusão. O currículo é o principal agente neste processo, sendo o instrumento formador da identidade profissional do aluno, pois, ao

articular os conteúdos didáticos, fornece as competências necessárias para que o mesmo tenha embasamento teórico necessário para encarar o seu futuro profissional. Desta forma, o curso de graduação em ciências contábeis tem o objetivo de formar profissionais generalistas e multidisciplinares, que poderão exercer atividades nos diversos ramos da contabilidade.¹

Neste contexto de articulação de conteúdos, uma disciplina que tem

* Geraldo Alemandro Leite Filho é mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, professor assistente do Departamento de Contabilidade da Unimontes; Valmor Slomski, doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, professor doutor do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP.

¹ Ministério da Educação e Cultura, Resolução 03/1992; Resolução 04/1997.

merecido atenção é a contabilidade governamental, que compõe o quadro das disciplinas obrigatórias do curso, e que, juntamente com as demais, contribui para a formação multidisciplinar dos futuros profissionais contábeis. Entretanto, observa-se que muitos estudantes, ao escolherem o curso de ciências contábeis, têm concentrado os seus esforços para uma formação mais especializada, eminentemente voltada para o mercado empresarial, deixando em segundo plano as discussões e os conhecimentos acerca da contabilidade governamental, desvirtuando a expectativa da formação generalista preconizada pelo MEC.

Sendo assim, o objetivo desta pesquisa é conhecer as opiniões dos alunos de graduação em contabilidade de uma universidade pública com relação ao ensino da disciplina contabilidade governamental, bem como da importância dada por eles para a sua formação acadêmica. Esta pesquisa se justifica por tentar investigar a expectativa que os alunos têm sobre a disciplina contabilidade governamental como forma de contribuir para o seu desenvolvimento.

As questões de pesquisa que se pretende verificar são:

- Qual a percepção dos alunos do curso de graduação em contabilidade a respeito da disciplina contabilidade governamental antes e depois de a terem cursado?

- A noção de importância da disciplina estaria relacionada com o avanço do aluno nos períodos do curso?

Conjetura-se que a contabilidade governamental no Brasil é encarada por muitos como uma caixa preta, com complexas regras e totalmente burocratizada em leis e normas, fazendo assim supor que as pessoas não têm grande interesse por assuntos da área pública e governamental. Com base nessas suposições, imagina-se que o próprio aluno já entra na universidade com um certo desinteresse pelos assuntos da área pública e governamental.

Por outro lado, as recentes mudanças na área governamental – tais como o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – evidenciam uma maior abertura do setor público e uma maior interesse por tentar entender e explicar o que é a contabilidade governamental. Mas, por ser ainda uma disciplina muito normativa e presa a leis e regras, supõe-se que nem mesmo os estudantes e os profissionais de contabilidade a entendem completamente, a não ser por aqueles que já tenham alguma experiência nesta área.

A hipótese definida para este trabalho é que, antes de cursar a disciplina, o aluno tem um preconceito negativo baseado em suas crenças e valores a respeito da contabilidade governamental, em virtude de seu próprio desconhecimento, desconsiderando-a para sua formação. Pressupõe-se que a dis-

ciplina contabilidade governamental não muda este perfil, continuando os alunos com a mesma opinião acerca da disciplina durante todo o curso.



REVISÃO DA LITERATURA

A globalização e os avanços tecnológicos têm forçado as organizações a buscarem profissionais mais contextualizados e de formação multidisciplinar. As universidades, como produtoras de capital intelectual, tentam suprir estas demandas de mercado, formando os recursos humanos necessários às organizações. Entretanto, Marialva Rossi Tavares percebe que, no ensino superior brasileiro, existe a necessidade de grandes mudanças, pois é muito baixo o nível dos profissionais que chegam ao mercado de trabalho, não correspondendo muitas vezes às expectativas das organizações.²

Nesta discussão de ensino superior, insere-se o curso de graduação em contabilidade. A preocupação com o ensino da contabilidade não é nova. Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion apontam algumas críticas e sugestões para a formação de contador

nas faculdades de ciências contábeis. Segundo estes autores, pode-se citar a falta de adequação do currículo do curso, falta de um programa definido para articulação da teoria com a prática contábil, falta de preparo do corpo docente e a deficiência no ensino de disciplinas de formação básica do contador.³ Evidenciam ainda que a função principal do curso de graduação em contabilidade é adequar a estrutura e o nível de ensino às exigências do meio econômico e social, com o objetivo de preparar melhor o futuro profissional contábil às reivindicações cada vez mais polivalentes e complexas dos usuários da contabilidade.⁴

Maria Dorinha Almeida define o ensino de contabilidade como uma atividade voltada para a apropriação de conhecimentos de áreas específicas de saberes, sempre vinculado a uma instituição específica que é a universidade.⁵ Numa sociedade de conhecimen-

2 Marialva Rossi Tavares, "Paradigmas avaliativos e o ensino de graduação", in II Fórum de Graduação, Unimontes, *Anais*, Montes Claros, 2001, p. 20.

3 Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion, "As faculdades de ciências contábeis e a formação do contador", *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 56, 1986, p. 50.

4 Idem, p. 45.

5 Maria Dorinha Almeida (org), *Currículo como artefato social*, Natal, UFRN, 2000, p. 20.

to, o sistema de ensino em contabilidade passa a exigir novos modelos que não os tradicionais, um modelo interativo no qual educadores e alunos se situem como participantes do processo ensino-aprendizagem de forma mais ampla, na produção e na disseminação do conhecimento contábil. Assim, o ensino em contabilidade poderia proporcionar novos esquemas de ação lógica e crítica, criando novas perspectivas sobre o mundo, novas estratégias e habilidades de pensamento nos campos pessoal, cultural e profissional do aluno.

Na tentativa de amenizar tais problemas, o MEC tem apresentado a idéia do currículo pleno, dando liberdade para os cursos de graduação em contabilidade na definição do perfil do profissional a ser formado e de que forma isso será feito. Entretanto, tal liberdade, juntamente com o desejo de se acertar um curso ideal, tem provocado dúvidas e indagações entre os responsáveis pela definição do melhor curso de ciências contábeis. José Carlos Marion assevera em seus estudos que, na maioria dos cursos, as disciplinas são soltas, os ensinamentos repetitivos e sem seqüência, e o aluno no final do curso não consegue reunir todas as competências e conteúdos ne-

cessários para enfrentar a sua profissão.⁶ Aponta como um dos principais fatores que contribuem para a má qualidade do ensino em contabilidade a falta de adequação da grade curricular ao perfil desejado do futuro profissional contábil, pois existem muitas disciplinas soltas que visam somente completar a grade curricular mínima. A proposta do MEC é elaborar um currículo para que o curso de graduação possa ter um único objetivo: profissionais com conhecimentos interdisciplinares.

Corroborando a discussão, Myrian Krasilchik afirma que o currículo de um curso de graduação é o caminho a ser seguido, uma proposta educacional feita por uma instituição que se responsabiliza por sua execução e avaliação. O sucesso desta proposta depende de um conjunto de pessoas e atividades contínuas e cooperativas, e em cada instância da sua execução há competências e capacidades que contribuem para um resultado efetivo. Desta maneira, o planejamento curricular no curso de contabilidade deve ser feito de forma que cada disciplina desempenhe o seu papel e que tenha interação com as demais.

Na configuração de um currículo para o curso de graduação, o MEC tem

dado às universidades a liberdade para considerar as peculiaridades locais e regionais em função da opção de ênfase escolhida para o curso, adequando-o ao perfil desejado do formando, obedecendo, entretanto, o limite de 50% da carga horária total para os conteúdos de formação básica e profissional, pois são conteúdos caracterizadores do curso. Tais conteúdos são:

- administração,
- economia,
- direito,
- métodos quantitativos,
- teoria da contabilidade,
- contabilidade financeira,
- contabilidade tributária,
- contabilidade gerencial, auditoria e controladoria,
- contabilidade governamental.

Desta forma, espera-se que o curso de graduação em contabilidade possa formar profissionais aptos para as atividades contábeis exigidas pelas organizações, dotados de competências e de habilidades que viabilizem aos agentes econômicos o pleno cumprimento de sua responsabilidade de prestar contas da gestão perante a sociedade.

Conforme preconiza o MEC – por meio das Resoluções 03/92 e 04/97 – o perfil desejado do profissional contábil é que o mesmo tenha capacidade de análise e domínio dos conceitos e da terminologia contábil, na interpretação e controle de situações contábeis relacionados com os modelos or-

ganizacionais e institucionais, públicos ou privados, observada a postura reflexiva e crítica indispensável ao exercício das ciências contábeis e de sua aplicação para o desenvolvimento institucional e social.

A resolução 04/97 do MEC orienta que o curso de graduação em contabilidade deve proporcionar ao aluno as seguintes habilidades e competências:

- a. Uso da linguagem contábil sob a abordagem da teoria da comunicação;
- b. Visão sistêmica, holística e interdisciplinar da atividade contábil;
- c. Uso de raciocínio lógico, crítico e analítico para solucionar problemas;
- d. Elaboração de relatórios que contribuam para o desempenho eficaz dos usuários da informação contábil; e,
- e. Articulação, motivação e liderança de equipes multidisciplinares para captação de dados, geração e disseminação de informações contábeis.

A proposta curricular do curso enfatiza a articulação da competência técnica e humana, sólida formação humanística para atuar de forma interdisciplinar, capacidade de negociação, adaptação a situações diversas, assumir riscos e trabalho em equipe, capacidade de aplicar conhecimentos científicos e tecnológicos, projetar e con-

6 José Carlos Marion, *O ensino da contabilidade*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 20.

7 Myrian Krasilchik, *Planejamento educacional: Estruturando o currículo*, Sarvier, Educação Médica, 1998.

duzir pesquisas e interpretar e difundir resultados e compromisso social e ético. Neste contexto, deve-se verificar também a posição do professor como peça fundamental no processo ensino-aprendizagem.

Ilma Veiga e Maria Helena Cardoso asseveram que a ação pedagógica é refletida diretamente no currículo, no qual a questão de ensinar é aprender a ser.⁸ O ensino é a construção da identidade do aluno e a construção do ser professor, necessitando de uma reflexão das relações estabelecidas na sala de aula com os futuros profissionais. A reflexão sobre currículo de um curso de graduação é uma etapa da reflexão sobre o processo de ensino. É preciso refletir sobre onde a ciência contábil influencia a sociedade, na função da universidade e do modelo que se abraça para construir os profissionais da contabilidade.

Segundo Juan Dias Bordenave e Adair Martins Pereira, muitos professores universitários pensam que a única forma de planejar um currículo é fazendo uma listagem das disciplinas que consideram como importantes

para a profissão ou ciência em pauta. Deve-se entender que cada disciplina tem o seu papel somador, oferecendo ao aluno um programa de estudos bem definido e integrado, no qual cada disciplina cumpre o seu papel. Desta forma, a disciplina contabilidade governamental deveria ser inserida neste contexto de interligação com os outros conteúdos do curso.

Nilda Alves e Regina Leite Garcia advogam que uma disciplina pode ser definida como categoria organizadora de conhecimento científico, pois institui a divisão entre a especialização do trabalho e responde às diversidades dos domínios que recobrem as ciências.¹⁰ Neste contexto, José Carlos Marion entende que, ao vivenciar as disciplinas, o aluno escolhe qual a sua área de atuação num elenco de amplas alternativas, dentre as quais ser contador autônomo, auditor independente ou interno, perito contábil, pesquisador ou professor contábil, além de cargos na área pública, em autarquias governamentais e outros cargos da administração direta e indireta.¹¹ Nestes últimos anos, com o

desenvolvimento do setor público brasileiro, a área de contabilidade governamental tem experimentado um expressivo crescimento, oferecendo uma gama de alternativas para profissionais contábeis.

De acordo com o MEC, a disciplina contabilidade governamental enquadra-se como conteúdo de formação profissional – e de caráter obrigatório – na organização curricular do curso de graduação. O planejamento curricular do curso estabelece as condições para sua efetiva conclusão e integração curriculares, de acordo com os regimes adotados pela instituição de ensino superior. No caso da instituição de ensino em estudo, a disciplina contabilidade governamental é obrigatória para todos os alunos, oferecida em regime semestral, a partir do quinto semestre para o curso matutino e no sexto período para o curso noturno, com uma carga horária de 60 horas/aula. O principal objetivo da disciplina é ensinar o orçamento público e possibilitar o domínio da sistemática que envolve o controle orçamentário e financeiro da administração direta, tendo em vista principalmente o equilíbrio orçamentário, transmitindo as práticas contábeis adotadas, as limitações e o alcance das informações consubstanciadas

nos demonstrativos específicos obtidos. O conteúdo programático semestral é assim definido:

1. Princípios e classificação de orçamento e créditos adicionais,
2. Contabilidade pública *versus* contabilidade privada,
3. Registros orçamentários, extra-orçamentários, financeiros, patrimoniais e extra-patrimoniais,
4. Demonstrativos na área governamental e resultados apurados e suas análises,
5. Prestação de contas governamentais.

Valmor Slomski afirma que a contabilidade governamental brasileira é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil das receitas e das despesas é feito de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais suplementares, especiais e extraordinários.¹²

Ainda segundo Slomski, a contabilidade governamental no Brasil é regida pela Lei 4.320, de 17.03.1964, que institui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados e do Distrito Federal e dos municípios. Esta lei define como deve ser elaborado e como é controlado o orçamento das entida-

8 Ilma P. A. Veiga e Maria Helena F. Cardoso, *Escola fundamental, currículo e ensino*, Campinas, Papirus, 1991, p. 30.

9 Juan Dias Bordenave e Adair Martins Pereira, *Estratégias de ensino-aprendizagem*, 14. ed., Petrópolis, Vozes, 1995, p. 101.

10 Nilda Alves e Regina Leite Garcia (org), *O sentido da escola*, Rio de Janeiro, Sepe Editora, 1999, p. 65.

11 José Carlos Marion, op. cit., p. 58.

12 Valmor Slomski, *Manual de contabilidade pública: Um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 2003, p. 34.

des públicas e como devem ser executados e controlados os recursos aprovados. Para satisfazer suas atividades, o Estado necessita de recursos financeiros. Esses recursos devem ser estimados antes do início do exercício, para uso no exercício imediatamente posterior, sendo que, no Brasil, o exercício financeiro coincide com o exercício civil. A contabilidade governamental adota em sua escrituração três sistemas de contas, rigidamente definidos pela legislação, que são o Sistema Orçamentário, que con-

trola os recursos e despesas movimentadas pelo poder público em consonância com as autorizações orçamentárias ou adicionais; o Sistema Financeiro, que objetiva registrar os recebimentos e os pagamentos orçamentários e extra-orçamentários, de maneira a evidenciar a execução anual das movimentações financeiras do país; e o Sistema Patrimonial, que relata as movimentações do patrimônio do poder público, decorrentes da movimentação financeira observada no exercício.



MATERIAIS E MÉTODOS

Este trabalho se caracteriza como uma pesquisa empírico-analítica, cujo tipo de abordagem pode ser considerada exploratório-descritiva, pois visa descrever as opiniões dos alunos quanto ao ensino da disciplina contabilidade governamental em uma universidade pública. Segundo Antonio Carlos Gil, as pesquisas descritivas visam a descrição das características de determinada população ou fenômeno, e têm por objetivo o levantamento de opiniões, atitudes e crenças de uma população. A técnica de coleta de dados utilizada foi o questionário com oito perguntas fechadas,

mensuradas de acordo com a escala de atitudes de Likert. Esta escala foi utilizada com um intervalo entre cinco para concordância total e um para a discordância total. Na tabulação dos dados, no cálculo da média, desvio padrão e frequência relativa, cada assertiva foi considerada com o mesmo peso.

Como forma de validação do instrumento de coleta de dados, foram enviados alguns questionários para um pequeno grupo de alunos voluntários do curso de mestrado em contabilidade da mesma instituição. Após a validação do questionário, feitos os devidos ajustes, o mesmo foi enviado

a uma amostra de 112 alunos regularmente matriculados no curso de graduação em contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, durante os meses de maio e junho de 2003. Tomou-se a precaução de dividir a amostra por período matutino e noturno e por colocação no curso: um grupo de alunos que ainda não cursaram a disciplina contabilidade governamental, denominado Grupo 1; os alunos que estão cursando a disciplina, denominado Grupo 2; e aqueles que já cursaram a disciplina, Grupo 3. Pressupõe-se que os grupos têm níveis intelectuais equivalentes, pois todos os alunos passaram com sucesso no exame vestibular.

Optou-se por utilizar amostragem não probabilística por acessibilidade em função da população toda não estar disponível para ser sorteada. Fauze Mattar acredita que as técnicas não probabilísticas não invalidam uma pesquisa, pois a amostragem probabilística é tecnicamente superior na teoria, e na prática surgem alguns problemas de aplicação que enfraquecem a sua

superioridade.¹⁴ Assim, uma das limitações deste trabalho é que o caráter de inferência ficou comprometido com a amostragem não probabilística, entretanto os dados servem para compreender a realidade da instituição de ensino em análise.

Decidiu-se utilizar recursos estatísticos descritivos para organizar os dados e analisar cada resposta do questionário. Para analisar as respostas, foi empregado o teste do qui-quadrado e para uma análise global dos resultados, foram utilizados testes de hipóteses não-paramétricos para amostras não relacionadas.

Com relação ao Sistema de Administração Financeira – Siafi, que é utilizado por algumas universidades brasileiras para o ensino da contabilidade governamental, e supondo que o mesmo poderia influenciar na resposta dos alunos, salienta-se que o mesmo não é utilizado no ensino da disciplina contabilidade governamental no curso e na instituição pesquisada. Portanto, neste caso, não é um fator que influencia as respostas dos alunos pesquisados.



13 Antonio Carlos Gil, *Como elaborar projetos de pesquisa*, São Paulo, Atlas, 1996, p. 46.

14 Fauze Najib Mattar, *Pesquisa de marketing*, Vol. 2, 2. ed., São Paulo, Atlas, 1998. p. 269.

RESULTADOS

Na interpretação dos resultados, utilizou-se a análise quantitativa de dados qualitativos. Para a análise qualitativa, Júlio César Rodrigues Pereira recomenda que se ampare em representações visuais em lugar de modelos narrativos.¹⁵ Optou-se, neste trabalho, em representar as repostas das assertivas por sua frequência relativa. A amostra de 112 alunos foi devidamente distribuída nos turnos matutino e noturno e subdividida nos três grupos de análise. Optou-se pela junção das turmas matutino e noturno, para facilitar o entendimento dos resultados, visto que os mesmos eram, para os propósitos deste trabalho, homogêneos. Para uma melhor interpretação da significância das repostas, foi utilizado em cada questão, a análise do qui-quadrado (χ_2) que, segundo Fauze Mattar,¹⁶ é uma prova do tipo aderência que verifica o quanto que a distribuição observada (O_i) se ajusta à distribuição esperada (E_i), e através da comparação entre as O_i e as E_i , e a

um determinado nível de erro, verifica-se a significância da assertiva. William Stevenson explica que os testes de aderência são usados para determinar se três ou mais categorias são igualmente prováveis.¹⁷ Sidney Siegel assevera que se pode aplicar tal teste para determinar a significância de discrepâncias entre grupos independentes, quando os dados da pesquisa se apresentam sob a forma de frequências em categorias discretas sendo que, a mensuração pode ser até mesmo em escala nominal, o que se enquadra na categoria deste trabalho.¹⁸ Neste caso, para cada assertiva assumem-se as seguintes hipóteses:

H_0 = a opinião dos alunos independe da opinião do grupo,

H_1 = a opinião dos alunos depende da opinião do grupo.

Na análise do teste do χ_2 , optou-se por trabalhar com um nível de significância de 5%. A seguir, tem-se a descrição de cada assertiva, bem como de sua interpretação e análise.

15 Júlio César Rodrigues Pereira, *Análise de dados qualitativos. Estratégias metodológicas para as ciências de saúde, humanas e sociais*, São Paulo, Edusp, 2001, p. 77.

16 Fauze Najib Mattar, op. cit., p. 91

17 William J. Stevenson, *Estatística aplicada à administração*, São Paulo, Harbra, 2001, p. 294.

18 Sidney Siegel, *Estatística não-paramétrica. Para as ciências do comportamento*, São Paulo, McGraw-Hill, 1981, p. 117.

Com relação à opção do curso, foi colocada a seguinte assertiva: Optei em estudar contabilidade na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade

de São Paulo porque é um curso que objetiva formar profissionais eminentemente voltados para a área empresarial. Foram verificados os seguintes resultados:

FIGURA 1
REPOSTAS À ASSERTIVA 01

Questão 01	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	5%	13%	0%
Mais concordo que discordo	10%	21%	3%
Mais discordo que concordo	65%	37%	63%
Discordo totalmente	20%	29%	34%

Ao analisar as repostas a esta assertiva, nota-se que as maiores frequências relativas de todos os grupos concentram-se nos itens de discordância, evidenciando que uma parte significativa dos alunos pesquisados espera ter conhecimentos para atuar em outras áreas, além da empresarial. Ao se calcular a estatística teste do χ_2 , obteve-se um valor F de 140,47, que é

superior ao valor crítico tabelado de 12,59, para um α de 0,05 e 6 graus de liberdade o que rejeita a H_0 , denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Com relação à obrigatoriedade da disciplina, colocou-se a seguinte assertiva: "só cursei a disciplina contabilidade governamental por que é obrigatoriedade e, para minha área de formação,

FIGURA 2
REPOSTAS À ASSERTIVA 02

Questão 02	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	67%	23%	11%
Mais concordo que discordo	28%	34%	37%
Mais discordo que concordo	5%	30%	26%
Discordo totalmente	0%	13%	26%

é desinteressante". Foram observados os seguintes resultados:

Ao analisar as repostas acima, pode-se verificar que, no Grupo 1, as

maiores freqüências relativas situam-se na concordância de que a mesma não irá contribuir em sua formação. Somando-se o item, "concordo totalmente" e "mais concordo do que discordo", verifica-se um total de 96 % dos alunos. O Grupo 2 também apresenta maiores freqüências relativas na concordância (57%), embora em percentuais menos elevados. A discordância crescente deste grupo evidencia que a mesma, de alguma maneira, poderá tornar-se interessante (43%). Já no Grupo 3, com o aumento da discordância (52%), observa-se aumento dos níveis de interesse pela disciplina. Isto evidencia que, ao cursar a disciplina contabilidade governamental, o aluno tem uma mudança de opinião

FIGURA 3

REPOSTAS À ASSERTIVA 03

Questão 03	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	0%	5%	9%
Mais concordo que discordo	3%	24%	38%
Mais discordo que concordo	38%	42%	30%
Discordo totalmente	59%	29%	23%

Ao analisar a assertiva acima, nota-se que no Grupo 1 as maiores freqüências relativas se situam na discordância que o currículo do curso seja flexível (97% dos alunos); no Grupo 2, tem-se uma redução no nível de discordância (71%); e no Grupo 3, as maiores freqüências relativas também se concentram nos níveis de discordância

sobre a sua importância e obrigatoriedade. Ao se calcular a estatística teste do χ_2 , obtêm-se um valor F de 96,65, que é superior ao valor crítico de 12,59, o que rejeita a H_0 , denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Com relação à abordagem curricular do curso, foi colocada a seguinte assertiva: "O currículo do curso de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo é flexível e ao cursar várias disciplinas, tenho oportunidade de especializar no que mais me interessa". Foram observadas as seguintes repostas:

(53%), embora em níveis inferiores do que os grupos anteriores, evidenciando que a maioria dos alunos pesquisados consideram o currículo do curso como inflexível, sem possibilidades de escolha de disciplinas. Verificando-se a estatística teste do χ_2 , obtêm-se um valor F de 59,50, que é superior ao valor crítico de 12,59, que rejeita a H_0 ,

denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Quanto ao conteúdo da disciplina contabilidade governamental foi colo-

cado a seguinte assertiva: "a disciplina dá conhecimentos para serem usados não só como profissional, mas como cidadão brasileiro". Foram observadas as seguintes repostas:

FIGURA 4

REPOSTAS À ASSERTIVA 04

Questão 04	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	0%	16%	20%
Mais concordo que discordo	0%	18%	46%
Mais discordo que concordo	25%	29%	29%
Discordo totalmente	75%	37%	5%

Percebe-se que o Grupo 1 apresenta a totalidade das freqüências relativas de repostas na discordância (100%), o que pode ser em função do próprio desconhecimento do aluno acerca da disciplina. No Grupo 2, observam-se as maiores freqüências de repostas no mesmo item, embora em níveis menos elevados (66%). Já no Grupo 3, as maiores freqüências se concentram nos níveis de concordância (66%), denotando a suposição de que a maioria dos alunos deste grupo consideram que os conteúdos da disciplina dão base para o

exercício da cidadania. Verificando-se a estatística teste do χ_2 , calculou-se um valor F de 132,40, que é superior ao valor crítico de 12,59, que rejeita a H_0 , denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Com relação aos aspectos normativos da disciplina contabilidade governamental, foi colocada a seguinte assertiva: "penso que, pela disciplina ser muito normativa e presa a leis, torna-se desinteressante". Foram observadas as seguintes repostas:

FIGURA 5

REPOSTAS À ASSERTIVA 05

Questão 05	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	50%	11%	3%
Mais concordo que discordo	30%	42%	37%
Mais discordo que concordo	15%	18%	29%
Discordo totalmente	5%	29%	31%

Nesta assertiva, nota-se que as maiores freqüências relativas dos Grupos 1 e 2 concentram-se na concordância – Grupo 1, 80%; e Grupo 2, 53% – evidenciando que os alunos têm uma idéia de que a disciplina é muito normativa e presa a leis e a decretos. Entretanto, ao observar o Grupo 3, percebe-se que há uma mudança de atitude, pois as suas maiores freqüências concentram-se na discordância (60%). Contudo, verificando os níveis de concordância para todos os grupos, percebe-se que a disciplina ainda é vista como normativa, o que

FIGURA 6
REPOSTAS À ASSERTIVA 06

Questão 06	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	47%	37%	11%
Mais concordo que discordo	43%	29%	36%
Mais discordo que concordo	5%	26%	23%
Discordo totalmente	5%	8%	30%

Ao se analisar as maiores freqüências relativas dos Grupos 1 e 2, observa-se que a maioria dos alunos demonstram pouco interesse nos assuntos da área governamental, ao concordarem com a assertiva. Já no Grupo 3, as maiores freqüências relativas se concentram na discordância parcial (53%), evidenciando que a maioria dos alunos que cursaram a disciplina a consideram como importante, mesmo com índices consideráveis de discordância (47%). Supõe-se, com base

pode ser a causa da sua adjetivação como desinteressante. Verificando-se a estatística teste do χ_2 , obteve-se um valor F de 85,86, que é superior ao valor crítico de 12,59, que rejeita a H_0 , denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Com relação à flexibilidade curricular, foi colocada a seguinte assertiva: “se eu pudesse escolher as disciplinas a serem cursadas, não faria contabilidade governamental”. Observaram-se as seguintes repostas:

nos resultados, que ao cursar a disciplina a mesma muda a percepção do aluno com relação à contabilidade governamental. Verificando-se a estatística teste do χ_2 , obteve-se um valor F de 64,86, que é superior ao valor crítico de 12,59, que rejeita a H_0 , denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Quanto à distribuição da disciplina nos períodos do curso e o tempo de estudo, foi colocada a seguinte asserti-

va: “a carga horária e o semestre que é oferecida são ideais para o aprendiza-

do”. Foram observadas as seguintes repostas:

FIGURA 7
REPOSTAS À ASSERTIVA 07

Questão 07	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	3%	11%	0%
Mais concordo que discordo	20%	31%	36%
Mais discordo que concordo	77%	40%	44%
Discordo totalmente	0%	18%	20%

Observa-se, nesta assertiva, que as maiores freqüências relativas de todos os Grupos concentram-se nos níveis de discordância. Supõe-se que a carga horária e o período do curso em que a mesma é oferecida não são ideais para o aprendizado dos alunos, o que ficou evidenciado nas repostas do grupo após ter cursado a disciplina (64%). Isto demonstra a necessidade de disciplinas complementares que abordem mais assuntos relacionados com a área governamental. Verificando-se a esta-

tística teste do χ_2 , encontrou-se um valor F de 47,92, que rejeita a H_0 , denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Ainda com o intuito de reforçar a questão anterior, foi colocada a seguinte assertiva para os alunos: “penso que deveria existir uma disciplina complementar optativa, pois o conteúdo apresentado não é suficiente para o aprendizado”. Observaram-se as seguintes repostas:

FIGURA 8
REPOSTAS À ASSERTIVA 08

Questão 08	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Concordo totalmente	5%	8%	11%
Mais concordo que discordo	55%	47%	47%
Mais discordo que concordo	25%	3%	14%
Discordo totalmente	15%	42%	28%

Nota-se que as maiores freqüências relativas dos três grupos concentram-se nos níveis de concordância, o que corrobora com a assertiva anterior que

a carga horária é insuficiente, necessitando de uma disciplina optativa que complemente os conhecimentos requeridos pelos alunos, embora os ní-

veis de discordância nos três grupos possam ser considerados significativos, percebe-se que, para a amostra pesquisada, há uma necessidade de maiores conhecimentos na área não empresarial, o que inclui a contabilidade governamental. Verificando-se a estatística teste do χ_2 , para esta assertiva obteve-se um valor F de 28,69 que é superior ao valor crítico de 12,59, que rejeita a H_0 , denotando que as repostas são dependentes da opinião do grupo, portanto estatisticamente significativas.

Como forma de assegurar a confiabilidade dos resultados da pesquisa, optou-se em fazer um teste de hipóteses mais abrangente, utilizando-se estatística não paramétrica, mediante o teste para várias amostras independentes – Kruskal-Wallis – utilizado para verificar se três ou mais amostras não relacionadas são provenientes de populações com médias iguais. O objetivo do uso deste teste nesta pesquisa foi

comparar as médias das repostas dos três grupos. William Stevenson afirma que é um teste que não exige que as amostras tenham sido extraídas de populações normais com dados iguais, e como não se conhece os parâmetros da população em análise, este teste se adequou aos objetivos deste trabalho.¹⁹ Baseando-se na amostra pesquisada, nos objetivos e na problemática do trabalho, fez-se o teste das hipóteses anteriormente definidas, transcritas de forma sucinta para o teste:

H_0 : Os alunos continuam com a mesma opinião acerca da disciplina durante o curso.

H_1 : Pelo menos um grupo de alunos tem opinião diferente acerca da disciplina durante o curso.

Para se efetuar o teste, trabalhou-se com um nível de significância de 5 %, chegando-se aos seguintes resultados, através do programa estatístico SPSS® (*Statistical Package Social Science*):

KRUSKAL-WALLIS TEST

Test Statistics^{a,b}

	MÉDIAS
Chi-Square	6,628
df	2
Asymp. Sig.	,036

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: GRUPOS

19 William J. Stevenson, op. cit., p. 322.

Para se analisar os resultados do teste, fez-se necessário buscar o valor do qui-quadrado numa tabela padronizada, que para 2 graus de liberdade e uma significância de 0,05 é de 5,99. Neste caso, como o valor do qui-quadrado encontrado é maior que o valor tabulado, aceita-se a hipótese H_1 , denotando que, estatisticamente pelo menos, um dos grupos de alunos da amostra pesquisada tem opinião diferente acerca da disciplina contabilidade governamental. Isto pode ser confirmado pelo teste P , (*asympt. Sig.*) que apresenta um valor encontrado menor do que o valor estabelecido ($0,036 < 0,05$).

Para verificar qual foi o grupo que apresentou diferença em relação aos demais, foi usado o teste não paramétrico de Mann-Whitney, que é classificado como um teste de duas amostras independentes. Seu objetivo consiste em testar se duas amostras não relacionadas – independentes – provêm de populações com médias iguais. Este teste é comparável com o teste de duas amostras para médias, todavia, não

exige que as populações tenham a mesma variância. Martins ilustra isso dizendo que

se trata de uma interessante alternativa ao teste paramétrico para igualdade de médias, pois o referido teste não exige nenhuma hipótese sobre distribuições populacionais e suas variâncias.²⁰

Apresenta como principais características a aplicação para duas amostras não relacionadas, baseia-se na soma de postos e a variável de estudo pode ser intervalar ou ordinal e a mensuração deve ser numa escala contínua. Para este teste, foram estabelecidas as seguintes hipóteses:

H_0 : Os grupos de alunos têm as mesmas opiniões, ou seja, as médias são iguais,

H_1 : Os grupos de alunos têm opiniões diferentes, ou seja, as médias não são iguais.

Foram comparados primeiramente as médias do Grupo 1 com as do Grupo 2, que evidenciaram os seguintes resultados:

NPAR TESTS MANN-WHITNEY TEST

Test Statistics^a

	MÉDIAS
Mann-Whitney U	592,000
Wilcoxon W	1333,000
Z	-1,691
Asymp. Sig. (2-tailed)	,091

a. Grouping Variable: GRUPOS

20 Gilberto Martins, Estatística geral e aplicada, São Paulo, Atlas, 2002, p. 268.

Ao se analisar os resultados do teste, a um nível de significância de 0,05, aceita-se a hipótese H_0 , denotando que, estatisticamente, os Grupos 1 e 2 são iguais. O teste P (*asympt. Sig.*) confir-

ma esta aceitação, pois apresentou um valor encontrado maior do que o valor estabelecido ($0,091 > 0,05$).

Ao se comparar as médias dos Grupos 2 e 3, chega-se ao seguinte resultado:

NPAR TESTS MANN-WHITNEY TEST

Test Statistics^a

	MEDIAS
Mann-Whitney U	621,500
Wilcoxon W	1251,500
Z	-,483
Asymp. Sig. (2-tailed)	,629

a. Grouping Variable: GRUPOS

Ao se analisar os resultados do teste, a um nível de significância de 0,05, aceita-se a hipótese H_0 , denotando que estatisticamente os Grupos 2 e 3 são iguais. O teste P (*asympt. Sig.*) confir-

ma esta aceitação, pois apresentou um valor encontrado maior do que o valor estabelecido ($0,629 > 0,05$).

Ao se comparar as médias dos Grupos 1 e 3, chega-se ao seguinte resultado:

NPAR TESTS MANN-WHITNEY TEST

Test Statistics^a

	MEDIAS
Mann-Whitney U	455,500
Wilcoxon W	1085,500
Z	-2,617
Asymp. Sig. (2-tailed)	,009

a. Grouping Variable: GRUPOS

Ao se analisar os resultados do teste, a um nível de significância de 0,05, rejeita-se a hipótese H_0 e aceita-se a H_1 , denotando que, estatisticamente, os Grupos 1 e 3 são diferentes. O teste P (*asympt. Sig.*) confirma a rejeição da hipótese nula, pois apresentou um va-

lor encontrado menor do que o valor estabelecido ($0,009 < 0,05$).

Desta forma, após efetuar os testes estatísticos pode-se supor que a diferença das frequências relativas das respostas entre os diversos grupos pesquisados não se deve à variabili-

dade amostral, denotando que para o grupo de alunos pesquisado, cursar a disciplina fornece indícios de

mudança da concepção inicial acerca da disciplina contabilidade governamental.



CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A contabilidade governamental é uma disciplina obrigatória, componente da grade curricular dos cursos de graduação em contabilidade. Pressupõe-se que para a formação de um generalista, o aluno de contabilidade deva cursá-la para melhor entender os aspectos da contabilidade governamental, mesmo que não vá seguir carreira nesta área. Ao se discutir a referida disciplina no referencial teórico, percebe-se que a mesma se encaixa perfeitamente nos planos do MEC de uma formação generalista para o curso de contabilidade.

Para responder à questão da pesquisa, conclui-se que, na disciplina contabilidade governamental do curso de graduação pesquisado, os alunos têm um certo preconceito inicial, antes de cursá-la, preconceito este que não continua durante o curso. Nota-se que, após cursar a disciplina, a pesquisa forneceu indícios que os alunos têm uma mudança de opinião sobre a mesma. Reforça esta assertiva os testes estatísticos que confirmaram as hipóteses de que, para a amostra de alunos pesquisada, a disciplina contabilidade

governamental muda a opinião negativa dos alunos acerca da mesma durante o curso. Verificou-se que os alunos, antes de cursar a disciplina, não a consideram como importante para a sua formação e já os alunos após ter cursado a disciplina a consideram importante, fornecendo evidências de que há um relacionamento entre o nível de consideração de importância e o avanço do aluno durante os períodos do curso.

Ao considerar as limitações da pesquisa, por utilizar amostragem não probabilística e estudar apenas uma universidade pública, alerta-se que tais informações não podem ser generalizadas para outras instituições de ensino superior, nem tampouco foi o objetivo deste trabalho, que tentou entender e explicar uma realidade numa universidade pública.

Recomenda-se que sejam feitas pesquisas com amostras maiores, envolvendo outras universidades, que identifiquem a opinião de alunos, de professores, de profissionais e de coordenadores de cursos, com relação à opinião, à carga horária, à estrutura e aos métodos de ensino,

de forma a contribuir para o entendimento da disciplina governamental no curso de graduação em contabilidade. Recomenda-se ainda a utilização de ferramentas estatísticas multivariadas que possam explicar as causas das diferenças apresentadas nas respostas.



REFERÊNCIAS

- ALBRECHT, W. Steve & SACK, Robert J. "Accounting education: Charging the course through a perilous future", *Accounting Education Series*, Vol. 16, AAA, 1999.
- ALMEIDA, Maria Dorinha (org). *Currículo como artefato social*, Natal, UFRN, 2000.
- ALVES, Nilda & GARCIA, Regina Leite (org). *O sentido da escola*, Rio de Janeiro, Sepe Editora, 1999.
- BIREAUD, Annie. *Os métodos pedagógicos no ensino superior*, Porto, Editora Porto, 1995.
- BORDENAVE, Juan Dias & Pereira, Adair Martins. *Estratégias de ensino-aprendizagem*, 14. ed., Petrópolis, Vozes, 1995.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*, São Paulo, Atlas, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos. "As faculdades de ciências contábeis e a formação do contador", *Revista Brasileira de Contabilidade*. n. 56, 1986, pp. 50-55.
- KRASLCHIK, Myrian. *Planejamento educacional: Estruturando o currículo*, Sarvier, Educação Médica, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*, 3. ed., São Paulo, Atlas, 2003.
- MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de marketing*, Vol. 2, 2. ed., São Paulo, Atlas, 1998.
- MARION, José Carlos. *O ensino da contabilidade*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 2001.
- Ministério da Educação e Cultura, Resolução 03/1992.
- Ministério da Educação e Cultura, Resolução 04/1997.
- MOREIRA, Antonio Flavio B. "O currículo de graduação hoje: Possibilidades e desafios", in II Fórum de graduação da Unimontes, *Anais*, 2001, pp. 61-70
- PEREIRA, Júlio César Rodrigues. *Análise de dados qualitativos. Estratégias metodológicas para as ciências de saúde, humanas e sociais*, São Paulo, Edusp, 2001.
- SIEGEL, Sidney. *Estatística não-paramétrica: Para as ciências do comportamento*, São Paulo, McGraw-Hill, 1981.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: Um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 2003.

STEVENSON, William J. *Estatística aplicada à administração*, São Paulo, Harbra, 2001.

TAVARES, Marialva Rossi. "Paradigmas avaliativos e o ensino de graduação", in II Fórum de Graduação, Unimontes, *Anais*, Montes Claros, 2001.

VEIGA, Ilma P. A. & CARDOSO, Maria Helena F. *Escola fundamental, currículo e ensino*, Campinas, Papirus, 1991.

"Plano de ensino da disciplina *Contabilidade Governamental*". EAC/FEA/USP, disponível em http://www.eac.fea.usp.br/eac/graduação/disciplinas/eac_453.asp. Acesso em 05/05/2003.

