



Congresso Internacional
de Administração
ADM 2021

24 a 28
de outubro
Ponta Grossa - Paraná - Brasil

**SOBREVIVÊNCIA DAS ORGANIZAÇÕES
EM TEMPOS INCERTOS:**

O papel dos gestores e do ambiente externo
no sucesso e no fracasso organizacional.

REFORMA DA CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO EM MOÇAMBIQUE. QUE DESAFIOS PARA O ENSINO SUPERIOR?

PUBLIC SECTOR ACCOUNTING REFORM IN MOZAMBIQUE: WHAT ARE THE CHALLENGES FOR HIGH EDUCATION?

ÁREA TEMÁTICA: ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Ângelo António Macuácuca, Universidade Eduardo Mondlane, Moçambique, angelomacuacua50@gmail.com

Resumo

O presente estudo investiga os desafios que o ensino da Contabilidade Pública, nas Instituições do Ensino Superior em Moçambique, enfrenta para corresponder as exigências da reforma da gestão financeira do sector público. A presente pesquisa é um estudo qualitativo que combina dois métodos de pesquisa: a revisão sistemática da literatura e o estudo fenomenológico, sustentado por uma pesquisa de campo, sob forma de questionário fechado, baseado na escala de tipo *Likert*. Em Moçambique, a pertinência da reforma do ensino da contabilidade nas IES é imposta pela: (i) reforma da administração financeira do Estado; (ii) pela descentralização do sistema de governação do país; e (iii) pelo movimento de convergência internacional através da adopção das normas internacionais de contabilidade para o sector público. Os objectivos, conteúdos e bibliografia dos programas de licenciatura em contabilidade oferecidos pelas IES Moçambicanas, usada demonstram o interesse da academia Moçambicana em formar contabilistas que possam exercer as suas actividades no sector público. A presente pesquisa confirmou que, no geral as Instituições do Ensino Superior de Moçambique estão em alinhamento com a tese de Krah e Aveh (2013) de que os programas de formação e educação profissional em contabilidade devem ter em consideração as necessidades agenda de reformas financeiras do sector público, a fim de criar a ligação necessária entre o ensino da contabilidade e a agenda de reformas da contabilidade pública.

Palavras-chave: Contabilidade públicas; Finanças públicas; Instituições do ensino superior; Transparência; Normas Internacionais de Contabilidade para o sector público.

Abstract

The present study investigates the challenges that the teaching of Public Accounting, in Higher Education Institutions in Mozambique, faces to meet the demands of the reform of the financial management of the public sector. The present research is a qualitative study that combines two research methods: the systematic review of the literature and the phenomenological study, supported by a field research, in the form of a closed questionnaire, based on the Likert scale. In Mozambique, the relevance of reforming the teaching of accounting in HEIs is imposed by: (i) reform of the State's financial administration; (ii) the decentralization of the country's governance system; and (iii) the movement towards international convergence through the adoption of international accounting standards for the public sector. The objectives, contents and bibliography of the degree programs in accounting offered by the Mozambican HEIs, demonstrate the interest of the Mozambican academy in training accountants who can carry out their activities in the public sector. The present research confirmed that, in general, the Higher Education Institutions of Mozambique are in alignment with the thesis of Krah and Aveh (2013) that training and professional education programs in accounting must take into account the needs of the financial reform agenda of the country. public sector in order to create the necessary link between accounting education and the public accounting reform agenda.

Keywords: Public accounting, public finance; Higher Education Institutions; Transparency; International Public Sector Accounting Standards.

1. INTRODUÇÃO

A nível global, desde finais dos anos 80 tem havido um movimento crescente de reformas do sector público que visa promover uma boa governação e a institucionalização de sistemas de responsabilização e de prestação de contas. As reformas do sector público mudaram o papel tradicional da contabilidade para um novo prisma mais focado na responsabilidade, produção, medição de desempenho, eficiência, economia de custos e produtividade. De acordo com Stamatiadis (2009), a reforma da contabilidade do sector público tem sido muitas vezes a primeira etapa das reformas do governo e é considerada uma condição importante e pré-requisito para o sucesso de outras reformas do sector público. Na perspectiva deste autor as reformas bem-sucedidas exigem recursos humanos, incluindo contabilistas, competentes e capazes de implementá-las.

A mudança da papel da contabilidade do sector público, exige uma mudança no foco do ensino da contabilidade nas instituições do ensino superior, com vista a garantir a formação de contabilistas capazes de contribuir na reforma do sector público através da provisão de informações financeiras e não financeiras relevantes na tomada de decisões económicas, sociais e políticas, e também para assegurar a prestação de contas à sociedade.

Segundo Heiling (2020) já é momento de as instituições de ensino superior: (i) reconhecerem a importância da prestação de contas do sector público para o meio ambiente, a economia e a sociedade; (ii) integrarem a contabilidade do sector público nos programas de estudos de contabilidade; e (iii) desenvolverem seus próprios programas de estudo sobre contabilidade do sector público. O posicionamento deste autor corrobora como o pensamento de Wilson (2013) segundo o qual a procura por um ensino avançado de contabilidade pública aumentou nas últimas décadas devido a vários factores, tais como as deficiências das auditorias governamentais, a emissão de normas de auditoria e de contabilidade do sector público, bem como a necessidade de profissionais altamente treinados em gestão de entidades do sector público.

A problemática da integração de temáticas de contabilidade do sector público nos programas curriculares das Licenciaturas em Contabilidade tem merecido atenção de diversos pesquisadores. Egenolf e Norhauser (1985) efectuaram uma pesquisa sobre a oferta de contabilidade nos programas de graduação das universidades dos EUA, questionando até que ponto eram oferecidas disciplinas separadas sobre contabilidade do sector público. Os resultados desta pesquisa revelaram que metade das instituições americanas pesquisadas incluíam contabilidade do sector público como uma disciplina optativa e também como parte de uma disciplina de contabilidade avançada.

Sciulli e Sims (2008), num estudo sobre o ensino da contabilidade na Austrália reconheceram que a continuidade das reformas no sector público, combinado com o facto de o sector público ser um empregador e contribuinte de destaque na economia daquele país justificava a necessidade de os estudantes de graduação em contabilidade serem expostos às questões do sector público. Mas a pesquisa que ambos realizaram concluiu que, em geral, há um ensino muito limitado da contabilidade pública nos programas de graduação em contabilidade das universidades australianas.

Hejazi, Yousefi e Kazemi (2012) conduziram uma pesquisa sobre a adequabilidade do ensino da contabilidade do sector público nas universidades Iranianas. Os resultados dessa pesquisa mostram que o ensino da contabilidade do sector público nas universidades iranianas não é suficiente profundo.

Krah e Aveh (2013) numa pesquisa intitulada “Ensino da Contabilidade do Sector Público: Um Elemento Negligenciado da Reforma da Gestão das Finanças Públicas no Gana” estudaram a situação do ensino da contabilidade do sector público nas universidades do Gana como elemento essencial da reforma da gestão do sector público. Os resultados dessa pesquisa indicam que a maioria das universidades públicas incluem uma disciplina de contabilidade do sector público nos programas curriculares de graduação em contabilidade, mas há evidências de cobertura limitada do conteúdo da disciplina. O estudo também concluiu que a maioria dos membros do corpo docente da área de contabilidade têm pouco ou nenhum interesse no ensino de contabilidade do sector público por falta de interesse académico ou indisponibilidade de recursos didáticos, ou por uma combinação de ambos.

A pesquisa de Cordery (2015) sobre a integração de temáticas e disciplinas sobre serviços públicos (isto é, os sectores público e sem fins lucrativos) nos cursos de contabilidade ministrados nas universidades e institutos politécnicos da Nova Zelândia, concluiu que, apesar do tamanho do sector de serviços públicos e da sua importância na economia nacional, as universidades da Nova Zelândia ensinam muito pouco de conteúdos de serviços públicos, priorizando-se as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

Pese a contabilidade pública ser um instrumento nuclear para a melhoria do desempenho do sector público, sendo por isso um domínio incontornável da agenda de reforma da gestão das finanças públicas, e haver um grande reconhecimento e consenso sobre a relevância do seu ensino nas IES, ainda persistem vários desafios neste domínio. A revisão da literatura sobre o ensino da contabilidade pública nas instituições do ensino superior em muitos países revela que há: (i) fraco alinhamento entre o que se ensina nos cursos de contabilidade nas IES e as necessidades reais do sector público; (ii) fraca presença dos conteúdos da contabilidade pública nos curricula de contabilidade; (iii) pouco aprofundamento do ensino dos temas de contabilidade pública integrantes dos curricula; e (iv) pouco interesse dos estudantes e docentes pelas temáticas de contabilidade do sector público.

Em Moçambique, o sector público para além de ser o principal empregador formal do país, a sua contribuição média no Produto Interno Bruto, no período 2016-2019 foi de 31%. O Governo de Moçambique tem estado a realizar reformas do sector público desde os finais dos anos 80, em linha do que vem acontecendo ao nível mundial. Por outro lado, desde meados da década 90 o sistema do ensino superior vem registando profundas reformas, que incluem a criação de novas instituições do ensino superior e a oferta de novas cursos de licenciatura, sendo a licenciatura em contabilidade uma das mais preferidas, formando contabilistas que no sector público exercem funções nas áreas de gestão financeira, auditoria, contabilidade, e outras.

Partindo do pressuposto de que a principal contribuição das instituições do ensino superior na reforma da contabilidade do sector público é dada através da formação de contabilistas com competências sobre temáticas da contabilidade pública, o presente artigo investigou: (i) a integração de competências de contabilidade pública no perfil do graduado; (ii) a existência de

disciplinas específicas de contabilidade do sector público no currículo dos cursos de licenciatura em contabilidade; (iii) o alinhamento do entre os conteúdos curriculares as necessidades actuais e futuras no domínio profissional; (iv) a existência de recursos de bibliográficos de apoio à leccionação da disciplina de contabilidade pública; e (iv) as reformas a empreender no ensino da contabilidade e no papel das Instituições de Ensino Superior para um apoio eficaz à agenda de reforma da administração financeira do Estado, em particular na componente da contabilidade pública.

Entre as principais motivações e justificativas que levaram a realização da presente pesquisa pontifica o facto da área da contabilidade pública estar em franca transformação no âmbito da reforma do sistema de administração financeira do Estado e por outro lado, o facto de a contabilidade pública ser um dos ramos das ciências de contabilidade que está em constante evolução, havendo necessidade de analisar de que forma as IES tem estado a conformar os seus processos de ensino na licenciatura em contabilidade com as novas exigências do sector público.

O presente artigo comporta 4 secções. Depois da secção de introdução, a segunda secção é dedicada aos materiais e métodos empregues para a obtenção dos dados do presente estudo. A terceira secção trata da discussão e análise dos resultados obtidos na pesquisa. A quarta e última sessão apresenta as conclusões da pesquisa.

2. MATERIAIS E MÉTODOS

A presente pesquisa é um estudo qualitativo que combina dois métodos de pesquisa: a revisão sistemática da literatura e o estudo fenomenológico. A finalidade de uma revisão sistemática é localizar os estudos mais relevantes existentes com base na questão de pesquisa formulada para avaliar e sintetizar suas respectivas contribuições. Neste âmbito, foram objecto de estudo, artigos de pesquisa sobre o ensino da contabilidade pública em 5 países, nomeadamente: Gana, Irão, Austrália, Nova Zelândia e Estados Unidos da América. Por outro lado, no âmbito das reformas da administração pública foi feito o estudo da grandes mudanças que o processo impõe aos sistemas de contabilidade pública de diversos países, incluindo Moçambique, com destaque para o processo de convergência internacional no domínio da normalização contabilística aplicável ao sector público.

Partindo do conhecimento e experiências internacionais sobre a reforma da contabilidade pública e o panorama internacional do ensino da contabilidade nos programas de Licenciatura em Contabilidade, a pesquisa almeja examinar o nível de resposta da IES Moçambicanas na preparação de técnicos de contabilidade com competências necessárias para uma participação no programa de reforma da contabilidade pública do país.

Para a análise da reforma do sector público em Moçambique foi feita uma análise dos instrumentos jurídicos emitidos no âmbito da reforma, em particular a Lei do Sistema de Administração Financeira do Estado (e respectivo regulamento), Manual de administração financeira e procedimentos contabilísticos do Estado, Plano Estratégico das Finanças públicas, dentre outros.

Os dados para a realização do estudo sobre o ensino da contabilidade pública nas IES Moçambicanas foram obtidos das páginas de internet do Ministério de Ciência e Tecnologia,

Ensino Superior e Técnico Profissional, nas páginas de Internet das IES, em alguns casos, especialmente fornecidos pelas IES.

A realização do Estudo fenomenológico justifica-se pela necessidade de explorar as percepções e experiências de docentes de contabilidade e licenciados em contabilidade em exercício no sector público. Os estudos fenomenológicos visam compreender o mundo através dos olhos de seus participantes, na assunção de que a melhor maneira de entender um fenómeno específico é por meio de palavras de indivíduos que têm experiência directa com o que está sendo estudado. Segundo Amatuzzi (2009) a pesquisa fenomenológica é uma forma de pesquisa qualitativa que “designa o estudo do vivido, ou da experiência imediata pré-reflexiva, visando descrever seu significado; ou qualquer estudo que tome o vivido como pista ou método. É a pesquisa que lida, portanto, com o significado da vivência”.

Para sustentar o estudo fenomenológico foi realizada uma pesquisa de campo. Os dados foram colectados com o auxílio de um questionário fechado, baseado na escala de tipo *Likert*, que permitiu respostas com níveis variados de concordância ou discordância, variando em concordo totalmente, concordo, discordo e discordo totalmente. A aplicação dos inquéritos teve lugar em Julho de 2021. A amostra foi constituída por 62 docentes de contabilidade, finanças e auditoria dos cursos de licenciatura em contabilidade.

O inquérito administrado era constituído por 3 grupos de questões, sendo o primeiro grupo de questões que visavam a recolha de informações de carácter socio-demográfico, o segundo grupo sobre o ensino da contabilidade pública nas IES e, o terceiro grupo sobre o papel das IES na reforma da contabilidade pública do país.

As fontes primárias resumem-se essencialmente a legislação relacionada com a contabilidade pública Moçambicana e os documentos das estruturas curriculares das instituições do ensino superior, e as secundárias integram artigos científicos, académicos e profissionais.

Como limitação desta pesquisa, destaca-se, em primeiro lugar, a não contemplação de todas as IES devido à falta de disponibilidades de dados. A segunda limitação diz respeito a possibilidade da existência de currículos ocultos, ou seja, as IES podem ensinar conteúdos da contabilidade pública que sejam diferentes dos que constam nos planos temáticos.

3. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

3.1 Reforma da contabilidade pública em Moçambique

Em Moçambique a reforma da Contabilidade Pública iniciou em finais dos anos 80 e princípio dos anos 90, sendo a introdução do sistema de administração financeira do Estado (SISTAFE), em 2002 o ponto mais alto das reformas, pois lançou as bases de modernização da contabilidade pública do país, que até então se regia pelo Regulamento de Contabilidade Pública, de 1881, que vigorava há cerca de 120 anos, não obstante as profundas transformações políticas, económicas e sociais que o país vivenciou particularmente no período pós-independência nacional.

O SISTAFE estabeleceu e harmonizou as regras e procedimentos de programação, gestão, execução e controlo do erário público, para uma gestão mais eficaz e eficiente, bem como produção de informações de forma mais integrada e atempada. O Sistema de Administração Financeira do Estado é constituído por cinco subsistemas seguintes: Subsistema do Orçamento do Estado;

Subsistema da Contabilidade Pública; Subsistema do Tesouro Público; Subsistema do Património do Estado; e Subsistema do Controlo Interno.

Na sua versão de 2002, entre os princípios fundamentais do SISTAFE merecem destaque os princípios de economicidade, da eficiência e da eficácia. A nova Lei do SISTAFE, aprovada por Lei 14/2020, de 23 de Dezembro, acresceu, dentre outros, o princípio da transparência “que consiste na disponibilização e divulgação, ao público em geral, de informação sobre a planificação, orçamentação, execução, controlo, monitoria e avaliação dos resultados na gestão do erário público”. Este conjunto de princípios não só estão alinhados com as teorias da nova gestão pública, como também demandam uma nova forma de encarar a contabilidade do sector público para que possa fornecer informações para o planeamento, tomada de decisões e controlo nos organismos e entidades públicos.

A nova lei do Sistema de Administração Financeira do Estado veio imprimir mudanças nas demonstrações financeiras que integram a Conta Geral do Estado como abaixo se ilustra:

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ANUAIS	LEI 9/2002 (ARTIGO 48)	LEI 14/2020 (ARTIGO 50)
Balanço	✓	✓
Demonstração de Resultados	✓	✓
Demonstração dos Fluxos de Caixa		✓
Demonstração das Variações do Património Líquido		✓
Anexos às Demonstrações Financeiras/Notas Anexas	✓	✓
Mapas de Execução Orçamental	✓	✓
Mapas de Activos e Passivos Financeiros	✓	✓
Mapa Consolidado de Movimentação de Fundos	✓	

Tabela 1 - Demonstrações financeiras integrantes da Conta Geral do Estado

O Plano Estratégico das Finanças públicas para o período 2016-2019 reconhecia a necessidade de melhorar a abrangência e a qualidade da informação contida na Conta Geral do Estado, sendo que no âmbito da garantia de maior eficiência na execução da despesa pública, uma das acções previstas era incluir na Conta Geral do Estado as demais informações previstas na legislação do SISTAFE, que ainda não integravam a Conta Geral do Estado, tais como, Balanço Orçamental, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, e Demonstração das Variações Patrimoniais, por forma a alinhar os formatos de apresentação dos documentos aos padrões internacionais.

Da resenha do processo de reforma do Sistema de Administração Financeira do Estado, conclui-se que os principais impactos na contabilidade do sector público são a adopção do enfoque patrimonial e não orçamental; reconhecimento, mensuração e avaliação de activos e passivos; a adopção do regime de competência para receitas e despesas; criação de novos demonstrativos financeiros e a alteração dos já existentes; a modificação dos subsistemas contabilísticos; a sistemática

reformulação do Manuais de contabilidade pública; e a adaptação dos normativos contabilísticos, buscando a sua convergência com Normas Internacionais de Contabilidade Para o Sector Público.

3.2 Ensino da Contabilidade Pública em Moçambique

Segundo os dados recolhidos no Ministério de Ciência e Tecnologia e Ensino Superior, Moçambique tem 53 Instituições de Ensino Superior, sendo 22 públicas e 31 privadas, dentre universidades, Institutos Superiores, Escolas e Academias (tabela 2).

TIPO DE IES	IES PUBLICAS	IES PRIVADAS	TOTAL DAS IES
Universidades	9	10	19
Institutos	8	19	27
Escolas	2	2	4
Academias	3		3
Total	22	31	53

Tabela 2 - Tipos de Instituições de Ensino Superior de Moçambique

Na busca do conhecimento sobre a existência de programas de Licenciatura em Contabilidade, no nível de graduação foi feito o mapeamento da oferta formativa de 46 IES, sendo 19 Universidades (correspondente a 41%) e 27 Institutos Superiores (representando 59%). Os resultados da pesquisa revelaram que nas 46 IES estão em funcionamento 43 Programas de Licenciatura em Contabilidade, sendo 17 programas (correspondente a 40%) nas universidades e 26 programas (correspondentes a 60%) nos Institutos Superiores (Tabela 3).

DESIGNAÇÃO DO CURSO	UNIVERSIDADES	INSTITUTOS SUPERIORES	TOTAL DE PROGRAMAS
Contabilidade	5		5
Contabilidade e Auditoria	7	15	22
Contabilidade e Finanças	2	5	7
Contabilidade e Gestão	1	1	2
Contabilidade e Administração Publica	1	1	2
Contabilidade e Fiscalidade		1	1
Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria	1	1	2
Contabilidade Pública e Autárquica		1	1
Ensino da Contabilidade		1	1
Total	17	26	43

Tabela 3 - Programas de Licenciaturas em Contabilidade Existentes nas IES de Moçambique

Para os 43 programas existentes foram adoptadas 9 designações das Licenciaturas, sobre diversas combinações de sub-áreas de contabilidade. As designações Licenciatura em Contabilidade e Auditoria (22); Licenciatura em Contabilidade e Finanças (7); e Licenciatura em Contabilidade (5), são as mais dominantes representando no total 81% dos programas existentes no país.

Integração de competência de Contabilidade pública no Perfil do Graduado

Na formulação de objectivos do curso e na especificação do perfil do graduado da licenciatura em contabilidade estão incluídas competências no domínio da contabilidade pública. Por exemplo, na Licenciatura em Contabilidade e Finanças oferecida por uma das IES está definido, dentre outros objectivos, o seguinte: formar quadros capazes de desenvolver funções e actividades de planeamento financeiro, e desempenhar funções de direcção e controlo financeiro das entidades públicas, privadas e não governamentais. O perfil ocupacional do graduado do curso integra a vertente do desempenho de funções no sector público como contabilista público, técnico tributário, auditor do tribunal administrativo, e auditor interno.

Numa outra IES que oferece uma Licenciatura em Contabilidade e Auditoria segundo o respectivo plano curricular, o objectivo deste curso é o de formar técnicos superiores em Contabilidade e Auditoria, ao nível dos padrões internacionais, que possam entrar e evoluir com sucesso no mundo profissional e, que satisfaçam as exigências do mercado de trabalho nos sectores público, privado e não governamental.

Integração da Disciplina de Contabilidade Pública no Currículo

Da análise de planos de estudos de 15 licenciaturas, que representam cerca de 35% do total das licenciaturas em contabilidade existentes no país, constatou-se que, que a excepção de apenas um dos programas, nas licenciaturas existentes em Moçambique há pelo menos uma disciplina especializada de Contabilidade e Finanças Públicas. Em 8 licenciaturas ministra-se uma disciplina; em 3 dos programas ministram-se duas disciplinas; em dois dos programas ministram-se 3 disciplinas; e numa das licenciaturas ministram-se quatro disciplinas.

Nº DE DISCIPLINAS	Nº DE PROGRAMAS	% PROGRAMAS
0	1	7%
1	8	53%
2	3	20%
3	2	13%
4	1	7%
Total	15	100%

Tabela 4 - Disciplinas do Sector Público na Licenciatura em Contabilidade

Relativamente ao tipo de disciplinas leccionadas nos 14 programas que pelo menos tem uma disciplina da área da área do sector público, a pesquisa revelou que as disciplinas mais leccionadas nos programas de licenciatura em Contabilidade são Finanças Públicas e Contabilidade Pública.

DISCIPLINA	Nº DE PROGRAMAS	% PROGRAMAS
Finanças Públicas	7	50%
Contabilidade Pública I	13	93%
Contabilidade Pública II	1	7%
Auditoria ao Sector Público	3	21%

Tabela 5 - Disciplinas do Sector Público na Licenciatura em Contabilidade

A disciplina de Finanças Públicas é leccionada em 50% das 14 Universidades e Institutos Superiores e a disciplina de Contabilidade Pública é consta de 93% dos 14 programas de Licenciatura em Contabilidade.

Num dos programas curriculares a disciplina de Contabilidade Pública é leccionada no quinto semestre de estudos, com 4 créditos académicos, No fim desta disciplina, os estudantes devem ser capazes de: (i) descrever e caracterizar as principais normas de gestão financeira do Estado em Moçambique; (ii) analisar as demonstrações financeiras do sector público; (iii) conhecer as normas internacionais aplicáveis à contabilidade pública; (iv) aplicar os conceitos básicos da contabilidade pública no registo e apresentação das demonstrações financeiras; e (v) preparar as demonstrações financeiras do sector público à luz das normas internacionais.

Os temas que corporizam esta disciplina integram: sistema de gestão das finanças do Estado Moçambique; análise das demonstrações financeiras do sector público; Normas Internacionais da Contabilidade Pública. O elenco temático da disciplina integra os seguintes conteúdos: estruturas e instituições públicas e financeiras, património e orçamento públicos, registos contabilísticos.

Recursos Bibliográficos

Um resumo dos recursos bibliográficos elencados para a disciplina de contabilidade numa das Universidades revela o seguinte (Tabela 6):

TIPO DE RECURSO BIBLIOGRÁFICO	Nº DE OBRAS
Manuais de Economia de Fiscalidade	2
Manuais de Finanças Públicas	3
Instrumentos Normativos (leis, decretos, regulamentos, etc.)	8
Manuais de Contabilidade Pública	1
Total	14

Tabela 6 - Bibliografia Recomendada da Disciplina de Contabilidade Pública I

Da análise da bibliografia recomendada fica evidente o grande deficit de manuais de contabilidade pública. Apenas uma única obra é manifestamente insuficiente. Esta ementa bibliográfica dá suporte às percepções de que o ensino da contabilidade pública é mais teórico do que prático e seus conteúdos são essencialmente de finanças públicas do que de contabilidade pública.

3.3 Percepção dos Docentes de Contabilidade

Ao grupo de docentes de contabilidade, finanças e auditoria de IES moçambicanas foram enviados 58 questionários tendo sido recebidos 50, o que corresponde a uma taxa de resposta de 86%. Dos 50 docentes respondentes 44 (88%) são homens e 6 (12%) são mulheres. Em termos de grau académico, 20 docentes inquiridos, o que corresponde a 40% tem o nível de licenciatura; 28 (56%) tem o grau de mestrado e dois (4%) tem o grau de doutoramento. No que tange ao tipo de vinculo com as Instituições do Ensino Superior, 26 docentes, o que corresponde a 52%, são docentes a tempo parcial e 24, correspondentes a 48% são docentes a tempo inteiro.

As percepções dos inquiridos nas 5 variáveis de estudo, nomeadamente: currículo do curso, processo de ensino da contabilidade pública, recursos bibliográficos de apoio ao ensino e reforma da contabilidade pública, no âmbito da reforma do sistema de administração financeira do Estado, sem em seguida apresentados:

Percepções dos docentes sobre o currículo

Os docentes reconhecem que os programas de licenciatura de contabilidade integram no perfil das graduado as competências de no domínio da contabilidade pública, o que é sustentado por 60% que concordam e por 16% que concordam fortemente. Apesar dessa concordância, há uma forte percepção de que o número de créditos da disciplina de contabilidade pública não é suficiente para o desenvolvimento das competências ao nível adequado. A concordância ao nível de 44% e a forte concordância ao nível da mesma magnitude quanto à predominância de conteúdos curriculares de contabilidade aplicável ao sector privado do que de contabilidade do sector público, sustentam a necessidade de reforço dos créditos da disciplina de contabilidade pública, bem como a necessidade de uso de exemplos, exercícios e casos práticos aplicáveis ao sector público na leccionação das disciplinas de contabilidade financeira, auditoria e contabilidade de gestão, que predominam em todos os programas de licenciatura em contabilidade.

NATUREZA DAS QUESTÕES COLOCADAS	DISCORDO FORTEMENTE	DISCORDO	CONCORDO	CONCORDO FORTEMENTE
Existência de competências de contabilidade pública no perfil do graduado	2%	22%	60%	16%

Nº de Créditos adequado às necessidades da disciplina de Contabilidade Pública	8%	60%	30%	2%
Uso de exemplos e casos práticos do sector público nas disciplinas de especialidade	22%	54%	24%	0%
Predominância de conteúdos de contabilidade do sector privado do que do sector público no currículo	4%	8%	44%	44%

Tabela 7 - Percepção dos docentes sobre o currículo

Processo de Ensino da Contabilidade Pública

O interesse dos docentes de contabilidade no ensino da contabilidade pública é um aspecto chave para o incremento do estudantes neste domínio, para a incorporação de temáticas do sector público no ensino das demais disciplinas de especialidade, e para uma maior aproximação das IES aos processos de reforma da administração financeira do Estado, de que a Contabilidade Pública é uma das componentes. A percepção dos inquiridos é de que os docentes de contabilidade tem maior interesse pelo ensino de disciplinas da contabilidade do sector privado que do sector público, facto que é sustentado por 94% dos inquiridos.

Natureza das Questões colocadas	Discordo Fortemente	Discordo	Concordo	Concordo Fortemente
Maior interesse dos docentes pelo ensino da contabilidade para o sector privado do que de contabilidade para o sector público	2%	4%	40%	54%
Aquisição de Conhecimentos básicos de Contabilidade Pública	0	18%	66%	16%
Exercícios Práticos pelo Sistema das Partidas Dobradas	14%	38%	40%	8%
Estudo das Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS)	18%	22%	40%	20%

Tabela 8 - Percepção dos docentes sobre o processo de ensino da contabilidade pública

A percentagem significativa dos docentes que discordam que na disciplina de contabilidade pública os estudantes são expostos ao estudo das Estudo das Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) denuncia a necessidade de um reforço da leccionação destas temáticas, que estão a revolucionar os sistemas de contabilidade pública em muitos países, no âmbito dos processos de convergência internacional dos padrões de contabilidade pública. Pesem os desafios que prevalecem no processos de ensino da contabilidade pública em Moçambique, como por exemplo, a prática de contabilização das transacções do sector público pelo método das partidas dobradas, como atesta a discordância de

mais de 50% dos respondentes, há uma significativa percepção de no geral os graduados das licenciaturas em contabilidade têm uma forma teórica básica em contabilidade pública.

Percepção dos docentes sobre recursos bibliográficos de contabilidade pública

Os recursos bibliográficos são a fonte primária do conhecimento científico sobre um determinado assunto, de acordo com os padrões educacionais e requisitos de didáctica aprovados. A percepção dos docentes de contabilidade é de que o ensino da contabilidade pública enfrenta desafios em termos de recursos bibliográficos, tanto em termos de quantidade quanto em termos de conteúdo para a realidade e contexto nacionais, como ilustram os resultados da tabela abaixo.

NATUREZA DAS QUESTÕES COLOCADAS	DISCORDO FORTEMENTE	DISCORDO	CONCORDO	CONCORDO FORTEMENTE
Disponibilização pela IES de recursos bibliográficos de apoio à leccionação da disciplina	18%	36%	44%	2%
Manuais da disciplina de Contabilidade Pública que reflectem a realidade e o contexto nacional	6%	64%	26%	4%
Disponibilidade de manuais e livros nas livrarias do país	8%	59%	32%	2%
Monografias de fim de curso sobre Contabilidade pública	16%	34%	42%	8%

Tabela 9 - Percepção dos docentes sobre recursos bibliográficos da contabilidade pública

Na percepção dos docentes, eles não participam significativamente na produção de recursos bibliográficos, como é evidenciado pela discordância de 50% sobre a realização de monografias em temas de contabilidade pública como trabalho de fim curso. O baixo interesse dos docentes no ensino e pesquisa sobre temas de contabilidade pública (94% concordância) e a preferência de emprego dos graduados no sector privado do que no sector público explicam em parte a fraca participação das próprias IES na produção dos recursos bibliográficos.

NATUREZA DAS QUESTÕES COLOCADAS	DISCORDO FORTEMENTE	DISCORDO	CONCORDO	CONCORDO FORTEMENTE
Resposta do ensino da contabilidade pública às necessidades de reforma do Sistema de Administração Financeira do Estado	20%	44%	24%	12%
Necessidade de expansão dos conteúdos da disciplina de Contabilidade Pública no actual currículo	2%	22%	36%	40%

Introdução de uma Licenciatura em Contabilidade Pública	4%	32%	30%	34%
Envolvimento das IES nos processos de reforma do Sistema de Administração Financeira do Estado	10%	70%	20%	0%
Inclusão da componente de ensino em programas de reforma do Sistema de Administração Financeira do Estado	4%	2%	40%	54%

Tabela 10 - Percepção dos docentes sobre a reforma da Contabilidade Pública

O estudo apurou que 64% docentes discordam que actualmente o ensino da contabilidade em Moçambique responde às necessidades de reforma do Sistema de Administração Financeira do Estado.

Para o reforço do ensino de temáticas de contabilidade nos cursos de contabilidade a percepção dominante dos docentes de contabilidade é da concordância (76%). A introdução da licenciatura em Contabilidade Pública teve um nível de concordância de 64%, o que é consentâneo com o parecer que os inquiridos emitiram sobre a necessidade de criar a especialização dentro do currículo actual dos cursos de licenciatura em contabilidade.

Para que as instituições do ensino superior participem activamente nos programas de reformas é necessário que sejam envolvidas no processo. Contudo actualmente, na percepção de 80% dos docentes, as IES não envolvidas nos processos de reforma. 94% dos docentes inqueridos concordam que os programas de reforma do sistema de administração financeira do Estado devem ter uma componente de ensino de contabilidade nas IES.

3.4 Sugestões dos Docentes de Contabilidade

O inquérito aos docentes de contabilidade continha um espaço para o inquérito apresentar sugestões ou abordar algum assunto de relevância em relação ao tema que não foi captado pelas perguntas anteriormente colocadas.

Os docentes de contabilidade referiam que os formandos em contabilidade quando submetidos a estágio e prática profissionalizantes enfrentam grandes dificuldades de se enquadrarem em dinâmicas funcionais da contabilidade do sector público, contrariando a premissa teórica de um dos inqueridos que defende que a contabilidade tem princípios que se aplicam às transacções que se realizam independentemente de ser no sector público ou no sector privado e que por isso, na sua óptica, a reforço do ensino da contabilidade pública nas IES não é tema relevante, nem na reforma do ensino da contabilidade e nem na reforma da administração financeira do Estado.

A pertinência da reforma do ensino da contabilidade nas IES é imposta pela reforma da administração financeira do Estado; (ii) pela descentralização do sistema de governação do país e pelo movimento de convergência internacional através da adopção das normas internacionais de contabilidade para o sector público (IPSAS).

Os docentes de contabilidade propõe quatro abordagens de reforma curricular: (i) a especialização em contabilidade pública, dentro do currículo de licenciatura em contabilidade;

(ii) a criação de um licenciatura específica em contabilidade pública; (iii) o aumento da carga horária da disciplina de contabilidade pública; e (iv) o alinhamento dos conteúdos curriculares com a realidade e prática vigentes no sector público, numa perspectiva mais prática do que teórica. Um dos inqueridos sugere uma quinta abordagem mais radical que é a criação de uma instituição de ensino superior de excelência vocacionada ao ensino e investigação da contabilidade pública.

Relativamente aos conteúdos da disciplina de contabilidade os inquiridos sugerem:

- Fortalecimento do domínio das normas internacionais de contabilidade para o sector público;
- Reforço do ensino da gestão patrimonial (aquisições, depreciações, revalorização subsequente, abates, etc.);
- Reforço do estudo da legislação nacional sobre contabilidade e finanças públicas.
- Preparação das demonstrações financeiras e demonstrações orçamentais.

Os docentes de contabilidade referiram-se à necessidade de mudança nas metodologias de ensino. Actualmente o ensino da contabilidade é mais teórico e centrado em conteúdo de finanças públicas. As principais sugestões são de maior abordagem prática do que teórica; uso de casos práticos e exemplos do sector público; e mais estudo da legislação nacional específica.

Os docentes de contabilidade inquiridos propõem uma maior disponibilidade de recursos bibliográficos de apoio à leccionação da contabilidade pública que reflectam a realidade e o contexto nacionais.

4. CONCLUSÕES

A pesquisa concluiu que há evidências de umnexo entre o ensino da contabilidade pública e as necessidades do sector público emergentes da reformas da gestão financeira que vem sendo implementadas no país e por isso os inqueridos sugeriram a expansão do currículo da Licenciatura e o reforço dos conteúdos da contabilidade do sector público para atender às demandas da reforma, elevando a contabilidade a uma área de especialização na licenciatura em contabilidade, ou oferecendo uma licenciatura em contabilidade pública.

A presente pesquisa confirmou que, no geral as Instituições do Ensino Superior de Moçambique estão em alinhamento com a tese de Krah e Aveh (2013) de que os programas de formação e educação profissional em contabilidade devem ter em consideração as necessidades agenda de reformas financeiras do sector público, a fim de criar a ligação necessária entre o ensino da contabilidade e a agenda de reformas da contabilidade pública.

Os objectivos dos programas de licenciatura em contabilidade oferecidos pelas IES Moçambicanas, os conteúdos e a bibliografia usada demonstram o interesse da academia Moçambicana em formar contabilistas que possam exercer as suas actividades no sector público. Contudo, os planos temáticos das disciplinas de contabilidade pública precisam de uma revisão profunda para integrar temas que capacitem os estudantes no efectivo registo das transacções e preparação das demonstrações financeiras do Estado na base das Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público.

Os resultados da pesquisa reforçam a necessidade do estreitamento da cooperação entre as instituições do ensino superior e o sector público, através do maior envolvimento das IES no processo de reforma, e a integração do ensino da contabilidade pública nos programas de reforma, o que contribuirá no fortalecimento das capacidades das universidades e instituições de ensino superior de formar contabilistas competentes e capazes de entrar e evoluir com sucesso no sector público.

REFERÊNCIAS

- Amatuzzi, M. (2009). Pesquisa fenomenológica: uma aproximação teórico humanista. Estudos de Psicologia (Campinas), vol.26 no.1, Campinas, jan. mar.
- Cordery, C. (2013). Does public services accounting belong in the curriculum? *Pacific Accounting Review*, 25(1): p.101-116.
- Daniels, B., Gupta, R. e Pridgen, A.K. (2007). Faculty Perspectives on Governmental and Nonprofit Accounting Topics, *The Accounting Educators' Journal*, vol. 17, p. 1-12.
- Egenolf, R., e Norhauser, F. (1985). "Public Sector Accounting in the Public Administration Curriculum". *Journal of Accounting Education*, Vol. 3 No. 1, pp. 123-130.
- Ellwoud, S. E Wynne, A. (2003). The transition to accrual accounting in context. in The International Consortium on Governmental Financial Management. *Public Fund Digest* vol. III, No. 2., , Washington, DC.
- Engstrom, J. (1984). "Recent trends in public sector accounting education: A survey". *Government Accountants' Journal*, Vol. 33 No., p. 59-63.
- Enthoven, A. (1977). *Accountancy Systems in Third World Economies*. North-Holland Publishing Company, Amsterdam.
- Guthrie, J. (1998). Accrual Accounting in the Australian Public Sector, *Financial Accountability and Management*, 14 (1): p. 1-19.
- Guthrie, J, C. Jones, L.R. e Olson, O. (2005). *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions and Challenges*. Greenwich, CT. Information Age Publishers.
- heiling, J. (2020). Time to rethink public sector accounting education? A practitioner's perspective", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 32 No. 3, p. 505-509.
- Hejazi, R., Yousefi, E. e Kazemi, M. (2012). A Study of Public Sector Accounting Education in Iranian Universities, *American Journal of Scientific Research*. Issue 71, p. 126-134. EuroJournals Publishing, Inc.
- Henry, B.K. (2005). A Survey of Governmental Accounting Education Studies, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 17, no. 2, p. 166-179.
- Krah, R. E Aveh, F. (2013). Public Sector Accounting Education: A Neglected Element of Public Financial Management Reforms in Ghana. *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. XIII, No 1.
- Moçambique, CIRESP (Comissão Interministerial para Reforma do Sector Público). (2001). *Estratégia da Reforma e Desenvolvimento do Sector Público: 2001-2011*. Maputo.

- Moçambique, CIRES (Comissão Interministerial para Reforma do Sector Público). (2001). *Estratégia Global de Reforma do Sector Público: 2001-2011*. Maputo.
- Moçambique, Ministério de Economia e Finanças. (2016). *Plano Estratégico das Finanças Públicas 2016-2019*. Maputo.
- Ouda, H. (2003). *Accrued Accounting in the Government Sector*. in *The International Consortium on Governmental Financial Management. Public Fund Digest* vol. III, No. 2, Washington, DC.
- PERRIN, J. (1998). *From Cash to Accruals in 25 Years*. *Public Money and Management*, 18 (2), p.7-10.
- Krah, R. e Aveh, F. (2013). *Public Sector Accounting Education: A Neglected Element of Public Finance Management Reforms in Ghana*. *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. XIII, No 1, p. 36-49.
- Sciulli, N., e Sims, R. (2008). *Public sector accounting education in Australian universities: obstacles and opportunities*. *Asian Review of Accounting*, Vol. 16 No. 3, pp. 246-262.
- Stamatiadis, F.G. (2009). *Investigating government accounting reforms in the Greek National Health Service: Some preliminary evidence*, *International Journal on Government Financial Management*, Vol. 9 No. 2, p. 73 – 97.
- WILSON, E. (2013). *An Historical Perspective on Governmental Accounting Education*. *Journal of Accounting Education*, vol. 31, no. 6, p. 244-251.