

Equipment
 12,500
 4,500
 8,000

Acc. Dep
 2,000
 300
 2,400

Cost of equip = 4,500
 less loss on sale = (3,000)
 Cash received = 4,500 + 300 = 5,000
 5,000 - 3,000 = 2,000



Equipment
 12,500
 4,500
 8,000

Acc. Dep
 2,000
 4,000
 2,400

Cost of equip = 4,500
 less loss on sale = (3,000)
 Cash received = 4,500 + 300 = 5,000
 5,000 - 3,000 = 2,000

Proposta de metodologia de ensino para a disciplina Teoria da Contabilidade no curso de Bacharel em Ciências Contábeis

Nilton Facci*

Ângelo Alves da Silva**

Um fator que contribui para as dificuldades no ensino e na aprendizagem da teoria contábil é o fato de que um percentual relevante dos alunos tem respondido mais, eficientemente, em disciplinas que acentuam o pragmatismo. Esse aspecto pode ser confirmado mediante a simples verificação das médias obtidas em avaliações. Uma das conseqüências dessas dificuldades é uma errada constatação de que o objetivo principal do curso de Bacharel em Ciências Contábeis deva ser a apresentação das técnicas de registro e a elaboração das Demonstrações Contábeis, juntamente com os aspectos burocrático-tributários. Para contribuir na busca de soluções para o problema posto, isto é, melhorar a eficácia no ensino e na aprendizagem da teoria contábil, o texto apresenta uma proposta de ações metodológicas para a disciplina, contendo ementa, metodologia, objetivos, bibliografia e critérios de avaliação. Ressalte-se que essa proposta metodológica está apoiada também no fato de que o processo de ensino não pode estar baseado, quase somente, na figura do professor, como o conhecedor único e onipotente dos conceitos teóricos.

*Contador, Mestre em Contabilidade e Controladoria. – UNOPAR/PR. Professor no curso de Bacharel em Ciências Contábeis na UEM– Universidade Estadual de Maringá, e no CESUMAR – Centro Universitário de Maringá, em Maringá/PR. Professor no curso de Administração de Empresas na FAP – Faculdade Adventista Paranaense – Ivatuba/PR.

**Contador, Mestre em Contabilidade e Controladoria – USP/SP. Professor no curso de Bacharel em Ciências Contábeis na UEM – Universidade Estadual de Maringá.

> **Introdução.** "Como é que se faz o lançamento?". "O Fisco permite?". "A contabilidade é exata?". "Esse registro vai aumentar os impostos?". Essas, entre outras, são questões e observações que alguns professores de Teoria Contábil escutam, principalmente, nas primeiras aulas. Elas decorrem, ao que parece, de fatores como, por exemplo, estar colocada nos últimos anos do curso de Bacharel em Ciências Contábeis.

A este aspecto se junta o fato de que, nos períodos anteriores do curso, um dos maiores objetivos/problemas das disciplinas/alunos é efetuar os registros contábeis, fato resumido na pergunta: "em qual conta eu debito?" e "em qual eu credito?", fazendo com que os alunos tenham atividades repetitivas quanto aos registros de todos os fatos que possam ser contabilizados, referentes aos processos nos departamentos industriais, nas burocracias dos departamentos de pessoal e fiscal; na confecção, controle e conferências dos razão contábeis, e levantamento das Demonstrações Contábeis (DC's), terminando no preenchimento da declaração de imposto de renda da pessoa jurídica e outras obrigações legais.

Destarte, ao constatar a evidência desses aspectos, que podem ser compreendidos como negativos para o ensino da teoria contábil, apresentar reflexões sobre o processo de ensino e aprendizagem é colocar-se à frente de subjetividades características e inerentes ao próprio ser humano.

Em decorrência dessa subjetividade, não se pode ter como objetivo qualquer efeito conclusivo, mesmo porque, conforme afirma Delval (2001), a educação é uma das poucas atividades específicas dos seres humanos – uma vez que estes são os únicos animais que ensinam sistematicamente – e está diretamente relacionada com o que chegamos a ser.

Por outro lado, ao se entender que existem formas para que esse processo seja desempenhado com maior eficácia, não se podem adotar atitudes fugitivas, sendo importante qualquer consideração que cada professor possa apresentar.

Tendo como problema central a busca de soluções para o processo de ensino e aprendizagem da disciplina de Teoria da Contabilidade, em razão de que, sua compreensão é fator importante para a eficácia profissional, o objetivo deste texto é apresentar uma proposta de metodologia de ensino da referida disciplina. Ter-se-á como premissa

básica o fato de que, na busca da eficiência desse processo, o aluno deverá transitar do fazer pragmático para a compreensão, a análise, a discussão e a apresentação de suas considerações, baseando-se nos conceitos teóricos dessa ciência.

O texto inicia-se pela apresentação de alguns problemas existentes no ensino contábil brasileiro, seguindo-se comentários que ressaltam a importância da disciplina para o curso e para a atuação profissional. Em seguida, apresenta alguns métodos que são utilizados no ensino contábil.

Compondo o corpo da proposta, o texto apresenta, em seguida, a ementa e o objetivo geral para cada um dos quatro bimestres em separado. Para cada bimestre, apresenta sugestões quanto a atividades que podem ser praticadas; em seguida, propõe a bibliografia e os critérios de avaliação.

Evidentemente, deve ser ressaltado que apresentar propostas de ensino e aprendizagem é tarefa repleta de subjetividades; portanto, não se possui qualquer pretensão quanto à completude dessa proposta.

> **Alguns problemas no ensino contábil brasileiro.** Conforme é possível verificar no processo de ensino e aprendizagem, provocar a transição sem traumas entre o fazer pragmático e a capacidade de análise não tem sido, até o momento, tarefa fácil, mesmo porque ensinar nem sempre é uma tarefa fácil.

Essa dificuldade já existe desde a utilização do modelo educacional contábil italiano/europeu, fato destacado por Marion (1996, p. 34)

Esses procedimentos pragmáticos parecem fazer com que alguns alunos não percebam, ou mesmo não procurem perceber, os porquês de se usar uma ou outra conta no débito ou no crédito; não percebam a estrutura das DCs e as interações do fluxo patrimonial entre elas.

Embora a afirmação não se baseie em pesquisas científicas, parece evidente que são, principalmente, os escritórios de contabilidade que fazem a função de "vitrine" dos serviços que a contabilidade coloca à disposição de parte relevante da sociedade, aqui entendida como o grande número de micro, pequenas e médias empresas.

Diante dessa "vitrine", uma parcela da sociedade parece entender – e não poderia ser diferente – que o profissional da contabilidade efetua, principalmente, serviços puramente burocráticos.

Outros fatores, destacados por Aquino (1997), também podem ser apresentados como limitantes ao ensino da Contabilidade e, por extensão, da teoria. São eles: Curso escolhido *versus* a profissão desejada; Tempo integral ou trabalho correlato; Nível de experiências prévias; Formas individuais de absorção do conhecimento, de desempenho e rendimento na aprendizagem; Hábitos de estudo, nível de aspiração, riqueza e variedade de interesses; e, Satisfação com o curso e modificação de comportamento.

Especificamente para os alunos do curso de Ciências Contábeis, Iudícibus (a) (1999, p. 2) comenta sobre aspectos socioeconômico-culturais, destacando que aqueles procuram por melhoria de renda, quando focalizam o curso entre as opções existentes nas instituições de ensino superior.

Esses aspectos são importantes ao se considerar o que observam Santos & Dias Filho (2000), ao analisarem as perspectivas e tendências da Contabilidade para o século XXI.

Para atender a essas perspectivas, Marion (1996) considera necessário um profundo conhecimento da Contabilidade, abrangendo tanto a história do pensamento e da profissão contábil como o conteúdo, preparação, conceito, estrutura e significado dos relatórios contábeis – sejam eles de finalidade interna ou externa – e os métodos de coletar, reunir, sumarizar e analisar os dados financeiros.

Quanto ao profissional, Andrade (1999) apresenta como importantes as seguintes atitudes: agir com quali-

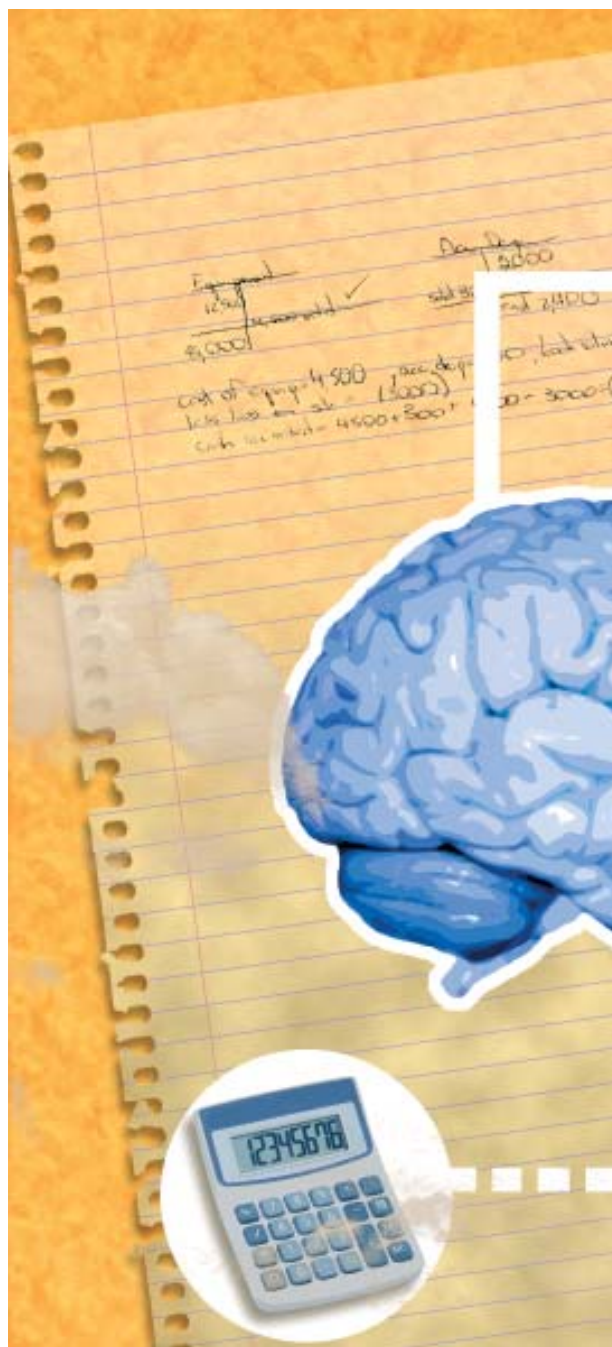
dade profissional; trabalhar com lealdade; manter um critério livre e imparcial; guardar o segredo profissional; e evitar tarefas que não atendam à moral.

Diante de todos esses comentários, percebe-se, claramente, que o atendimento das perspectivas apresentadas por Santos & Dias Filho (2000) não é fácil para o profissional de Contabilidade, principalmente, ao observar que efetuar essa tarefa começa pelo alcance, em primeiro lugar, do profundo conhecimento da Contabilidade, na forma apresentada por Marion (1996).

Para que a Ciência Contábil seja, eficazmente, ensinada para os níveis de conhecimento atribuídos a um graduado, é necessário que compreenda a importância da disciplina no curso e na profissão, conforme aspectos destacados por Nossa (1999) e Schwez (1995).

> **A importância da disciplina Teoria da Contabilidade.** Vários autores apresentam justificativas quanto à importância do estudo da teoria contábil. Franco (1993) ressalta: "*Mesmo desconhecendo gramática, o ser humano pode comunicar-se perfeitamente, jamais podendo, contudo, distinguir-se na literatura. O mesmo ocorre com o Contador, que, mesmo sendo razoável profissional, jamais poderá destacar-se na profissão, ou ser doutrinador da Contabilidade, se desconhecer os fundamentos básicos dessa ciência.*"

Para Marion (1996, p. 25), "*O ensino da Teoria da Contabilidade permite tranquilamente orientar e explicar a*



prática dos assuntos mais complexos e, incipientemente, ajudar a exploração do caráter preditivo de uma teoria."

Sobre a contribuição na orientação e explicação da prática, Ludícibus (1987, p.12) afirma:

[...] o conhecimento dos parâmetros teóricos essenciais é, às vezes, na prática, a diferença entre o sucesso e o insucesso na atividade profissional. O profissional consciente não pode aplicar automaticamente as normas contábeis explícitas na legislação, sem conhecer as bases teóricas que podem ter influenciado ou as falhas que à mesma luz foram cometidas.

Esses comentários ressaltam que somente o conhecimento da prática contábil entendido como a elaboração dos registros e a das Demonstrações Contábeis não é suficiente, isto porque a prática contábil está intimamente ligada somente aos aspectos técnicos da Contabilidade, trazendo à tona a diferença entre ciência e técnica.

Com base nesses comentários, pode-se considerar que o ensino com foco principal no pragmático impede o raciocínio dos meios, o entendimento da lógica patrimonial e, conseqüentemente, não permite chegar ao conhecimento do que, efetivamente, representa o resultado identificado nos relatórios.

Apoiando essa afirmação, Theóphilo *et al.* (2000), com base em pesquisa sobre o ensino de Teoria Contábil, procurando retratar uma situação de momento que, segundo os autores, "possa servir de ponto de partida para debates mais intensos, que conduzam à busca de alternativas para a otimização do ensino da Disciplina", ressaltam, em conclusão, que "o mais grave é observar que os enfoques dados à Disciplina sejam bastante diferenciados". Na verdade, o que se conclui pela pesquisa empreendida é a existência de disciplinas distintas tratadas sob a denominação de "Teoria da Contabilidade".

Finalmente, mas sem o objetivo de esgotar os argumentos, o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 750/93, em seu art. 1º, acentua a importância da teoria na prática da Ciência Contábil.

Após estas citações, continuar apresentando argumentos sobre a relevância da teoria pode-se constituir como repetição de opiniões semelhantes. Entende-se, então, que as apresentadas são suficientes em relação aos objetivos definidos para essa proposta.

Adiante, são apresentados alguns aspectos sobre métodos de ensino.

> **Métodos de ensino contábil.** Em sentido geral, pode-se considerar método como uma ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um objetivo. No caso de métodos de ensino, são os caminhos adotados pelo professor nos processos de ensino-aprendizagem, com o objetivo de transmitir determinados conhecimentos, verificando, por meios próprios, como esses conhecimentos foram, efetivamente, absorvidos pelos alunos.

Para que a metodologia adotada possa alcançar os objetivos qualitativos, Ramos (1995) considera necessária a substituição de determinados paradigmas. São eles: do autoritarismo para a democracia; da competição para a cooperação; do fracasso para o sucesso; e, do foco na escola para o foco no cliente.

Marion (1996) e Marion, Garcia & Cordeiro (1999) fazem extensa apresentação sobre problemas referentes às metodologias adotadas no ensino da Contabilidade, de forma mais específica, à disciplina de Contabilidade Geral/Introdutória.

Um problema não-percebido pela metodologia focada, principalmente, na prática é seu alcance limitado, quanto a não contemplar a generalidade, nem conhecimentos das causas; não é auto-renovável, tornando-se obsoleta quando há alterações no objetivo proposto, portanto, deixa de ser preditiva (Tesche *et al.* 1991).

Por exemplo, quando o professor determina que as contas a serem utilizadas para o registro contábil de uma venda à vista são Caixa e Vendas à Vista, poderá estar contribuindo para:

- a) a fixação/decoração de nomes, tirando a possibilidade de construção de plano de contas segundo as subjetividades consideradas pelo aluno;
- b) impossibilitar a visão sistêmica do fato, quanto às suas implicações em outros subsistemas da empresa e dificultar o entendimento do fluxo monetário e contábil, bem como de suas conseqüências em outros elementos patrimoniais da empresa.

Embora não abranjam o todo, os aspectos sobre metodologia de ensino contábil apresentados fazem com que o ensino e a aprendizagem da teoria contábil contribuam de formas determinantes não só para que a sociedade passe a compreender com maior amplitude as efetivas contribuições da Contabilidade, mas – por conseqüência – para o sucesso dos profissionais.

> **Novamente acentua-se, então, que a Contabilidade é uma ciência social e que, por isso, sofre influência da história da humanidade e das várias abordagens sob as quais pode ser estudada.**

Buscando definir uma metodologia para o ensino da teoria contábil, a seguir estão apresentadas algumas sugestões para a ementa, objetivos, metodologias, bibliografia e critérios de avaliação, direcionadas para a disciplina de Teoria da Contabilidade.

> **Ementa para a disciplina Teoria da Contabilidade.** Embora a ementa apresente de forma resumida o objetivo geral de uma disciplina, ela se constitui como a direcionadora do objetivo geral e, por conseqüência, dos objetivos específicos para cada bimestre.

Em razão desta relevância, a ementa não pode apenas repetir algum pensamento individual, mas ser discutida entre os professores de disciplinas contábeis, para que o ensino da Teoria da Contabilidade possa atuar de forma sistêmica e não-isolada, como acentuam Theófilo *et al.* (2000) em sua pesquisa.

Assim, pode-se sugerir o seguinte texto para a ementa:

"Estimular a compreensão, análise e discussão da Teoria Contábil, desde seu processo evolutivo até seus impactos, então conhecidos, no contexto do desenvolvimento teórico e na aplicação prática".

Veja-se que um dos principais motivos para a existência da disciplina no curso é a busca da compreensão da teoria e, só após, o estímulo à análise e discussões, os quais só poderão ocorrer quando o aluno conhecer os aspectos históricos e conceituais da Ciência Contábil.

Após essa compreensão da história, poderão ser apresentadas as várias formas pelas quais a teoria contábil pode ser focalizada. Nessa seqüência, poderão ser apresentadas as formas de geração do conhecimento contábil.

Finalizados esses aspectos gerais, passa-se a apresentar os conceitos específicos da Contabilidade, ligando-os aos postulados, princípios e convenções.

A cada passo, quando o aluno compreende o conceito, pode-se estimular a análise e, na apresentação de algum caso, fomentar a discussão, ressaltando os vários focos que a teoria proporciona em casos especiais, os quais servem ao entendimento da aplicação prática.

Assim, a partir dessa ementa e dos aspectos metodológicos, resumidamente, apresentados, pode-se estabelecer o objetivo geral da disciplina.

> **Objetivo geral da disciplina Teoria da Contabilidade.** Como objetivo geral, pode-se assumir

que o estudo da Teoria da Contabilidade deverá estimular a compreensão de que a prática está totalmente ligada aos conceitos teóricos e que estes a explicam, tornando-a discutível perante determinadas situações. A teoria, principalmente, mostra ao aluno que a prática contábil pode ser entendida e executada de forma diferente e, em alguns casos, até divergentes.

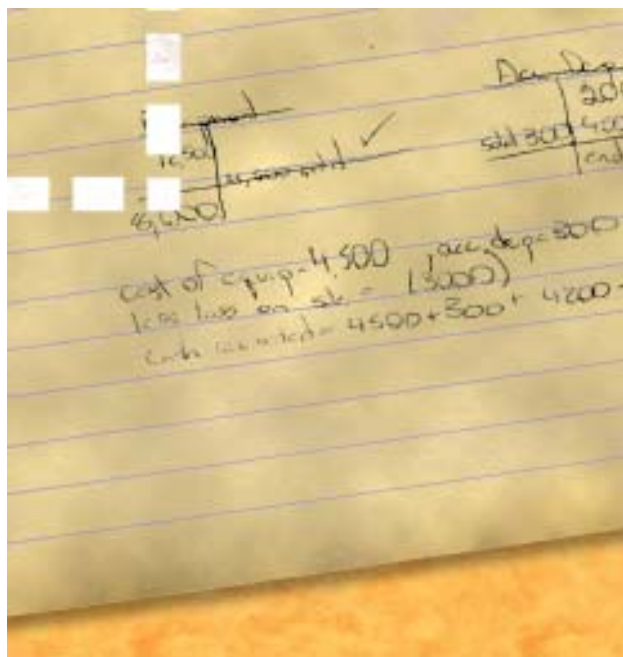
Assim, pode-se propor o seguinte texto para o objetivo geral:

"Proporcionar a compreensão dos conceitos teóricos da ciência contábil, em seus aspectos históricos e influenciados pelo ambiente externo e interno às entidades, buscando contribuir para a eficácia no relacionamento entre a sociedade e o profissional, através do estudo dos fatores que interferem na geração de informações úteis".

A partir desse objetivo geral, podem-se atribuir os objetivos específicos para cada bimestre.

Objetivos e metodologia para o primeiro bimestre

O objetivo geral, em primeiro lugar, busca apresentar os aspectos inerentes à história da contabilidade, ligando-a, por relação direta e indireta, aos aspectos econômicos, sociais e culturais ocorridos na humanidade.



Destarte, decorrente do geral, o principal objetivo do primeiro bimestre é despertar no aluno a importância do estudo da teoria contábil e, após, apresentar, em primeiro plano, a origem, a evolução e as perspectivas da profissão.

Para despertar o interesse pela disciplina, sugere-se a seguinte discussão inicial:

1) inicialmente, apresentar de forma expositiva - mas não extensa (40 minutos) - algumas situações da vida profissional e outras obtidas na mídia, para que os alunos possam entender como trabalhar seus próprios entendimentos e transferi-los na forma escrita;

2) sugerir tópicos, baseados em frases ou pequenos textos, sobre como a sociedade entende os serviços disponibilizados pelos profissionais contábeis;

3) disponibilizar pequenos textos, de no máximo três páginas, sobre questões da atuação profissional;

4) estimular, primeiro, uma redação sobre assuntos pertinentes, tais como: qual o objetivo da contabilidade? Como entende a questão sistêmica das disciplinas no curso? Como imagina que a disciplina de Teoria da Contabilidade interfere na atuação profissional? Quais os serviços que o profissional da Contabilidade disponibiliza para a sociedade? Quais suas expectativas futuras?;

5) após cada aluno construir seu próprio texto, ou apenas relacionar tópicos que entende importantes (30 minu-

tos), o professor poderá solicitar a construção de um texto único, representando a opinião de uma equipe; e

6) cada equipe deverá eleger um representante, para apresentar suas conclusões/opiniões acerca do tema proposto.

Ao final, o professor deverá fazer seu "fechamento", ampliando as conclusões/opiniões das equipes.

Alguns professores utilizam, quase no tempo total, aulas expositivas. Esse formato acarreta um certo desgaste, pela necessidade de falar por longo tempo (110 minutos, mais ou menos, em cada aula). Também gera desgaste no aluno, o qual parece concentrar-se, no máximo, até 50 (cinquenta) minutos, ficando disperso após. Portanto, aulas puramente expositivas parecem não contribuir para o alcance do objetivo do primeiro bimestre, entendido como fator importante para o desempenho no restante do período, além de parecer ao aluno que o professor está somente discursando, ou mesmo apresentando-se como superior, por conhecer assuntos que ele ainda não conhece e, na forma definida para apresentar, terá dificuldades em compreender.

Após essas considerações iniciais, que poderão transcorrer nas primeiras semanas, poderá o professor utilizar exemplos concretos, similares ao utilizado por Hendriksen e Breda (1999), ressaltando as dificuldades na definição de um procedimento que possa ser entendido como o mais correto. Por exemplo: como efetuar o registro contábil de uma multa emitida pela prefeitura local, em razão de a empresa ter cortado a árvore que estava na calçada? Poderá provisionar? Qual o prazo? Existe objetividade no fato? Qual o valor? O que está na via de atuação? Poderá ser em contas de compensação?

Esse exemplo não deverá ser conclusivo quanto ao entendimento de que a teoria contábil só servirá para definir situações similares; mas o objetivo inicial é justamente demonstrar que decorar esse e aquele lançamento contábil não é suficiente para solucionar as várias situações que podem surgir na atuação profissional.

Um exemplo como esse poderá ser explorado para fazer os alunos perceberem que nem sempre as situações estudadas pela Contabilidade têm respostas exatas e precisas. Novamente acentua-se, então, que a Contabilidade é uma ciência social e que, por isso, sofre influência da história da humanidade e das várias abordagens sob as quais pode ser estudada. Poderá também ser apresentada uma mes-

ma situação/exemplo, ou várias, possibilitando a discussão das várias abordagens.

Após esses procedimentos, a apresentação das formas adotadas para a geração do conhecimento contábil e os aspectos que possibilitam compreender a Contabilidade como ciência, poderá tornar-se mais facilmente "digerida" pelos alunos.

Como já no primeiro bimestre são apresentados os postulados, os princípios e as convenções estabelecidos como a estrutura conceitual básica da Contabilidade, estes devem compor as respostas em cada situação apresentada; porém, de forma mais intensa, somente os postulados e os princípios, deixando-se as convenções para os bimestres seguintes.

Importante ressaltar e discutir as semelhanças e diferenças da estrutura conceitual básica com os princípios fundamentais de Contabilidade, estes delineados pelo CFC. Podem-se utilizar os mesmos exemplos acima mencionados ou outros que o professor entenda poderem trazer melhores resultados.

Um fator importante é procurar visualizar como o aluno poderá entender o conceito, suas características e as formas de serem compreendidos nos fatos apresentados. Caso esse entendimento esteja encontrando dificuldades, o professor deverá buscar outras formas. De nada adianta jogar a "culpa" do não-entendimento apenas no fato de algum aluno não se interessar pelo estudo da teoria; cabe aos professores trazer os alunos para os "prazeres" da discussão da teoria.

Como trabalho extraclasse, poderá ser requerido texto que procure resumir os temas discutidos, buscando o referencial bibliográfico como apoio. Complementarmente, poderá também ser requerido resumo de textos que discutam as situações atuais, assim como as perspectivas da profissão. Como poderão existir várias discussões durante o bimestre, o texto poderá incluir cada tema discutido, compondo, destarte, um texto maior.

Objetivos e metodologia para o segundo bimestre

Como objetivo principal do segundo bimestre está a apresentação – para compreensão, análise e discussão – dos conceitos e características do *ativo*, do *passivo* e do *patrimônio líquido*.

O desafio principal poderá ser definido como a necessá-

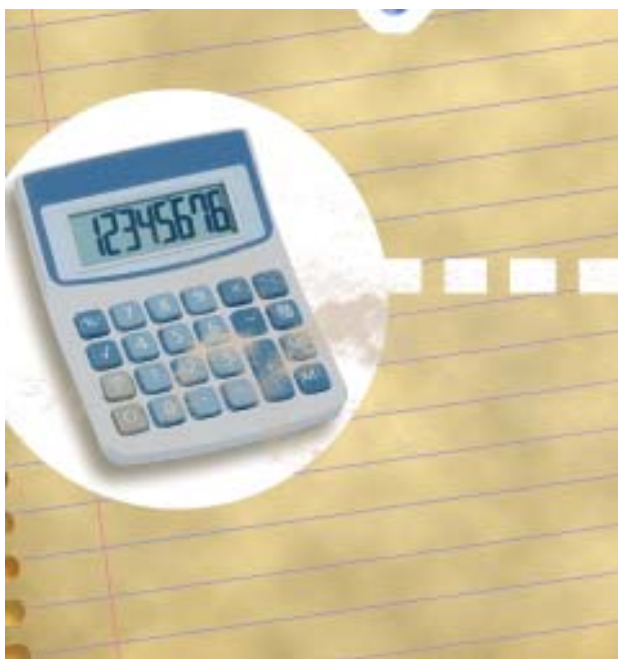
ria transição do que se entende como *ativos* para uma entidade. Existe uma natural dificuldade do aluno em realizar essa transição. Por exemplo, compreender que um veículo alugado pode ser entendido como um *ativo*, durante o tempo de vigência do contrato, parece ser "maluquice" do professor.

Também nem sempre será fácil o aluno entender que existem outras formas de avaliar os ativos, pois ele está acostumado (ou seria treinado?) somente com o *custo histórico* como base de valor.

Uma forma de trabalhar esses temas é estimular situações/exemplos reais, obtidos por meio da mídia, inclusive solicitando aos próprios alunos a busca de Demonstrações Contábeis publicadas, ou mesmo pela internet, instigando-os a ler as notas explicativas. Quase sempre as notas explicativas apresentam situações que podem ser discutidas em sala de aula, no sentido de ampliar o entendimento do que seja *ativo*.

Outra forma de trabalhar, no que se refere aos critérios de avaliação de ativos, é apresentar um balanço patrimonial inicial, informando algumas situações, tais como:

- 1) investimentos a prazo fixo, com taxa de juros já fixada em contrato;
- 2) prazo médio e taxa média de juros já inseridos em *duplicatas a receber*;
- 3) variações nos valores dos investimentos, conforme avaliações de peritos;



4) variações nos valores dos imobilizados, conforme avaliações de peritos;

5) variações nas taxas de depreciação, exaustão e/ou amortização, conforme entendimento de técnicos da entidade;

6) prazo médio e taxa média de juros já inseridos em obrigações;

7) financiamentos e empréstimos com taxa de juros já fixada em contrato;

8) provisionamento de uma taxa de juros sobre capital próprio.

É interessante observar que, para cada uma dessas oito situações, poderá ser, em equipe, elaborado outro balan-

ço patrimonial, inclusive com as devidas interferências nos resultados.

Depois de determinado tempo, cada equipe apresentará sua solução e, no final, o professor deverá fazer comentários sobre cada sugestão, sempre lembrando as várias informações que são geradas e retornando às diversas abordagens da teoria contábil.

Uma das primeiras dificuldades que poderá aparecer, conforme a ótica do aluno, é identificar que tipo de registro contábil deverá efetuar.

Abaixo, está a sugestão de um caso que poderá ser utilizado para o exercício acima descrito.

"Uma empresa atuante no comércio de calçados iniciou suas atividades em 1º/4/X0, com capital social de R\$ 30.000,00. Nesta data, adquiriu instalações por R\$ 31.000,00, com depreciação de 10% ao ano. Adquiriu também um veículo tipo Caminhonete F1000, por R\$ 6.000,00, com depreciação a 20% ao ano.

No dia 1º/4/X1 obteve um empréstimo, já inclusos os juros, de R\$ 28.500,00, a pagar em 12 parcelas, a partir do dia 1º/5/X2. No dia 31/3/X1, apresentou o seguinte Balanço Patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo circulante	71.000,00	Passivo circulante	35.000,00
Disponibilidades	1.000,00	Fornecedores	30.000,00
Contas a receber	35.000,00	Obrigações sociais	5.000,00
Estoques	35.000,00	Passivo exig. ongo prazo	28.500,00
Ativo permanente	32.700,00	Financiamentos	28.500,00
Imobilizado	32.700,00	Patrimônio líquido	40.200,00
Instalações	31.000,00	Capital social	30.000,00
Depreciação acumulada	(3.100,00)	Lucros acumulados	10.200,00
Veículos	6.000,00		
Depreciação acumulada	(1.200,00)		
TOTAL DO ATIVO	103.700,00	TOTAL DO PASSIVO	103.700,00

OUTRAS INFORMAÇÕES:

1) Informações sobre vendas, custos e despesas do período:

1.1 - Receitas operacionais líquidas	285.000,00
1.2 - Custos das mercadorias vendidas	150.000,00
1.3 - Despesas operacionais	124.800,00

2) Informações sobre os elementos patrimoniais:

2.1 - Em *contas a receber*, registradas pelo custo histórico, estão inclusos juros de 5% nas vendas para 30 dias (30.000,00) e de 11% nas vendas para 60 dias (5.000,00).

2.2 - As mercadorias, 3.500 unidades, foram adquiridas em 1^o/4/X1, registradas pelo custo histórico, estão avaliadas pelo custo médio.

2.3 - O custo corrente de reposição é de R\$ 10,50 a unidade.

2.4 - A inflação ocorrida no período foi de 3%.

2.5 - A empresa vende cada unidade a R\$ 20,00, à vista, ou R\$ 21,00 a prazo.

2.6 - As instalações são compostas de mesas e balcões, adquiridas no comércio local.

2.7 - Nos fornecedores estão inclusos juros de 7% para R\$ 10.000,00, vencíveis em 30 dias, e de 16% nos R\$ 20.000,00, vencíveis em 60 dias.

2.8 - As obrigações sociais estão registradas pelo custo histórico.

2.9 - No financiamento de longo prazo já está incluso o juro total de 30%.

2.10 - A empresa entende que as vendas deverão crescer 10% para o próximo ano, e que os custos e as despesas operacionais terão comportamento semelhante.

DIANTE DESSAS INFORMAÇÕES, RESPONDA ÀS SEGUINTEs QUESTÕES, UTILIZANDO COMO BASE TEÓRICA QUALQUER TEXTO QUE APRESENTE SITUAÇÕES DE AVALIAÇÃO DE ATIVOS.

1) Elaborar outros balanços patrimoniais a cada informação sobre os elementos patrimoniais, conforme os critérios de avaliação do ativo, passivo e patrimônio líquido, apresentados em qualquer outra bibliografia.

2) Caso você seja o proprietário desta empresa, por quanto a venderia? Por quê?

3) Acerca da questão anterior, quais informações que você incluiria, além das apresentadas? Por quê?

4) Caso você seja um provável comprador, quais informações entende que são necessárias, além das apresentadas? Por quê?

5) Qual o valor que entende ser justo, tanto para o vendedor quanto para o comprador? Por quê?

6) Faça um relacionamento entre a situação dessa empresa e os conceitos e critérios de avaliação do ativo, passivo e patrimônio líquido.

7) Poderá criar qualquer outro relatório que entenda ser necessário para a elaboração deste trabalho.

Nesse bimestre, os conceitos e as características dos postulados, princípios e convenções já podem ser explorados mais profundamente. Por exemplo, em cada situação proposta, como os conceitos podem ser identificados? Em gastos com pró-labore, como entender o postulado da entidade? No gasto com aluguel da casa do sócio-gerente? Como o postulado da continuidade está ligado às diferentes formas de avaliação do ativo? Como cada lançamento pode ser exemplo da utilização de determinada convenção?

Entende-se que, a partir dessa interação entre o ambiente da empresa, o fato e o registro contábil, o aluno conseguirá ampliar sua compreensão sobre os conceitos teóricos.

Como trabalho extra-classe, poderá ser proposta a ob-

tenção de balanço patrimonial e, observando as informações do ramo de atividade explorado pela empresa, verificar qual o valor atual de determinados itens do imobilizado: quanto de juros pode estar incluído nos créditos de clientes, quanto de juros está incluído nas obrigações com fornecedores. Os tributos provisionados, caso estejam atrasados, se já estão com os encargos de multa e juros reconhecidos. Estas são algumas das situações que podem ser observadas.

Caso o aluno encontre dificuldade na obtenção de alguma informação similar a estas apresentadas, o professor poderá sugerir sua busca para efeito da tarefa, bastando explicitar isto na metodologia.

Objetivos e metodologia para o terceiro bimestre

É fácil observar que os procedimentos adotados não diferem, em sua essência, em nenhum bimestre. Seguindo esse formato, para o terceiro bimestre, o objetivo principal é possibilitar a compreensão, a análise e a discussão dos conceitos inerentes a receitas, despesas, perdas e ganhos.

Para compreender, principalmente, o princípio do reconhecimento da receita e da confrontação com a despesa, podem-se utilizar inúmeros exemplos nas discussões, tais como:

- 1) Recebimento de doação do acionista da empresa, de um veículo, no valor de R\$ 10.000,00.
- 2) Perda, por incêndio, de 100 unidades das mercadorias.
- 3) Um oficial de justiça comunicou a empresa que existe uma ação judicial trabalhista, na qual é exigida uma indenização de R\$ 8.000,00.
- 4) A empresa entrou com ação judicial tributária na Receita Federal, pedindo a restituição, em dinheiro, de R\$ 5.000,00 de PIS e Cofins.
- 5) Um cliente confirmou a compra de R\$ 10.000,00, representando 1.000 unidades de mercadorias, para ser entregue em 5 vezes (parcela mensal). Os pagamentos foram assim definidos: R\$ 5.000,00 na confirmação do pedido; mais duas parcelas de R\$ 2.500,00, para 30 e 60 dias após a confirmação. A comissão do vendedor, no valor de R\$ 2.000,00, foi paga na data da confirmação do pedido.

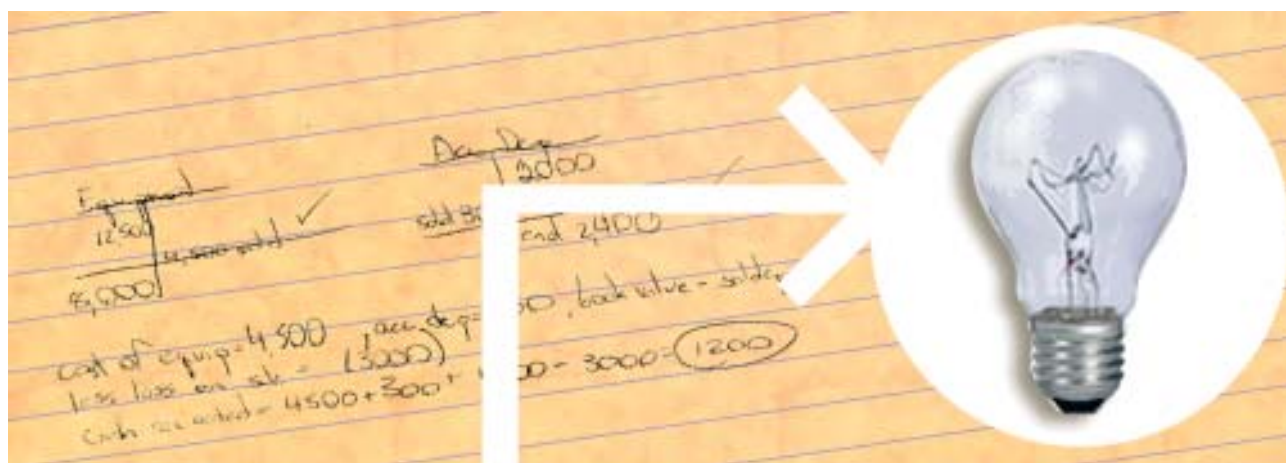
O objetivo é definir como será o registro contábil de cada fato, suas implicações na dinâmica patrimonial e de resultado; e, principalmente, entender e utilizar os conceitos dos postulados, princípios e convenções contábeis necessários para defender a forma adotada para o registro contábil, aproveitando a inclinação pragmática que pode estar existindo no curso, com vistas a integrá-lo com os conceitos teóricos vistos até então na disciplina.

Na seqüência, ao se elaborar a demonstração do resultado do exercício, poderão também ser elaboradas a demonstração do fluxo de caixa, a demonstração das origens e as aplicações de recursos e a demonstração das mutações do patrimônio líquido e, juntamente com as informações apresentadas no balanço patrimonial, ser exemplificados, com maior evidência, os conceitos e características sobre o capital de giro.

Objetivos e metodologia do quarto bimestre

Nesse bimestre, podem-se aproveitar todas as atividades até então desenvolvidas, demonstrando quão complexo é o processo de geração de informações. Nessa fase, parte relevante dos alunos já possui melhores condições de análise, além de desenvolver discussões mais densas, utilizando os conceitos teóricos de forma consistente e relacionando-os aos fatos e às situações ambientais que interferem tanto na geração das informações quanto na maneira como determinados usuários os entendem e utilizam.

Para que sejam trabalhadas as situações de evidência, podem-se rever todas as atividades, resumindo-as e direcionando-as para a hierarquia das qualidades da infor-



mação contábil, colocando os alunos, em primeiro momento e de forma individual, no lugar de quem apresenta a informação e, após, no lugar de algum tipo predeterminado de usuário.

Para o desenvolvimento dessa proposição, o professor poderá definir o tipo de gestor que o aluno estará "incorporando" quando se colocar como um usuário da informação. Por exemplo: no caso de diretor financeiro, será que as Demonstrações Contábeis, elaboradas, mensalmente, suprem as necessidades de informações? Caso as entendam insuficientes, que tipo de relatório, qual a sua periodicidade e de que forma deveria ser apresentado?

Terminadas as discussões propostas, o professor fará seus comentários complementares, podendo apresentar logo a seguir as normas emanadas das entidades competentes, concernentes à elaboração das notas explicativas, procurando utilizar os casos discutidos como exemplos de cada norma, de forma individual ou em grupo.

Após esta apresentação, o professor poderá sugerir que cada equipe retome o texto trabalhado e, baseando-se nas Demonstrações Contábeis obtidas, analisar as notas explicativas, realizando uma "auditoria" dessas notas e apresentando suas próprias conclusões.

Essas conclusões também podem ser apresentadas na forma de seminário, painel ou de outra que, no entendimento da equipe, possibilite aperfeiçoar a discussão anteriormente realizada.

> **Bibliografia sugerida.** Como os livros que abordam a teoria contábil de forma específica ainda são em pequeno número, não poderá haver grandes diferenças entre esta sugestão e aquelas já propostas pela maioria das escolas.

Diante desses aspectos, a bibliografia para a disciplina poderá ser:

1) Introdução à Teoria da Contabilidade, obra de autoria dos professores Sérgio de Ludícibus e José Carlos Marion, editada pela Editora Atlas;

2) Teoria da Contabilidade, obra de autoria dos professores Eldon Hendriksen e Michael Breda, editada pela Editora Atlas.

O fato de citar o livro de Ludícibus e Marion em primeiro lugar, embora não discuta de modo mais aprofundado

as várias nuances da teoria contábil, decorre do entendimento de que, para a graduação, o texto se apresenta de uma forma mais fácil do que a adotada pelos outros autores sugeridos, como se constatou em vários momentos.

Evidente que o professor não poderá utilizar apenas um livro, sob pena de prejudicar, sensivelmente, o objetivo geral da disciplina.

Acerca de outras fontes bibliográficas, verifica-se, conforme a pesquisa de Theóphilo (2000), a utilização de artigos publicados em várias revistas exclusivas de textos contábeis, tais como:

1) Revista Brasileira de Contabilidade;

2) Revista Contabilidade e Finanças - FIPECAFI/FEA/USP;

3) Revistas de Contabilidade dos Conselhos Regionais, tais como do Paraná, Rio Grande do Sul, São Paulo, Minas Gerais;

4) Enfoque: Reflexão Contábil, do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá.

Também poderão compor a bibliografia outros materiais didáticos distribuídos pelo professor. Evidente que, quanto às revistas, não são as únicas, já existindo várias publicações originárias das instituições de ensino contábil, decorrentes até mesmo do natural crescimento no número de cursos de bacharelado oferecidos no Brasil.

> **Crítérios de avaliação.** Como esse estudo não objetiva a discussão conceitual das avaliações, as subjetividades existentes, seja qual for sua finalidade, não serão discutidos aspectos já vastamente apresentados por pesquisadores pedagógicos.

Em razão dessa subjetividade, o professor poderá realizar um certo "contrato" com os alunos, estabelecendo "quanto" vale cada atividade, considerando apenas seu cumprimento e/ou a qualidade estabelecida pelos critérios contratados.

É importante ressaltar que o retorno das notas de qualquer dessas atividades aos alunos, juntamente com as razões apresentadas pelo professor, é aspecto relevante para que o aluno possa entender os parâmetros dessa avaliação e, seguindo-as, aprimore sua aprendizagem. Agindo dessa forma, o professor estará contribuindo para que o aluno alcance a média necessária à aprovação na disciplina.

Assim, decorrente dos comentários, a sugestão para as avaliações é a seguinte:

QUADRO 01 – Critérios de mensuração das avaliações

Avaliações Bimestrais	Prova	Exercícios	Resumos e seminários	Peso
Primeira	60%	10%	30%	1
Segunda	60%	10%	30%	1
Terceira	60%	10%	30%	1
Quarta	60%	10%	30%	1

Quanto à prova escrita, qual o limite para a resposta, quando se pede ao aluno que comente os critérios de avaliação do ativo?

Apresentar os critérios para valores de entrada e de saída é o mínimo; exemplificá-los poderá ser necessário; mas o que poderá o aluno escrever, quando sua maior base de leitura são ainda disciplinas pragmáticas?

Destarte, o objetivo principal da avaliação escrita, no entendimento deste estudo, não é fazer um verdadeiro compêndio sobre o assunto de cada questão. O objetivo principal deve ser conduzir o aluno não só para o que se apresenta como a forma correta de registro contábil, pois deste decorrem os relatórios que serão fontes de informações para o processo decisório, mas, também para a compreensão de como cada postulado, princípio e convenção contábil apóia determinado entendimento.

Essa forma de avaliação contribui para que o aluno consiga "ver" a aplicação da teoria na prática, fato, às vezes, contestado com o seguinte comentário: "A teoria, na prática, é outra coisa". Desta forma, o aluno compreende que, algumas vezes, é a prática que está errada; também contribui para que, utilizando a teoria como apoio aos procedimentos técnicos, estará cumprindo as Normas Brasileiras de Contabilidade, portanto, gerando informações confiáveis no que se refere aos aspectos técnicos e teóricos.

> **Conclusões.** Mesmo com o crescimento palpável das discussões, existem ainda vários estudos que ressaltam as fraquezas do ensino contábil no Brasil e, é claro, influenciam o ensino da teoria. Esses estudos relacionam vários aspectos, tais como: (1) os inerentes ao corpo docente: qualificação, produção científica, reformulação do currículo, métodos ou técnicas de ensino; (2) os inerentes aos alunos (corpo discente): nível socioeconômico, motivos da escolha pelo curso, dificuldades encontradas para conclusão do curso, problemas

com professores e problemas com a estrutura proporcionada pela instituição.

O que é importante repetir é que nada ainda é conclusivo, tanto para a resolução das dificuldades do curso quanto das dificuldades (algumas vezes, maiores do que em outras disciplinas) encontradas pela disciplina de Teoria da Contabilidade.

Ressalte-se que tanto as sugestões quanto os comentários são opiniões momentâneas, visto que a realidade desse momento poderá não ser a de outro, portanto, passíveis de outras opiniões, concordantes ou não, mas que, na sua manifestação, possam contribuir para a melhoria no processo de ensino-aprendizagem da disciplina, do curso, do ser humano e – evidente – da profissão contábil.

Das conclusões deste texto, algumas já estão delineadas em seu transcorrer, cabendo, neste item, apenas algumas considerações, visto que não se pode pretender que o objetivo deste assunto esteja abrangido totalmente.

Por outro lado, não se pode furta à apresentação de sugestões, sob pena de pouco contribuir para o ensino da teoria e da Ciência Contábil, pois, cada vez mais, isso é fator relevante para o curso e a própria formação do ser humano. Essa relevância não pode ficar circunscrita ao âmbito dos professores; é intensamente necessário que os alunos também assim entendam.

Por outro lado, essa importância terá que ser também intensamente expressa pelo professor, cuidando para que não ocorram posições do tipo, "eu conheço o assunto e, para que vocês consigam aprovação na disciplina, terão de cumprir exatamente os requisitos impostos".

Também essa importância não poderá estar baseada no fato de que, para o professor, essa disciplina é a mais importante, não só no período, mas para todo o curso. Esse entendimento gera sérios problemas, contribuindo para ressaltar fatores negativos já conhecidos no ensino da teoria contábil, como a pouca participação nas discussões, por exemplo.

Bibliografia

ANDRADE, Guy Almeida. O contabilista na sociedade: sua postura, seu comportamento e a ética na profissão. Boletim do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. Dez/1999. nº. 259. Páginas 02 a 07.

AQUINO, Julio Groppa. Erro e fracasso na escola: alternativas teóricas e práticas. São Paulo : Summus, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 2ª ed. Brasília: CFC : 2.000.

DELVAL, Juan. Aprender na vida - aprender na escola. Porto Alegre : Artmed Editora. 2001

FRANCO, Hilário. Formação educacional e profissional do contador. Revista Brasileira de Contabilidade, v.22 n. 82 p.34-35, março, 1993.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. e MARION, José Carlos. Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. São Paulo : Atlas, 1987.

IUDÍCIBUS (a), Sérgio de. Paradigmas do ensino da contabilidade nos cursos de pós-graduação e o "estado da arte" na contabilidade. Boletim do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. Ano XXI. Jul/1999. nº. 254. Páginas 02 a 07.

MARION, José Carlos. O ensino da contabilidade no Brasil. São Paulo : Atlas. 1996.

MARION, José Carlos. GARCIA, Elias, & CORDEIRO, Moroni. Discussão sobre metodologias de ensino aplicáveis à contabilidade. Revista de Contabilidade do CRC-SP. Ano III, nº. 8. Jun/1999. Páginas 48 a 53.

NOSSA, Valcemiro. A necessidade de professores qualificados e atualizados para o ensino da contabilidade. Revista de Contabilidade do CRC-SP. Ano III, nº. 9. Set/1999. Páginas 18 a 23.

RAMOS, Cosete. Sala de aula de qualidade total. Rio de Janeiro : Qualitymark Editora. 1995.

SANTOS, Ariovaldo dos. DIAS FILHO, José Maria. Perspectivas e tendências da contabilidade para o século XXI. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia. 2000. CD-ROM.

SCHWEZ, Nicolau. Reflexão sobre o papel do professor na área contábil. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIV. nº. 91. Jan/Fev. 1995. Páginas 12 a 15.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. Mudanças de paradigmas no ensino da contabilidade. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia. 2000. CD-ROM.

TESCHE, Carlos Henrique. *et all*. Contabilidade: ciência, técnica ou arte?. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XX - nº. 76. Jul/Set.. 1991. Páginas 12 a 21.

THEÓPHILO *et all*, Carlos Renato. O ensino de teoria da contabilidade no Brasil. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia. 2000. CD-ROM.

>
>
>
>