

## **Teoria da Contabilidade: O que se ensina nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras?**

### ***Accounting Theory: What is taught in Accounting courses of Brazilian Federal Universities?***

Sandro Vieira Soares  
sandrovieirasoes@hotmail.com  
UFSC

Gabriel Ribeiro da Silva  
grs\_90@yahoo.com.br  
UFSC

Elisete Dahmer Pfitscher  
elisete@cse.ufsc.br  
UFSC

#### **Resumo**

A Teoria da Contabilidade é uma das matérias sugeridas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Ciências Contábeis sendo encontrada em currículos de graduação e de pós-graduação. O objetivo deste trabalho é analisar quais os conteúdos são tratados nas disciplinas de Teoria da Contabilidade dos Cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras. A coleta de dados se deu através de consultas aos currículos e às ementas das disciplinas. Os resultados mostraram que não há um consenso entre as ementas dos cursos estudados sobre o que deve ser ministrado na disciplina de Teoria da Contabilidade. Também se verificou que não há consenso entre o semestre em que a mesma disciplina deve ser ministrada ou mesmo a carga-horária destinada a ela. Por fim, se constatou que a própria bibliografia indicada varia conforme a instituição. Conclui-se ainda que a maioria dos resultados encontrados convergem com as pesquisas anteriores.

**Palavras-chave:** Teoria da Contabilidade; Disciplinas; Conteúdos.

#### **Abstract**

*The Accounting Theory is one of the disciplines suggested by the National Curriculum Guidelines for Accounting Courses being found in the curricula of undergraduate and graduate. The aim of this study is to analyze the contents are treated in the disciplines of Accounting Theory in Accounting Course of Brazilian Federal Universities. Data collection was carried out through consultations in curricula and menu of disciplines. The results showed that not there is a consensus among the menus of the courses studied on what should be taught in the discipline of Accounting Theory. It was found too that there is no consensus among the semester in which the same discipline should be taught or even hourly load-designed it. Finally, it was found that the indicated bibliography itself varies by institution. It is also concluded that most of the results converge with previous research.*

**Keywords:** Accounting Theory; Discipline; Contents.

Artigo recebido em: 01.12.2011; Aceito em: 22.12.2011

## **1. INTRODUÇÃO**

Os currículos dos cursos de Ciências Contábeis têm como diretrizes a composição feita por disciplinas do eixo de Formação Básica, Formação Profissional e Formação Teórico-Prática,

segundo a Resolução CNE/CES n. 10 de 16 de dezembro de 2004. Dentro da Formação Profissional, as diretrizes sugerem o ensino da disciplina de Teoria da Contabilidade.

A referida resolução, no entanto, não normatiza nenhum aspecto da disciplina de Teoria da Contabilidade: a ementa, o número de horas-aula, a bibliografia, e o próprio semestre em que a disciplina é ministrada se tornou escolha de cada Instituição de Ensino Superior, que oferta o curso de Ciências Contábeis em função da flexibilidade permitida pela Resolução CNE/CES n. 10 de 2004.

A pesquisa de Theóphilo *et al.* (2000) pode ser apontada como a primeira iniciativa de se conhecer a forma como a disciplina é ministrada, e esta pesquisa foi realizada em 1994, quando os cursos de Ciências Contábeis eram regulados pela Resolução CFE n. 3 de 5 de outubro de 1992.

Em um estudo acerca das normas que regularam as aulas de comércio, os cursos de guarda-livros e posteriormente os cursos superiores de Ciências Contábeis, Soares *et al.* (2011) identificaram que a disciplina de Teoria da Contabilidade só foi mencionada na Resolução CNE/CES n. 10 de 2004 e Resolução CFE n. 3 de 1992, não sendo mencionada na Resolução s.n. de 8 de fevereiro de 1963 que as precedeu de forma que o ensino de Teoria da Contabilidade em níveis de graduação pode ser um fato relativamente recente, quando comparado a outros conteúdos.

Diante da descrição de todo este cenário em que ocorre o ensino da disciplina de Teoria da Contabilidade, este trabalho apresenta o objetivo de responder a seguinte questão: **Quais os conteúdos são ensinados nas disciplinas de Teoria da Contabilidade dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras?**

A justificativa para a execução desta pesquisa se baseia na importância que é atribuída a disciplina de Teoria da Contabilidade por estudiosos da área como Marion (1997) e Laffin (2002) quanto a capacidade desta disciplina de instrumentalizar os contadores a se adaptar e responder com eficiência às mudanças do mercado bem como elevar a prática contábil de um nível mecânico para uma dimensão crítica dos processos e das normas vigentes.

## 2. METODOLOGIA

Esta pesquisa organizou sua metodologia concentrando-se em dois enfoques: classificação metodológica e trajetória metodológica. Dentro da concepção de classificação metodológica esta pesquisa se enquadra como uma pesquisa descritiva, que visa caracterizar um determinado objeto estudado e se possível determinar relações entre variáveis (GIL, 1991).

A abordagem dos dados analisados é predominante qualitativa. O foco da análise foi direcionado para os conteúdos da disciplina de Teoria da Contabilidade ministrados nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras. Fez-se necessário, para fins de comparação entre as disciplinas, o estudo das ementas de cada instituição e o levantamento da distribuição da frequência de cada conteúdo.

Dessa forma esta pesquisa pode ser classificada também como uma pesquisa documental segundo as concepções de pesquisa adotadas por Gil (1991) e por Martins e Theóphilo (2009), ao se considerar as ementas das disciplinas como um documento de origem primária.

A trajetória metodológica da pesquisa começou pela delimitação de amostra de cursos de Ciências Contábeis que seriam estudados. O universo de cursos estudado, segundo dados do INEP (2010), é composto por 1052 cursos de bacharelado em Ciências Contábeis. Deste contingente de cursos, a maior parte foi criada entre 1995 e 2010 como mostra o Quadro 1.

Ano	Número de Cursos	Ano	Número de Cursos
1995	352	2003	701

1996	384	2004	763
1997	386	2005	816
1998	406	2006	886
1999	458	2007	923
2000	510	2008	985
2001	578	2009	1028
2002	641	2010	1052

Quadro 1 – Número de cursos presenciais de Ciências Contábeis entre 1995 e 2010.

Fonte: Adaptado de Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP (2011)

Ou seja, a maior parte destes cursos foi criado após a vigência da Resolução CFE n. 3 de 1992, e, portanto já devia possuir a disciplina de Teoria da Contabilidade dentro de seus currículos. No entanto, o número de cursos de Ciências Contábeis em universidades federais é um pouco menor como mostra o Quadro 2.

Centro-Oeste	Norte	Nordeste	Sudeste	Sul
UFG	UFAM	UFAL	UFES	FURG
UFGD	UFPA	UFBA	UFF	UFPR
UFMS	UFRR	UFC	UFMG	UFRGS
UFMT	UNIR	UFCG	UFRJ	UFSC
UNB	UFT	UFERSA	UFRRJ	UFSM
		UFMA	UFSJ	UTFPR
		UFPB	UFU	
		UFPE	UFV	
		UFPI	UNIFESP	
		UFRN	UFVJM	
		UFS		

Quadro 2 – Universidades federais, com cursos presenciais de Ciências Contábeis, por região.

Fonte: Adaptado de e-MEC (2011) e sites das universidades.

Soares *et al.* (2011) e Richartz *et al.* (2012) também optaram por estudar as ementas dos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras, das disciplinas de Auditoria e de Controladoria, respectivamente. Tal delimitação de amostra implica na inviabilidade de estender as conclusões deste estudo a instituições de ensino superior privadas.

Ao se coletar as informações para esta pesquisa, decidiu-se por consultar as *home pages* dos cursos em busca do currículo do curso, para confirmação de que a disciplina de Teoria da Contabilidade fazia parte da grade curricular do curso, e depois da ementa da disciplina, para análise dos conteúdos propriamente ditos. Nos casos em que as *home pages* não possuíam a informação desejada, optou-se por contato via telefone solicitando essa informação às secretarias destes cursos.

Ainda assim não foi possível ter acesso as ementas dos cursos das universidades federais da Paraíba, do Pará, do Mato Grosso, Fluminense, de Viçosa, do Rio de Janeiro, de São Paulo e do Ceará até o fechamento desta pesquisa.

### 3. REVISÃO DE LITERATURA

A oferta da disciplina de Teoria da Contabilidade em cursos de bacharelado em Ciências Contábeis é sugerida pela Resolução CNE/CES n. 10 de 2004, como componente do núcleo de disciplinas de formação profissional. Além disso, esta mesma disciplina é considerada obrigatória em dezesseis dos dezenove programas de pós-graduação *scrito sensu* de Contabilidade no Brasil.

O conteúdo que é ministrado nesta disciplina, no entanto, não é unanimidade. Segundo Theóphilo *et al* (2000), a variedade de conteúdos ministrados nesta disciplina já era bastante ampla em 1994, quando haviam apenas 332 cursos de Ciências Contábeis no país. Em novembro de 2011, momento em que segundo o E-mec – Sistema de Regulação do Ensino Superior há 1.216 cursos de bacharelado em Ciências Contábeis presenciais e a distância em atividade no Brasil, pode-se supor que ainda haja uma variedade bastante ampla de conteúdos ministrados dentro desta disciplina.

Theóphilo *et al* (2000) elencava como conteúdos da disciplina:

Postulados, Princípios e Convenções Contábeis	Questões de ética contábil
Origem e Evolução da Contabilidade	O ensino da contabilidade
Objetivos, bases conceituais e metodológicas	Balço social
Ativos e passivos e suas avaliação e mensuração	A contabilidade como um sistema de informações
O patrimônio líquido	Introdução a pesquisa aplicada à contabilidade
Receitas, despesas, ganhos e perdas	Aspectos fiscais
Evidenciação ( <i>disclosure</i> )	Teoria das contas
Teorias e correntes científicas	Teoria do fenômeno patrimonial
Considerações sobre grupos do ativo e passivo	Apuração de resultado
Demonstrações contábeis	Aspectos avançados de contabilidade
Perspectivas e tendências da contabilidade no Brasil	Origens e aplicações de recursos X fluxo de caixa
Procedimentos contábeis	Análise de balanços
Escrituração contábil	Custos
Teoria da correção monetária contábil	Cursos de contabilidade no Brasil
Normas brasileiras e internacionais de contabilidade	Importância para contabilidade gerencial
Estática e dinâmica patrimoniais	Noções de administração
Plano de conta	Auditoria
Renda e capital	Tipos de sociedades

Quadro 3 – Conteúdos das disciplinas de Teoria da Contabilidade

Fonte: Adaptado de Theóphilo *et al*. (2000)

Como se pode ver no Quadro 3, a variedade de conteúdos da disciplina de Teoria da Contabilidade incluía vários conteúdos que não pertencem a Teoria da Contabilidade. Os autores não só reconheceram isso como sugeriram uma ementa baseada na bibliografia existente. Segundo os autores deveriam compor a disciplina de Teoria da Contabilidade:

- Evolução histórica;
- Postulados e normas contábeis;
- Avaliação do ativo;
- Mensuração do passivo;
- Patrimônio líquido;
- Receitas, despesas, perdas e ganhos;
- Mensuração do intangível;
- Variação do poder aquisitivo da moeda;
- Evidenciação.

Os mesmo autores ainda estudaram qual a bibliografia era utilizada nesta disciplina e encontraram o livro de Teoria da Contabilidade do professor Sérgio de Iudícibus, o livro de Contabilidade Introdutória da Equipe de professores da FEA/USP, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI, e ainda o livro de Teoria da Contabilidade de Eldon Hendriksen e Michael Van Breda.

Madeira, Mendonça e Abreu (2003) também desenvolveram um estudo acerca da Teoria da Contabilidade. O estudo destes autores se pautou sobre a disciplina de Teoria da Contabilidade de cursos de Ciências Contábeis do Estado de Minas Gerais e conteúdos das

provas do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade e do Exame Nacional de Cursos – Provão - do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES. Os autores apontam que o Exame de Suficiência, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade

[...] deveria servir como instrumento de apoio às instituições de ensino superior no processo de avaliação e acompanhamento dos cursos, pois através das provas é possível verificar os conteúdos exigidos e compará-los com aqueles ministrados nas faculdades. Dessa forma, seria possível identificar as prováveis deficiências, permitindo o aprimoramento dos cursos e, conseqüentemente, reduzindo as reprovações.

Evidentemente, a iniciativa de usar o exame como norteador do que os cursos devem ensinar é no mínimo temerário, dado que a formação que o curso deve proporcionar deve ser muito mais sólida do que um exame, cuja base de entendimento é amostral, pode apontar.

No entanto, os achados de Madeira, Mendonça e Abreu (2003) sobre a forma como a disciplina de Teoria da Contabilidade era ministrada nos cursos de Ciências Contábeis do Estado de Minas Gerais converge com o estudo de Theóphilo *et al.* (2000) nos seguintes pontos: não há uniformidade nos conteúdos abordados nas disciplinas, não há consenso sobre o semestre em que a disciplina deve ser ministrada e nem há consonância sobre a carga horária da disciplina.

Acerca do semestre em que a disciplina deve ser lecionada os autores trazem duas posições bastante elucidativas embora opostas. Laffin (2002, p. 15) coloca que:

Uma prática que pressupõe apenas o fazer sem integrar os procedimentos de reflexão mediante as teorias que fundamentam esse fazer, assim como não possibilita análises com outras perspectivas, acaba por reduzir o ensino ao saber fazer excluindo do processo a interpretação e a intervenção como requisito de investigação intencional.

Já Iudícibus e Marion (1999, p. 20) afirma que “O melhor momento para ministrar esta disciplina é no final de curso, pois ali o aluno já dispõe de diversos conhecimentos práticos que serão explicados pela Teoria”. Theóphilo *et al.* (2000, p. 10) também afirmam em relação a disciplina de Teoria da Contabilidade que “[...] a maior inadequação está em enquadrá-la nos períodos iniciais do Curso. Nesse estágio, os alunos não estão amadurecidos o bastante para o necessário aproveitamento do seu conteúdo”.

No entanto, não é de conhecimento do autor a realização de nenhuma pesquisa acadêmica, do tipo experimento, que tenha descoberto e comprovado que a disciplina de Teoria da Contabilidade rende melhores resultados quando ministrada no começo ou no final do curso. É a experiência dos professores que tem orientado a alocação da disciplina ao longo do curso, mas dado que a experiência de cada docente é pessoal e subjetiva, tem-se visto a disciplina ministrada em vários semestres ao longo do curso.

Os conteúdos mais recorrentes nas ementas das disciplinas de Teoria da Contabilidade estudadas por Madeira, Mendonça e Abreu (2003) estão dentro do grupo de conteúdos já apontado por Theóphilo *et al.* (2000) citados no Quadro 3.

Marion (1997) também faz uma série de conjecturas acerca do ensino de Teoria da Contabilidade. Entre as principais opiniões do autor estão a de que a escolha do professor adequado pode contribuir muito para o bom andamento da disciplina bem como o uso de exemplos práticos durante a explicação dos conteúdos para que os de graduação consigam apreender o que está sendo estudado. O autor ainda elenca uma série de conteúdos que deve ser ministrado na disciplina como mostra o Quadro 4.

Esforço Histórico	Ativo e passivo, conceito e mensuração
Objetivos da Contabilidade e das Demonstrações Contábeis	Patrimônio Líquido
Contabilidade como Ciência Social	Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos
Qualidades da Informação Contábil	Demonstrações Contábeis
Princípios Fundamentais da Contabilidade	Normas Contábeis Brasileiras

Quadro 4 – Conteúdos sugeridos para a disciplina de Teoria da Contabilidade

Fonte: Adaptado de Marion (1997)

Sacramento (1998), elencou que os dois fatores principais que contribuem para o insucesso da disciplina de Teoria da Contabilidade são o despreparo dos professores que não haviam tido contato com estudo sobre Teoria da Contabilidade na graduação e o fato da maioria dos cursos de sua amostra colocar a disciplina nas fases iniciais do curso, corroborando a idéia de Iudícibus e Marion (1999), de Theóphilo *et al.* (2000) e de Madeira, Mendonça e Abreu (2003) de que a disciplina deve ser ministradas nas fases finais, quando os alunos já detém maior conhecimento prático.

No entanto, o estudo destes autores afirma que o objetivo do ensino de Teoria da Contabilidade é instrumentalizar os alunos com a capacidade de raciocinar contabilmente e esperar que os alunos adquiram os variados conhecimentos agrupados sob a denominação de Ciências Contábeis para depois ensinar a teoria, acaba por sobrepor o “como fazer” ao “por que fazer” já defendido por Laffin (2002) e Marion (1999).

A pesquisa de Theóphilo *et al.* (2000) precedeu um série de trabalhos que analisaram como determinadas disciplinas eram ministradas ao longo da graduação no cursos de bacharelado em Ciências Contábeis. Ricardino (2003) e Soares *et al.* (2011) estudaram a disciplina de Auditoria, Calixto (2006) estudou a disciplina de Contabilidade Ambiental, Nossa, Coelho e Chagas (1997) estudaram a disciplina de Contabilidade de Custos, Raupp *et al.* (2009) estudaram o ensino de contabilidade geral e de custos em cursos de administração, Echternacht, Niyama e Almeida (2007) estudaram a disciplina de Contabilidade Internacional, Andrade (2002) estudou a disciplina de contabilidade introdutória, Mendes (2000) e Santos (2003) estudaram a disciplina de jogos de empresa e Souza *et al.* (2008) estudaram a disciplina de contabilidade gerencial.

#### 4. CONTEÚDOS NAS DISCIPLINAS DE TEORIA DA CONTABILIDADE

As justificativas para a inclusão da disciplina de Teoria da Contabilidade nos currículos de cursos de Ciências Contábeis se baseiam em desenvolver o ponto de vista crítico dos estudantes sobre a prática contábil e possibilitar que os mesmos sejam capazes de se adaptar e responder melhor às mudanças das práticas de mercado e da atividade profissional.

A Teoria de Contabilidade deve possibilitar ao contador desenvolver a capacidade de analisar situações do cotidiano propondo soluções dentro de um contorno de princípios e conceitos, que englobam ainda as dimensões normativas da profissão contábil, a eficiência da gestão e o atendimento ao objetivo da contabilidade que é prover usuários com informações úteis para a tomada de decisão.

Tendo isso em mente, Theóphilo *et al.* (2000) sugeriram uma ementa para a disciplina composta dos tópicos Evolução histórica; Postulados e normas contábeis; Avaliação do ativo; Mensuração do passivo; Patrimônio líquido; Receitas, despesas, perdas e ganhos; Mensuração do intangível; Variação do poder aquisitivo da moeda e Evidenciação. No entanto, tal proposta foi apresentada antes que a Resolução CNE/CES n. 10 de 2004 entrasse em vigor.

Com base na proposta deste artigo de sumarizar os tópicos que tem permeado a ementa das disciplinas de Teoria da Contabilidade das universidades federais brasileiras, foi elaborado o Quadro 5.

<b>Temática Abordada nas Ementas</b>	<b>Frequência</b>
Princípios, Postulados e Convenções Contábeis	30
Origem e Evolução da Contabilidade	20
Ativo e sua Avaliação	19
Passivo e sua Mensuração	19
Patrimônio Líquido	19
Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos	16
Campo de Atuação da Contabilidade	15
O Patrimônio: Conceito e Estrutura	13
Finalidades para as quais se usa informação contábil.	11
Evidenciação Contábil ( <i>Disclosure</i> )	10
Horizontes da contabilidade	6
A contabilidade no quadro geral das ciências	6
O núcleo fundamental da teoria contábil	5
Dimensões do Lucro	4
Desenvolvimento do pensamento contábil	4
A Contabilidade Norte-Americana, Européia e suas influências	4
Pesquisa em contabilidade	3
Especializações e funções contábeis	3
Estudos quantitativos e qualitativos sobre o patrimônio	3
Teoria das Contas	3
Contabilidade no Contexto Internacional	3
Aspectos Gerais da Lei das S.A - Lei 6.404/76	2
As Aziendas	2
A gestão, custo, ingresso e crédito	2
Tópicos Especiais em Mensuração (Intangível, Preços)	2
A teoria positiva da contabilidade	2
O ambiente econômico da contabilidade	2
Teoria <i>versus</i> Prática Contábil	2
Teoria do Agente	1
Natureza do Conhecimento Contábil	1
Associação dos elementos de resultados	1
Metodologia do Conhecimento Contábil	1
Abordagens da Teoria da Contabilidade	1
Contabilidade Social	1
Relatórios Contábeis	1
Teoria da Consolidação de Organizações Ligadas	1

Quadro 5 - Temas mais abordados nas ementas da disciplina

Fonte: Sítio eletrônico dos cursos

No que tange aos temas abordados no decorrer da disciplina, é possível observar no Quadro 5, que o conteúdo mais recorrente nas ementas das instituições analisadas foi, talvez devido ao seu campo teórico e objetivo, no que se refere aos Princípios e Convenções Contábeis adotados na contabilidade. Além, desse conteúdo vale ressaltar a existência de outros também relevantes, como: Origem e Evolução da Contabilidade; Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido e suas avaliações; Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos; O Campo de Atuação da Contabilidade; Estruturação do Patrimônio, dentre outros. Por outro lado há alguns temas, pouco recorrentes nas ementas como: Teoria *versus* Prática Contábil, As Aziendas, Teoria do Agente e Relatórios Contábeis, por exemplo.

O que também chama a atenção é o fato de que há alguns conteúdos que aparecem nas ementas da disciplina de Teoria da Contabilidade, mas, que na verdade pertencem ao campo de atuação de outras áreas ou disciplinas a exemplo de Pesquisa em Contabilidade, que em

diversos cursos possui uma disciplina específica para tanto, bem como a assuntos relacionados a Contabilidade de Custos.

De posse de tais informações, se pode inferir que elas convergem com o que Theóphilo *et al.* (2000) relatam, no que concerne aos principais temas adotados nas ementas da disciplina, sejam nas fases iniciais ou finais do curso, onde os mais citados continuam sendo Origem e Evolução da Contabilidade; Princípios, Postulados e Convenções Contábeis; além de assuntos que servem como base conceitual para fundamentar melhor a temática.

Entretanto, em relação ao conteúdo sugerido como mais apropriado para a disciplina por Marion (1997) é possível identificar algumas divergências com as ementas coletadas. Embora todos os temas que o autor sugere estejam elencados no Quadro 5, alguns são muito mais frequentes que outros. Nota-se certa divergência de frequência de assuntos como Princípios Fundamentais de Contabilidade, que foi o tópico mais recorrente neste trabalho, e a Contabilidade como Ciência Social que praticamente inexistiu nesta pesquisa.

Para que seja possível uma melhor comparação entre os dados apresentados, Carneiro (2009, p. 7) traz que os principais itens que deveriam contar na ementa da disciplina seriam “Evolução do pensamento Contábil; Escolas e Doutrinas da Contabilidade; Teorias Descritiva e Prescritiva; Princípios Fundamentais da Contabilidade; Critérios de Mensuração e Avaliação: Ativo e Passivo, Receitas e Despesas, Ganhos e Perdas”.

A partir disso, fazendo o cotejo entre o relato do autor e os dados que foram coletados, infere-se que a ementa sugerida pode ser encontrada no Quadro 5, embora alguns assuntos possam estar explicitados de forma sinônima. Porém, o único item não encontrado nos dados coletados foi referente às Teorias Descritivas e Prescritivas. Mesmo os dados convergindo com o sugerido pelo autor destaca-se que os dados são de uma análise geral das ementas e que tais itens estão dispostos em diferentes universidades.

Por isso, no que diz respeito à quantidade de itens que cada universidade federal dispõe em sua ementa, é possível a identificação de que dentre as mais detalhadas estão as ementas da Universidade Federal do Amazonas, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Universidade Federal de São João Del-Rei e a Universidade Federal de Santa Catarina. Em contrapartida as Universidades Federais de Goiás, da Grande Dourados, do Piauí dentre outras foram mais sucintas quando da evidenciação dos conteúdos ministrados na disciplina. Mas, salienta-se um caso especial, onde a Universidade Federal de Rondônia distribui o tema de Teoria da Contabilidade em Módulos com várias disciplinas internas como Evolução do Pensamento Contábil, Núcleo Fundamental e Princípios de Contabilidade, Teoria Contábil do Lucro, entre outros.

Em relação ao semestre ideal, não existem indicações ou orientações para que as Instituições de Ensino Superior incluam a disciplina em questão, em algum período específico que fosse mais adequado para tratar do assunto. Com vistas a fazer essa verificação se elaborou o Quadro 6.

Semestre ou Anos Letivos	Frequência <sup>1</sup>
1º e 2º Semestre (1º ano)	0
3º e 4º Semestre (2º ano)	9
5º e 6º Semestre (3º ano)	13
7º e 8º Semestre (4º ano)	4
Total	26

Quadro 6: Semestres em que a disciplina é oferecida

Fonte: Sítios eletrônicos dos cursos

<sup>1</sup> Além das ementas citadas como não encontradas no início desta pesquisa, não estão neste quadro as Universidades Federais do Rio Grande, da Grande Dourados e de Roraima devido à falta de dados.

Partindo desse pressuposto, conforme o Quadro 6, se fez uma pesquisa acerca dos semestres em que a disciplina é ministrada e pode-se notar que, embora, o número de instituições que oferecem a disciplina nos terceiros e quartos semestres seja expressivo, a maioria das delas ofertam a disciplina por volta na metade do curso de graduação, ou seja, geralmente nos semestres cinco e seis. Poucas universidades convergem com Iudícibus e Marion (1999), Theóphilo *et al* (2000) e Madeira, Mendonça e Abreu (2003), em relação ao fato de a disciplina ser alocada nas fases finais do curso, verificando-se que apenas quatro universidades o fazem desta forma.

Colocar a disciplina em fases do meio do curso é uma forma de tentar se equilibrar os pontos de vista divergentes que apontam as fases iniciais ou finais como as mais adequadas para ministrar a disciplina de Teoria da Contabilidade.

Da mesma maneira, como parte integrante desta pesquisa buscou-se saber se as universidades com maior detalhamento de suas ementas seguem a linha de raciocínio de primar pela alocação da disciplina nos semestres finais da graduação, e obteve-se como resposta que tais aspectos não possuem relações relevantes, uma vez que cada Instituição faz esse posicionamento de acordo com o seu perfil. Apenas, foi observado de forma geral que a preferência, tanto das universidades com mais detalhes quanto as com ementas mais sucintas, é pela meio da graduação.

Sugere-se que pode ser interessante ou mais produtivo inserir na grade curricular do curso uma disciplina de Teoria da Contabilidade I nos semestres iniciais, mais especificamente no primeiro semestre com a finalidade de formar uma base teórica mais consistente para os acadêmicos trabalharem os semestres seguintes. Além dessa disciplina no início da graduação ainda poderia existir uma disciplina de Teoria da Contabilidade II, complementar à inicial, que fosse ministrada no final do curso com vistas a solidificar os conceitos aprendidos e que talvez não tenham sido bem esclarecidos no contexto teórico nos semestres anteriores, promovendo uma integração entre teoria e prática.

Além de analisar a ementa que a disciplina de Teoria da Contabilidade possui nas universidades federais brasileiras, se faz pertinente outra análise acerca da carga horária dessa disciplina a fim de se verificar o tempo hábil para se trabalhar o assunto na sala de aula, e para isso elaborou-se o Quadro 8.

<b>Carga Horária</b>	<b>Frequência<sup>2</sup></b>
Menos de 60 horas	1
60 horas	21
Mais de 60 horas	4
Total	26

Quadro 8: Carga Horária da disciplina

Fonte: Sítios eletrônicos dos cursos

A partir disso verificou-se que a maior parte das instituições disponibilizam para a disciplina 60 horas-relógio ou 72 horas-aula. Porém, foi observado que a Universidade Federal de Uberlândia não segue a mesma linha que as demais universidades, e dispõe de apenas 30 horas para que se trate do tema em sala de aula. Por outro lado, poucas universidades ultrapassam a linha de 60 horas, mas, é válido ressaltar dois casos específicos. Trata-se das Universidades Federais de Goiás e de Rondônia, onde a primeira possui uma carga horária de 120 horas disposta em Teoria da Contabilidade I e II e a segunda, distribui o tema em

<sup>2</sup> Além das ementas citadas como não encontradas no início desta pesquisa, não estão neste quadro as Universidades Federais do Rio Grande, da Grande Dourados e de Roraima devido à falta de dados.

módulos que chegam a uma carga horária de 280 horas-aula, sendo que deste montante 110 horas são práticas e 170 horas são teóricas.

Estes dois casos compartilham da mesma ideia de Theóphilo *et al* (2000) que entendem que as Faculdades deveriam dispensar à disciplina por volta de um total de 120 horas.

Além, de toda a análise feita é imprescindível saber quais as bibliografias utilizadas no ensino da Teoria da Contabilidade. A fim de constatar essa informação foi elaborado o Quadro 8.

<b>Autores</b>	<b>Livros</b>
HENDRIKSEN, E. S. e BREDA, M. F. V.	Teoria da Contabilidade
IUDÍCIBUS, S. e MARION, J. C.	Introdução à teoria da Contabilidade
IUDÍCIBUS, S.	Teoria da Contabilidade
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE	Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade
IUDICIBUS, S., MARTINS, E. e GELBKE E.	Manual de contabilidade societária
SCHMIDT, P.	História do pensamento contábil
SÁ, A. L.	Teoria da Contabilidade
HERMAN J. F.	Contabilidade Superior
IUDÍCIBUS, S e LOPES, A. B.	Teoria Avançada da Contabilidade
SÁ, A. L.	História Geral das Doutrinas da Contabilidade.
FRANCO, H.	A evolução dos princípios contábeis no Brasil
NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T.	Teoria da contabilidade
FIPECAFI, ARTHUR ANDERSEN.	Normas e práticas contábeis no Brasil
GOMES, J. S.	A linguagem contábil - o culto as escolas de contabilidade
MARION, J. C.	Contabilidade Empresarial
RIBEIRO, J. F. F., LOPES, J. PEDERNEIRAS, M.	Estudando Teoria da Contabilidade
LOPES, A B; MARTINS, E.	Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem
SÁ, A. L.	Princípios Fundamentais de Contabilidade

Quadro 8: Bibliografia mais indicada pelos cursos

Fonte: Sítios Eletrônicos dos cursos

Evidencia-se no Quadro 8, que a lista de sugestão de bibliografias pelas universidades federais é bastante abrangente e diversificada. Destaca-se que o livro Teoria da Contabilidade do autor Sérgio de Iudícibus está elencado dentre as sugestões da maioria das instituições, convergindo com a pesquisa de Theóphilo *et al* (2000) e Luz (2010).

Porém, verifica-se que nem todas as instituições utilizam a mesma bibliografia e algumas poderão estar mais direcionadas a determinada obra, principalmente se ela for mais antiga ou mais popular.

Fazendo uma análise global do que foi abordado, é interessante esclarecer qual a linha de raciocínio que cada universidade segue quando está sendo ministrada a disciplina de Teoria da Contabilidade. Com esta pesquisa ficou mais evidente que o assunto das salas de aula desta disciplina possui caráter normativo e econômico, aquele devido à abordagem conceitual de que normas devem ser seguidas pelos futuros profissionais de contabilidade no que tange aos princípios fundamentais e àquela pela abordagem no campo econômico com vistas a contabilidade e a sua influência neste ramo. Sobretudo, pensando sob as óticas administrativa e matemática, não foi possível identificar que há consistentes abordagens nestes temas.

A iniciativa das universidades em ministrar a disciplina de Teoria da Contabilidade durante a formação dos novos bacharéis em Ciências Contábeis provém não só do cumprimento da Resolução CNE/CES n. 10 de 2004, mas também de uma preocupação por parte dos docentes enquanto formadores de profissionais de mercado capacitados a refletir contabilmente e responder aos novos desafios apresentados por uma economia altamente volátil desse início de século XXI de forma consistente e coerente com o arcabouço teórico da Contabilidade.

## 5. CONCLUSÃO

A inclusão da disciplina de Teoria da Contabilidade nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis pela Resolução CFE n. 03 de 5 de outubro de 1992 promoveu um avanço qualitativo na formação profissional.

Porém, desde então, não houveram regulamentações que pudessem nortear a forma de tratamento que essa disciplina devesse ser ministrada na sala de aula e por conseguinte cada universidade adotou um critério próprio para inserir conteúdos que julgasse mais adequados. Ao longo desses quase vinte anos de inclusão nos cursos de Ciências Contábeis foi surgindo uma determinada divergência entre as ementas e bibliografias da disciplina de Teoria da Contabilidade nas instituições de ensino.

Portanto, essa pesquisa verificou em quais itens ou temas haviam disparidades e pôde-se observar que em relação ao semestre de em que a disciplina é ministrada há muito o que ser debatido, pois ele varia desde o início até o final do curso. Ainda relatou-se que a carga horária não se apresenta de forma uniforme sendo que a maioria das instituições apresenta disciplinas de 60 horas, embora hajam disciplinas com menos ou mais de 60 horas e isso indica que faz-se necessário um aprofundamento da discussão sobre a metodologia do ensino nesses casos bem como sobre os temas e bibliografias utilizadas nos cursos com a finalidade de promover uma maior eficiência do aprendizado.

A literatura aponta ser um equívoco a disciplina de Teoria da Contabilidade ser alocada nos semestres iniciais do curso devido ao pouco conhecimento que os alunos possuem sobre contabilidade nessa fase. Esse posicionamento se baseia na premissa de que os alunos ainda não têm a capacidade de assimilar os conteúdos ministrados e de transpor tais conteúdos para situações reais. No entanto, há um posicionamento acadêmico de que o ensino da prática contábil, quando dissociado ou afastado da teoria pode promover um aprendizado improdutivo ou restrito.

Por isso, sugere-se o desmembramento dessa disciplina em Teoria da Contabilidade I, para os alunos ingressantes, onde seriam introduzidos tópicos mais gerais da contabilidade em um nível menos aprofundado e Teoria da Contabilidade II para os alunos concluintes onde seriam trabalhados uma temática mais diversificada e mais aprofundada do que na disciplina anterior. Parece não restar dúvida de que a Teoria da Contabilidade, quando tratada de forma apropriada e com os recursos necessários, consegue mostrar ao aluno que existem diversas formas de pensar a respeito das técnicas contábeis ou de técnicas apreendidas em outras disciplinas e que esse é o grande diferencial que se procura em um bom profissional pelo mercado. As empresas buscam por profissionais que saibam pensar, refletir e tomar decisões eficientes acerca daquilo que está sendo feito e não apenas um profissional que saiba pura e simplesmente debitar e creditar.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Cacilda Soares de. **O ensino de contabilidade introdutória nas universidades públicas do Brasil**. 2002. 136 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

BRASIL. Ministério da Educação. **Resolução CFE s.n., de 8 de fevereiro de 1963**. Fixa os mínimos de conteúdo e duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Passarinho, Yesis Ilícia (org). Resoluções e Portarias do Conselho Federal de Educação -1962/1978. Brasília: DF – CFE – 1979.

BRASIL. Ministério da Educação. **Resolução CFE n. 3, de 3 de outubro de 1992.** Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis.

BRASIL. Ministério da Educação. **Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004.** Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.

CARNEIRO, Juarez Domingues. **Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.** 2. ed. rev. e atual. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

CALIXTO, Laura. O Ensino da Contabilidade Ambiental nas Universidades Brasileiras: Um Estudo Exploratório. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 3, p. 65-78, set./dez. 2006.

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza ; NIYAMA, Jorge Katsumi; ALMEIDA, Cintia de. O ensino da contabilidade internacional em cursos de graduação no Brasil: uma pesquisa empírica sobre o perfil dos docentes e recursos didáticos e metodológicos adotados. **UnB Contábil**, v. 10, p. 95-124, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Ministério da Educação. **Sinopses Estatísticas da Educação Superior: Graduação.** Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>>. Acesso em: 06 out. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução a Teoria da Contabilidade:** para o nível de graduação. São Paulo: Atlas, 1999.

LAFFIN, Marcos. Ensino da Contabilidade: componentes e desafios. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 13, n. 3, p. 9-18, dez. 2002.

MADEIRA, Geová José; MENDONÇA, Kênia Fabiana Cota; ABREU, Simone Martins. A disciplina teoria a contabilidade nos exames de suficiência e provão. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, ed. especial, p. 103-122, nov. 2003.

MARION, José Carlos. A disciplina Teoria da Contabilidade nos cursos de graduação – algumas considerações. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 8, n. 2, p. 3-8, out. 1997.

MARTINS, Gilberto de Andrade THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, José Batista. A utilização de jogos de empresa no ensino da contabilidade – uma experiência no curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Uberlândia. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16, 2000. **Anais...** Goiânia, 2000.

NOSSA, Valcemiro; COELHO, Cassius Regis Antunes; CHAGAS, José Ferreira. O ensino de contabilidade de Custos no Brasil. *In: Congresso Internacional de Custos, 5.*, 1997, Acapulco. **Anais do V Congresso Internacional de Custos**. Acapulco: CIC, 1997.

RAUPP, Fabiano Maury. O ensino de contabilidade geral e contabilidade de custos nos cursos de graduação em administração do Estado de Santa Catarina. **Revista de Negócios**, v. 14, p. 71-88, 2009.

RICARDINO, Álvaro Augusto. Algumas limitações do ensino de auditoria nos cursos de ciências contábeis no Brasil. *In: Congresso USP de Contabilidade, 3.*, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2003.

RICHARTZ, Fernando; KRÜGER, Letícia Meurer; LUNKES, Rogério João; BORGERT, Altair. Análise Curricular em Controladoria e as Funções do Controller. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, v. X, p. 1-18, jan./jun. 2012.

SANTOS, Roberto Vatan. Jogos de Empresas Aplicados ao Processo de Ensino e Aprendizagem de Contabilidade. **Revista de Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 31, p. 78-95, Jan./Abril de 2003.

SOARES, Sandro Vieira *et al.* Evolução do Currículo de Contabilidade no Brasil desde 1809. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, n. 30, ago./nov. 2011. (No prelo).

SOARES, Sandro Vieira; *et al.* O Curso de Ciências Contábeis das Universidades Federais e a Auditoria: uma análise dos aspectos curriculares. *In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 4.*, 2011, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2011.

SOUZA, Antônio Artur; *et al.* Ensino de Contabilidade Gerencial: Estudo dos Cursos de Ciências Contábeis das Melhores Universidades Brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 10, p. 69-90, Jul./Dez., 2008.

THEÓPHILO, Carlos Renato *et al.* O ensino da Teoria da Contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 3-10, dez. 2000.