

# A DISCIPLINA TEORIA DA CONTABILIDADE NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO – ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

José Carlos Marion  
Professor da UNIP/USF/PUC

*A partir de 1994, a disciplina Teoria da Contabilidade torna-se obrigatória nos currículos dos cursos de graduação em Contabilidade. Até então, por ser facultativa, poucas faculdades ofereciam essa disciplina. Ela existia, em nível dos cursos de pós-graduação em Contabilidade, quer no "stricto" quer no "lato sensu". Neste trabalho, procuramos discutir aspectos que poderão contribuir para melhor se ministrar a disciplina Teoria da Contabilidade na graduação, bem como propomos algumas sugestões, com o objetivo de melhor adequar esta nova disciplina à realidade de nossos dias.*

## 1 INTRODUÇÃO

A introdução obrigatória dessa disciplina veio, sem dúvida, trazer enorme contribuição para a formação dos estudantes de graduação na área contábil.

Ao ministrar essa disciplina pela primeira vez na graduação, sentimos alguma resistência por parte dos alunos. A principal foi a de se afirmar que o curso de Contabilidade deveria ser eminentemente prático e que a teoria seria uma abstração, sendo mais compatível para os pesquisadores, tratadistas e graduados em busca de carreira acadêmica.

Encarando esta resistência (e outras), tivemos diversos desafios a enfrentar:

- a) preparar um conteúdo programático em nível de graduação sem ser tão profundo como a Teoria da Contabilidade ministrada no mestrado e a Teoria Avançada da Contabilidade ministrada no doutoramento;
- b) definir um material bibliográfico adequado para dar suporte ao curso. Esse material, escasso em português, não poderia ser predominantemente em inglês ou outra língua, já que não é normal o aluno de graduação dominar outra língua;
- c) estabelecer qual seria o melhor momento para ministrar esta disciplina, ao longo dos cinco anos de curso noturno de Contabilidade. Seria melhor no início, no meio ou no fim do curso;

- d) manter acesa a chama do interesse por essa disciplina: quais recursos didáticos seriam adequados para não existir abstração e evidenciar a importância desta matéria para o profissional contábil.

## 2 IMPORTÂNCIA DA TEORIA DA CONTABILIDADE NO CURSO DE GRADUAÇÃO

Quando fazia o mestrado em Contabilidade na FEA/USP, fui convidado a dar uma palestra sobre Contabilidade Rural na Universidade Estadual de Londrina.

A princípio rejeitei contundentemente, pois estava só iniciando uma pesquisa sobre este assunto que mais tarde se tornaria minha dissertação de mestrado. Como o professor da UEL era um grande amigo, diante da sua insistência, acabou me convencendo de que deveria aceitar o convite, pelo menos, para discutir o assunto com um grupo de interessados naquela região.

Ao chegar à universidade constatei que estava em sérios apuros. O "professor amigo" informou-me que a procura foi tanta pela palestra que fora necessário alugar o maior auditório da cidade. Como as pessoas estavam vindo de muito longe, resolvera estender a palestra, inicialmente programada para uma hora, para o sábado inteiro. Em outras palavras, eram quase mil pessoas que queriam ouvir-me por oito horas sobre um assunto em que estava apenas me iniciando.

Com muito esforço, consegui falar até a hora do almoço. Propusera então que a tarde seria preenchida por perguntas e respostas. Quando as secretárias começaram a recolher as perguntas, estremei, pois eram dezenas e dezenas de dúvidas contábeis na área rural por cuja solução aquele público ansiava.

À medida que as questões eram lidas pelo moderador, vi que tinha condições de responder muitas delas com base em um recurso recém-adquirido no mestrado em Contabilidade e ainda não explorado adequadamente em termos profissionais: a disciplina Teoria da Contabilidade.

A cada questão lembrava-me do enfoque que meu professor havia dado naquela disciplina

(Teoria da Contabilidade) no sentido genérico, plenamente aplicável na área rural. À medida que as questões específicas nesta área surgiam, meu conhecimento de Teoria de Contabilidade dava-me subsídios suficientes para responder de maneira convincente àquelas questões. Foi a partir deste momento que entendi a importância da Teoria para o desempenho de qualquer atividade contábil.

De maneira geral, nota-se que o profissional contábil dispõe muito mais de conhecimento prático-mecânico da Contabilidade do que, de raciocínio contábil.

Isto é notório quando surgem novidades na área contábil (que são comuns) no que tange à lei societária, Imposto de Renda, CVM (como a Correção Integral), derivativos etc, e muitos profissionais correm atrás de cursos, de consultores, de órgãos de consulta ... com o objetivo de entender melhor as recentes disposições.

Em outras palavras, sair da rotina das normas habituais leva parte dos profissionais da área a buscar socorro em diversas fontes. Será que estas novas disposições são tão complexas assim ou estaria faltando embasamento teórico para interpretá-las?

É possível que até então se esteja dando ênfase exagerada à prática contábil sem explicar os "porquês" dos procedimentos.

É de assustar a dificuldade que muitos profissionais têm para explicar aspectos contábeis que, com base na teoria, seriam muito simples. Por exemplo, a dificuldade que até mesmo contadores tinham para explicar o Saldo Credor da Correção Monetária ou o Lucro Inflacionário. Há quem diga que as disposições contábeis (quase todas geradas nos órgãos governamentais) estão acima da qualidade média do profissional contábil no Brasil. É uma afirmação forte que nos leva a pelo menos a refletir qual é nossa base teórica para entender estas disposições.

Talvez o desempenho médio do profissional contábil não seja tão destacável por falta do ensino de uma estrutura conceitual básica que inexistiu de maneira formal até 1994. Todavia, vivemos um novo tempo, olhando para a Teoria como indispensável para a boa formação dos estudantes.

### 3 RECOMENDAÇÕES DIDÁTICAS

O ponto principal é manter acesa a chama do interesse por esta disciplina, já que, como foi abordado, o estudante tem seu interesse reduzido quando se fala em Teoria.

Um dos aspectos importantes em termos de estar sempre motivando o aluno é mostrar que o objetivo principal da Contabilidade é o de permitir ao usuário a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, possibilitando-lhe fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em outras palavras a Contabilidade é um poderoso instrumento para a tomada de decisões, seja qual for o tipo de usuário.

Podemos mostrar durante o tempo que a teoria está dando suporte para que a Contabilidade exerça o seu papel como um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, atendendo a seu principal objetivo.

Mostrando que a Teoria está constantemente contribuindo com a arte de bem informar o usuário e explicando como isto se processa, esse procedimento se torna, o nosso ver, um dos principais recursos didáticos para a Teoria da Contabilidade.

Ao entrarmos na história da Contabilidade, há quatro mil anos a.c., sem moeda, sem escrita e até mesmo sem os números arábicos da forma que hoje conhecemos, podemos imaginar um homem, cuja atividade fosse pastoreio, executando a Contabilidade da forma mais rudimentar possível. Imaginem esse homem, num inverno rigoroso, guardando seu rebanho da neve, em sua caverna, numa monotonia muito grande, fazendo-se a seguinte pergunta:

*“quanto meu rebanho cresceu desde a última vez (o inverno anterior) que eu estive recolhido nesta mesma caverna?”*

Em seguida, esse homem se lembra de que na mesma época da neve anterior (hoje poderíamos dizer a um ano atrás) ele havia separado uma pedrinha para cada ovelha; que o conjunto de pedrinhas estava guardado num lugar especial na

caverna. Entusiasmado com a idéia, separa novamente uma pedrinha para cada ovelha. Toma o conjunto de pedrinhas desse inverno e compara-o com o conjunto do inverno anterior. Constata, para sua alegria, que há mais pedrinha na contagem mais recente que no conjunto anterior. Sorri e diz: Meu rebanho cresceu.

A rigor, esse homem fez um inventário há um ano e outro inventário agora. Na comparação, viu que houve crescimento. De forma muito rudimentar não poderíamos dizer que os inventários estariam correspondendo aos balanços anuais e que a diferença entre os inventários seria a apuração do resultado do período? Não poderíamos dizer que o “homem ambicioso” por natureza tem muito interesse em avaliar sua riqueza ou pelo menos o crescimento desta?

Aí entram os objetivos da Contabilidade: avaliar a riqueza, medir a variação da riqueza, proporcionar dados para a tomada de decisão. O homem fez a Contabilidade e tornou-se seu próprio usuário. E assim vai sendo formado um cenário primitivo da Contabilidade.

Todavia, com o objetivo de ter informação cada vez mais correta e reveladora, os sucessores desse homem vão criando um corpo doutrinário que constantemente está evoluindo e aperfeiçoando-se com o tempo, em função das mudanças ambientais. Assim, surgem os princípios fundamentais que precisam ser seguidos na prática a fim de que se produzam informações que atendam ao objetivo de bem informar.

Na explicação de cada princípio fundamental, é possível relacioná-lo com o produto final da Contabilidade, ou seja, os relatórios que serão os instrumentos para a tomada de decisões dos usuários.

Gradativamente, vai-se formando um edifício, um arcabouço, um esqueleto denominado de Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Esta composição visa basicamente à estruturação dos relatórios contábeis. Aí então a Teoria vem constituir, explicar, delimitar esses relatórios.

O principal deles, sem dúvida, é o Balanço Patrimonial. O conceito de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido é de uma riqueza insondável para o objetivo principal da Contabilidade: tomada de decisões.

Será ainda abordado neste trabalho a importância de estudo de caso, exercícios e exemplos reais.

#### 4 ENFOQUE DA TEORIA DA CONTABILIDADE

Um dos pontos fundamentais no ensino da Teoria da Contabilidade é como o professor entende o que é uma teoria para expor aos alunos.

Poderíamos perguntar: o que é, de fato, uma Teoria? Talvez pudéssemos encarar a Teoria de diversas formas. O professor Sérgio de Iudícibus, em recente palestra ministrada para alunos de pós-graduação em Contabilidade da FEA/USP, aborda quatro formas de focar a Teoria:

- a) uma simples apresentação, com terminologia mais rebuscada, de práticas mais comuns nas grandes empresas. Esta foi a essência dos primeiros trabalhos sobre Princípios que datam 1930 ...;
- b) a busca de doutrinas esotéricas, sem nenhum vínculo com o usuário, viciada em endogenismo e pelo hermafroditismo contábil. Construções bizantinas que satisfazem ao formulador e nada adicionam ao usuário.
- c) a enunciação de uma teoria válida, mas que se resume aos Princípios Fundamentais, deixando os alunos meio perplexos sobre como se comportar, em situações reais, como encontramos o curso de Teoria nos primeiros anos em algumas faculdades;
- d) um conjunto coerente (ainda assim sem a pretensão da exatidão) de postulados, princípios, restrições, qualidades de informação contábil; o todo subordinado aos objetivos das demonstrações contábeis e não fugindo da crítica questão do Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, bem como outros aprofundamentos, capaz de:

– orientar, decisivamente, o profissional em questões práticas de transcendental dificuldade, freqüentemente enfrentadas por *controllers*, contadores de custos, auditores independentes de

alto nível e pareceristas. Alguns exemplos vividos profissionalmente:

- 1) *como tratar a ressalva ou ênfase de Continuidade, principalmente em instituições financeiras (casos dos Bancos Econômico e Nacional);*
- 2) *conceituação de “contas nacionais” das empresas supranacionais (Constituição brasileira) – Itaipu Binacional, Contabilidade de Fundos etc;*
- 3) *a questão de benfeitorias em propriedade de terceiros;*
- 4) *ganho ou perda na conversão em Real de investimentos em subsidiárias etc;*

– além de orientar e explicar a prática, uma boa Teoria deve ser capaz de, dados certos insumos, ter o caráter preditivo, como por exemplo: qual o impacto, na lucratividade futura, de uma política agressiva de provisionamento de devedores duvidosos; qual o impacto não só na lucratividade, como também na percepção do mercado e sua reação às informações contábeis quanto a se adotar esse ou aquele critério de avaliação de estoques etc;

– uma terceira dimensão de uma teoria, aberto somente aos iluminados, seria prever as estruturas conceituais que deverão atender a evoluções futuras das instituições econômicas, sociais e políticas. Seria o caso de a Teoria adiantar-se à prática e ao mundo dos negócios. Em vez de responder os desafios, tentar predizer cenários. Normalmente, todas as iniciativas neste sentido não têm sido bem-sucedidas (veja os autores italianos do final do século passado). Parece que a Contabilidade responde aos desafios melhor do que procura imaginar cenários futuros. Entretanto, esta dimensão da Teoria não pode ser desprezada.

Entendemos que os três primeiros enfoques (a, b e c) abordados da Teoria podem trazer prejuízos irreparáveis para o futuro profissional contábil.

Somos nitidamente favoráveis ao quarto enfoque, em que o ensino da Teoria da Contabilidade permite tranqüilamente orientar e explicar a prática dos assuntos mais complexos e, incipientemente, ajudar a exploração do caráter preditivo de uma teoria.

## 5 UMA PROPOSTA DE CONTEÚDO PROGRAMÁTICO

De maneira geral, a Contabilidade tem, no Brasil, um esteriótipo muito negativo, sendo considerada, geralmente, uma disciplina sem muita profundidade e, certamente, não tão nobre como as primas Economia e Administração.

Dessa forma, os que se dedicam ao estudo da Contabilidade, geralmente, vêm de famílias de menor renda e menor formação educacional, reforçando tal preconceito.

É por isso que a disciplina, em nível de graduação, não pode, ao nosso ver, ser iniciada abruptamente, com os objetivos da Contabilidade e das Demonstrações Contábeis, indo diretamente para os Princípios etc. Faz-se premente, a fim de que os alunos se inteirem da antiguidade, nobreza e importância da Contabilidade, que se apresente, de forma vibrante e estruturada, um retrospecto histórico da disciplina nos moldes do capítulo de Hendriksen e Van Breda, quando escrevem sobre "Quatro mil anos de Contabilidade", onde fica clara a filiação nobre da Contabilidade, dileta filha que é, basicamente, da Renascença, mas não sem ter tido influências de árabes, gregos, romanos e tantos povos. Daí o título "Quatro mil anos de Contabilidade".

Indicamos, a seguir, um resumo dos tópicos que deveriam ser apresentados no curso:

- Escorço Histórico;
- Objetivos da Contabilidade e das Demonstrações Contábeis;
- Contabilidade como Ciência Social;
- Qualidades da Informação Contábil;
- Princípios Fundamentais da Contabilidade;

- Ativo, conceito e mensuração;
- Passivo;
- Patrimônio Líquido;
- Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos;
- Demonstrações Contábeis;
- Normas Contábeis Brasileiras.

Entretanto, tão ou mais importante que o conteúdo programático é a ênfase que será dada em assuntos fundamentais, como Objetivos da Contabilidade e das Demonstrações Contábeis. É fundamental, ao nosso ver, que os Objetivos precedam aos Princípios, pois estes são, na verdade, as formas para se alcançarem aqueles. De muito pouco adianta ministrar uma conceituação estática de Princípios, como imutáveis, "o princípio e fim de tudo", que pode até parecer uma conformação lógica elegante, mas não atende à Contabilidade enquanto ligada à satisfação dos usuários e, portanto, intimamente conectada à obtenção dos grandes objetivos da Contabilidade e, como consequência, das Demonstrações Contábeis, que são sua evidência final para os usuários.

A visão sistêmica assim resultante em nada desmerece, *interna corporis*, a visualização da Contabilidade como ciência do patrimônio. Todavia, se os textos de Teoria ficarem páginas e páginas tratando só deste assunto, sem ligar a Contabilidade à satisfação das necessidades informacionais dos usuários, não só cansaremos o jovem estudante, como confundiremos seu aprendizado, levando-o a epistemologia algo que deve, primeiro, ser justificado pela utilidade para consecução dos objetivos que são, é claro, o de fornecer informação estruturada, de natureza econômico-financeira, física, de produtividade e social, para os principais grupos de usuários da Contabilidade. O todo tornado possível por um sistema de informação e avaliação que considere, ao satisfazer as necessidades acima retratadas, os parâmetros de custo-benefício da informação.

Os objetivos são o destino ao qual queremos chegar. Os Princípios são, como uma rodovia, as placas de direcionamento que vão nos ajudar a alcançar a destinação.

## 6 ÊNFASES DIFERENCIADAS NO ENSINO DA TEORIA DA CONTABILIDADE EM NÍVEL DE GRADUAÇÃO E DE PÓS-GRADUAÇÃO

Na verdade, embora divisemos, na graduação, o ensino de Teoria num dos últimos semestres do curso, talvez no último, deveria haver sensível diferença de ênfase na forma de ensino, em nível de graduação, quando comparada com a pós-graduação.

Na graduação, os conceitos apresentados devem sê-lo em doses homeopáticas, com clareza de enunciado e, sempre, com exemplos extraídos da prática contábil e com solução de exercícios e casos práticos. Deve ser evitada a linguagem, às vezes exageradamente sofisticada, de alguns cursos de pós, em favor, dentro da dificuldade conceitual de cada ponto, da apresentação mais simples.

Entretanto, acreditamos que, por se tratar de alunos já em fase final, sempre se agrada aos mesmos um professor culto que transmita uma imagem elegante e profunda da disciplina. O essencial, para clarificar conceitos, às vezes complexos, são os exemplos, exercícios e casos. Esses são importantes na pós-graduação, mas essenciais na graduação.

Uma escolha adequada do professor que irá ministrar a disciplina é também fundamental. Nunca deverá ser escolhido o professor apenas profundo teórico, às vezes brilhante em suas formulações, mas sem vivência da diferença que o conhecimento da teoria fez em casos práticos, reais. Nesse aspecto, a experiência da USP, em seu curso em graduação em Teoria, é edificante, pois indicou para ministrar a disciplina um dos mais renomados e experientes mestres do seu corpo docente, com resultado excelente, em termos de motivação dos alunos e de aprendizagem. Mais uma vez, acima de currículos, conteúdos, apoios formais, o fator qualidade docente foi e será sempre fundamental.

## 7 CONCLUSÃO

Teoria da Contabilidade é uma disciplina de extraordinária importância para ajudar a formar profissionais que sabem não apenas o "como fazer" da profissão, mas também o "por quê".

Entretanto, seu ensino poderá ser de menor utilidade e até motivo de gozações por parte dos alunos se o professor apresentar a matéria de forma atabalhoada, numa linguagem esotérica e num conteúdo fantasmagórico, que alguns insistem em atribuir à disciplina.

Uma Teoria é importante para:

- a) explicar e ajudar na prática profissional os contadores a lidar com aspectos de transcendental dificuldade na disciplina;
- b) ajudar no poder preditivo, principalmente no que se refere ao conteúdo das Demonstrações Contábeis.

Uma Teoria, em nível de graduação, é menos importante para:

- a) atribuir conteúdo esotérico e, principalmente, desligado dos interesses dos usuários da informação contábil à disciplina. Exemplo: Teoria Universalista da Contabilidade;
- b) desligando-se das necessidades do usuário, constituir-se uma Teoria endógena, adequada do hermafroditismo contábil.

Tem que ser ensinada de forma viva, sempre apoiada em exemplos, exercícios e casos práticos.

Teoria da Contabilidade, enfim, deve dar bases mais sólidas para o profissional ser consciente do que faz, do "por quê" faz e, se possível, ter condições para melhorar o "estado de arte".

## 8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- EQUIPE de Professores da FEA/USP – *Contabilidade introdutória*. São Paulo, Atlas, 1995.
- IUDICIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995
- IUDICIBUS, S. Resumo da palestra ministrada em 24/06 para o Mestrado em Contabilidade na FEA/USP.
- MARION, J. C. *O Ensino da contabilidade no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1996.