

**ENSINAR CONTABILIDADE:
TRADICIONAL OU BALANÇOS SUCESSIVOS?**

**TEACHING ACCOUNTANCY:
TRADITIONAL OR SUCCESSIVE BALANCES?**

**ENSEÑAR CONTABILIDAD:
¿TRADICIONAL O BALANCES SUCESIVOS?**

CÁSSIO LUIZ VELLANI

Bacharel em Ciências Contábeis e Mestre em Contabilidade e Controladoria. Professor no curso de Administração da UNAERP (Ribeirão Preto) e curso de Ciências Contábeis nas Libertas Faculdades Integradas. Pesquisador em Contabilidade da Gestão Ambiental.

*Consultor em Custos e Auditoria.
empresaecologica@yahoo.com.br*

ANDRÉIA MARQUES MACIEL

Graduada em Ciências Contábeis e Mestre em Administração de Organizações. Coordenadora do curso de Ciências Contábeis das Faculdades COC. Pesquisadora em educação.

ammaciel@coc.com.br

RESUMO

Este artigo tem por objetivo responder ao seguinte questionamento: como ensinar Contabilidade Introdutória de forma mais integrada do que a tradicional? Por isso, trabalha-se com a seguinte proposição: no ensino da Contabilidade, pela primeira vez, aos alunos do curso de Ciências Contábeis, ou de outros relacionados com a área de negócios, o uso de uma metodologia que misture a forma Tradicional com a Balanços Sucessivos pode demonstrar ao discente a relação entre razonetes e demonstrações financeiras. Assim, a Contabilidade pode ser ensinada de forma mais integrada do que a tradicional. Os resultados

puderam revelar que o modelo apresentado mistura a forma tradicional com a dos balanços sucessivos para ensinar Contabilidade Introdutória. Utilizou-se como exemplo o ensino do conteúdo Dinâmica Patrimonial (balanços sucessivos) e Escrituração (razonetes) de forma integrada, ao mesmo tempo. Dessa forma, os alunos poderiam ter uma visão das relações existentes capazes de gerar informações úteis para tomadas de decisão.

Palavras-chave: Ensino da Contabilidade; Tradicional; Balanços Sucessivos.

ABSTRACT

This article aims to answer the following question: how to teach introductory accounting in a more integrated manner than the traditional one? Therefore, we work with the following proposition: in teaching accounting for the first time to students of Accounting, or other related business areas, the use of a methodology that blends the Traditional and Successive Balances can demonstrate to students the relationship between ledgers and financial statements. Thus, accounting can be taught in a more integrated way than the traditional one. The results might reveal that the presented model mixing the traditional and successive balances to teach introductory accounting. The teaching of dynamic patrimonial content (successive balance sheets) and bookkeeping (ledgers) in an integrated manner were used as an example, at the same time. Thus, the students had a vision of the relationship capable of generating useful information for decision making.

Keywords: Teaching Accounting; Traditional; Balance Successive.

RESUMEN

Este artículo objetiva responder al siguiente cuestionamiento: ¿cómo enseñar contabilidad introductoria de forma más integrada que la tradicional? Por eso, se trabaja con la siguiente proposición: en la enseñanza de la contabilidad por primera vez a los alumnos del curso de Ciencias Contables, o de otros relacionados con el área de negocios, el uso de una metodología que mezcle la forma Tradicional y Balances Sucesivos puede demostrar al discente la relación entre asientos contables y demostraciones financieras. Así, la contabilidad puede ser enseñada de forma más integrada que la tradicional. Los resultados pudieron revelar que el modelo presentado mezcla la forma tradicional y la de los balances sucesivos para enseñar la contabilidad introductoria. Utilizó como ejemplo, la enseñanza del contenido dinámica patrimonial (balances sucesivos) y escrituración (asientos contables) de forma integrada, al mismo tiempo. De esa forma, los alumnos podrían tener una visión de las relaciones existentes capaces de generar informaciones útiles para tomadas de decisión.

Palabras clave: Enseñanza de la Contabilidad; Tradicional; Balances Sucesivos.

1. INTRODUÇÃO

Ensinar Contabilidade pode ser considerado um processo complexo. Quando se trata da disciplina Contabilidade Introdutória no curso de Ciências Contábeis e Contabilidade Geral no curso de Administração e Economia, a complexidade e a relevância crescem. São disciplinas que mostram ao aluno, pela primeira vez, o universo fantástico da Contabilidade. Se nesse primeiro contato, o discente se perder e não compreender as relações entre razonetes e demonstrações contábeis, a Contabilidade pode ser confundida como mera emissora de guia para pagar tributos. A seguinte frase pode ser utilizada para resumir o objetivo da Ciência Contábil: gerar informação útil para tomada de decisão (IUDÍCIBUS; MARION, 2000).

Marion e Santos (2000) refletem que espaço há para metodologias diferentes da tradicional, aquela ensinada na maioria dos cursos de Contabilidade. O tradicional utiliza a metodologia ensinada na época da Contabilidade ditada por regras inflexíveis, escrita em forma de Lei e não informatizada. Atualmente, com as novas mudanças que convergem para uma Contabilidade focada em princípios, talvez o ensino dos postulados, princípios e convenções seja mais adequado no começo e, não, no final do curso.

A paixão do aluno pela Contabilidade depende do professor, da metodologia e do próprio discente. Este artigo foca-se na metodologia utilizada para ministrar o início da Contabilidade aos alunos de Contabilidade, Economia e Administração. Aqui, identificam-se duas correntes: Tradicional e Balanços Sucessivos. Na tradicional, os termos “débito”, “crédito”, “livro razão”, “razonetes”, “ativos” e “passivos” são bastante usuais. Na metodologia Balanços Sucessivos, esses termos são menos usuais; a ênfase volta-se em analisar o impacto dos eventos nas demonstrações financeiras.

Na tradicional, o foco está na contabilização via razonetes, para depois construir o Balanço Patrimonial e as outras demonstrações contábeis. Já na metodologia Balanços Sucessivos, o Balanço Patrimonial e outras demonstrações contábeis são elaboradas a cada evento. Assim, o aluno tem uma visão do impacto de cada evento nos relatórios contábeis. São duas metodologias, duas formas diferentes de ensinar a lógica da Ciência Contábil. Mas uma terceira forma pode surgir.

1.1. O problema

Na busca por uma terceira metodologia mais adequada aos tempos atuais, principalmente na educação a distância, surge a seguinte pergunta de pesquisa: como ensinar Contabilidade Introdutória de forma mais integrada do que a tradicional?

Normalmente, para se responder à pergunta de pesquisa, o pesquisador elabora um objetivo, que, segundo Richardson (1999), define o que se busca com a execução da

pesquisa. Porém, quando a pergunta utiliza o termo “como”, a pesquisa pode ser executada por meio de uma Pesquisa Estudo de Caso. Martins (2006) e Yin (2005) refletem que em Pesquisa Estudo de Caso não são apropriadas formulações de objetivos e hipóteses, mas uma proposição. Segue a proposição deste artigo.

1.2. A proposição

A proposição pode ser uma expectativa, uma proposta, uma ideia ou uma intuição a ser pesquisada. Martins (2006) e Yin (2005) explicam que a dinâmica da Pesquisa Estudo de Caso e o interesse em analisar a proposição admitida orientam o pesquisador na definição do que se busca com a execução da pesquisa. A proposição deste artigo se aproxima de uma proposta para ensinar a disciplina Contabilidade Introdutória no curso de Ciências Contábeis e Contabilidade Geral nos cursos de Administração e Economia. Enfim, uma proposta para ensinar, pela primeira vez, a Contabilidade.

A proposição pode ser escrita da seguinte forma: no ensino da Contabilidade, pela primeira vez, aos alunos do curso de Ciências Contábeis, ou de outros relacionados à área de negócios, o uso de uma metodologia que misture a forma Tradicional e Balanços Sucessivos pode demonstrar ao discente a relação entre razonetes e demonstrações financeiras. Assim, a Contabilidade pode ser ensinada de forma mais integrada que a tradicional.

Trata-se, portanto, de uma mistura entre o modelo tradicional e balanços sucessivos e como essa mistura pode mostrar ao aluno a integração entre as contas (razonetes, via forma tradicional) e o efeito dos eventos nas demonstrações contábeis Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Fluxo de Caixa (via balanços sucessivos). O intuito é ensinar o impacto dos eventos nos razonetes e em três demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração dos Fluxos de Caixa.

1.3. Metodologia

Em Pesquisa Estudo de Caso, a metodologia pode ser interpretada como o caminho percorrido pelo pesquisador para testar a proposição do estudo. Conforme Yin (2005), a estratégia de estudo de caso permite uma investigação de processos organizacionais e administrativos em um ou mais contextos. O processo de ensinar Contabilidade Introdutória pode ser considerado um processo organizacional. Por isso, o método Pesquisa Estudo de Caso pode ser utilizado.

Aqui, dentro do processo de ensinar Contabilidade, cada evento foi considerado um caso e a exposição do impacto do evento nos razonetes e nas demonstrações contábeis se referem à unidade de análise. Trata-se, portanto, de uma Pesquisa Estudo de Caso classificada como: pesquisa estudo (incorporado) de casos múltiplos (tipo 4) (YIN, 2005) (MARTINS, 2006).

Existem algumas técnicas para coletar dados em uma Pesquisa Estudo de Caso, como, por exemplo, observação participante, entrevista, *focus group*, análise de conteúdo, pesquisa documental, pesquisa-ação, análise de discurso, entre outras (MARTINS, 2006) (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Este artigo usou a técnica observação participante. Martins (2006) explica que nesse tipo de pesquisa o pesquisador participante executa sua pesquisa enquanto interage com os envolvidos com o caso. Aqui, o caso é cada evento e os alunos e o pesquisador participante são sujeitos do processo de ensino-aprendizagem; são sujeitos que interagem com o caso e que fazem parte da estrutura social. Aqui, a pesquisa foi encoberta. Os alunos não sabiam que suas observações foram incorporadas aqui.

A ferramenta de coleta de dados utilizada foi a observação participante. Dentro dessa abordagem, a Pesquisa Estudo de Caso foi executada. O observador participante foi um dos autores deste artigo – um docente em Instituição de Ensino Superior privada que ministra a disciplina Contabilidade Geral no curso de administração. Aplicou-se a proposta deste artigo e notou-se que alguns alunos que faziam pela segunda vez o curso, mas pela primeira vez na nova metodologia, elogiaram.

1.4. Justificativa

A grande barreira para o aprendizado da Contabilidade pode ser logo nas primeiras aulas de Contabilidade Introdutória, seja para o curso de Contabilidade ou para outros cursos relacionados com negócios, como Administração e Economia. Se nas primeiras aulas de Contabilidade, o aluno não entender a lógica da contabilização e o objetivo das demonstrações financeiras, o risco para não gostar e, conseqüentemente, não entender, é muito grande, principalmente, para os cursos de Economia e Administração.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O problema deste artigo tem relação com a didática. Pimenta e Anastasiou (2002) explicam que o termo “didática” é utilizado desde a Grécia Antiga para tratar do processo de ensino. Didática estuda as técnicas de passar o conhecimento. Freire (2004) reflete que, para praticar didática, o homem deve ser entendido como um sujeito de relações. Este artigo apresentou uma proposta para passar o conhecimento sobre Contabilidade – didática para o ensino da Contabilidade.

Ensinar faz parte do sistema educação. Grinspun (1999) explica que a origem da palavra educação está ligada a dois vocábulos: *educare* e *educere*. O primeiro significa orientar, transportar o aprendiz do ponto em que se encontra até o desejado. O segundo pode ser interpretado como o processo de despertar no aprendiz suas potencialidades. Como despertar nos alunos o gosto pela Contabilidade?

Eyerkauffer, Fietz e Domingues (2006) concluíram que o processo de ensino-aprendizagem em Ciências Contábeis necessita de inovação. A proposta deste artigo pode ser considerada uma inovação. Nesse sentido, Fessler (2008) comenta sobre a possibilidade de o professor de Contabilidade utilizar novas técnicas para ensinar. Este artigo converge para essa busca.

Basioudis (2008) relata sua experiência como professor de Contabilidade Introdutória em uma escola de negócios no Reino Unido, ao utilizar a internet e aplicar testes-surpresa. Outros artigos internacionais tratam do assunto, como, por exemplo: Bible, Simkin e Huechler (2008) relatam que o uso de testes de múltipla escolha pode ser um ótimo instrumento avaliativo; Bloom e Solotko (2008) discorrem sobre o uso de documentos contábeis antigos para ensinar Contabilidade Introdutória.

No Brasil, Coelho e Chagas (1998) descrevem vários pontos do ensino da disciplina Contabilidade de Custos como: localização na grade curricular, conteúdo programático, referências bibliográficas, recursos instrucionais e processo de avaliação. Peleias et al. (2007) escreveram sobre a história do ensino da Contabilidade no Brasil. Segundo os resultados, eventos econômicos, políticos e sociais afetaram o ensino da Contabilidade no Brasil.

Dentro desses acontecimentos políticos, a mudança na legislação contábil merece ênfase. Nesse sentido, a proposta deste artigo converge para ensinar os princípios antes de tudo, pois, com as novas mudanças, a Contabilidade passa das regras que estão na Lei para regras baseadas em princípios.

3. APLICAÇÃO DA PROPOSTA

Para executar esta pesquisa, foi necessário criar eventos e simular uma aula de Contabilidade Introdutória, que trata na dinâmica patrimonial e escrituração. Cada evento foi tratado como um caso. As unidades de análise foram: os Razonetes, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração dos Fluxos de Caixa. A Figura 1 ilustra o enquadramento desta Pesquisa Estudo de Caso:

Caso 1: evento 1, formação da empresa		Caso 2: evento 2, compra de imobilizado à vista		Caso 3: evento 3, compra de estoque à vista	
Múltiplas unidades de análise:	Razonetes	Múltiplas unidades de análise:	Razonetes	Múltiplas unidades de análise:	Razonetes
	Balanço Patrimonial		Balanço Patrimonial		Balanço Patrimonial
	Demonstração do Resultado do Exercício		Demonstração do Resultado do Exercício		Demonstração do Resultado do Exercício
	Demonstração dos Fluxos de Caixa		Demonstração dos Fluxos de Caixa		Demonstração dos Fluxos de Caixa
Caso 4: evento 4, compra de estoque a prazo		Caso 5: evento 5, venda de estoque à vista		Caso 6: evento 6, venda de estoque a prazo	
Múltiplas unidades de análise:	Razonetes	Múltiplas unidades de análise:	Razonetes	Múltiplas unidades de análise:	Razonetes
	Balanço Patrimonial		Balanço Patrimonial		Balanço Patrimonial
	Demonstração do Resultado do Exercício		Demonstração do Resultado do Exercício		Demonstração do Resultado do Exercício
	Demonstração dos Fluxos de Caixa		Demonstração dos Fluxos de Caixa		Demonstração dos Fluxos de Caixa

Figura 1 – O estudo (incorporado) de casos múltiplos (tipo 4), conforme Yin (2005).

FONTE: elaborado pelos autores.

Conforme a Figura 1, este artigo criou seis eventos para simular o ensino sobre a Dinâmica Patrimonial (balanços sucessivos) e a Escrituração (razonetes). Esta pesquisa se enquadra em um Estudo (incorporado) de múltiplos casos (tipo 4). Seguem os enunciados dos eventos:

1. No dia 31 de dezembro de determinado ano (31/12/0000), nasce a empresa EVOLUTION S.A. Até 31/3/0001, os sócios investiram R\$100 milhões em dinheiro, depositados em conta corrente da nova pessoa jurídica EVOLUTION S.A. – existirá, portanto, os CPFs dos sócios (pessoa física) e o CNPJ da empresa (pessoa jurídica).
2. De 31/3/0001 até 30/6/0001, a companhia compra à vista um conjunto de ativos, que formam a estrutura da empresa, no valor de R\$30 milhões. Esse conjunto de ativos que formam a estrutura da empresa é chamado “Imobilizado”.
3. De 30/6/0001 até 30/9/0001, a empresa comprou à vista \$50 de mercadorias para serem revendidas. A conta que agrupa os produtos que serão vendidos é chamada “Estoque”.
4. De 30/9/0001 até 31/12/0001, a empresa comprou a prazo \$40 de mercadorias para serem revendidas. A conta que agrupa os produtos que serão vendidos é chamada “Estoque”.
5. De 31/12/0001 até 31/3/0002, a empresa Evolutions S.A. vendeu R\$60 milhões do estoque por R\$160 milhões. Lembre-se: quando há vendas, divide-se a contabilização em duas partes.
6. De 31/3/0002 até 30/6/0002, a empresa Evolutions S.A. vendeu R\$30 milhões do estoque por R\$100 milhões. Lembre-se: quando há vendas, divide-se a contabilização em duas partes.

Para efeito de didática, em cada trimestre há somente um evento. Então, após cada evento, são contabilizados os razonetes e elaborados um balanço patrimonial, uma demonstração do resultado do exercício e uma demonstração dos fluxos de caixa. E na sala de aula, na lousa ou no Excel, por meio do projetor multimídia, demonstrar abaixo desses razonetes o efeito dos eventos nas demonstrações contábeis: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e demonstração dos fluxos de caixa.

3.1. Evento 1

No dia 31 de dezembro de determinado ano (31/12/0000), nasce a empresa EVOLUTION S.A. Até 31/3/0001, os sócios investiram R\$100 milhões em dinheiro, depositado em conta corrente da nova pessoa jurídica EVOLUTION S.A. – existirá, portanto, os CPF dos sócios (pessoa física) e o CNPJ da empresa (pessoa jurídica).

- Efeito nos razonetes, após o Evento 1:

<p>Contas do ativo</p> <p style="margin-left: 40px;">Disponibilidades</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">1 100</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	1 100		<p>Contas de PL</p> <p style="margin-left: 40px;">Capital Social</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> <td style="width: 50%; border-left: 1px solid black; padding: 5px;">100 1</td> </tr> </table>		100 1
1 100					
	100 1				

Vale lembrar que se pode utilizar no lugar do termo Débito “alterar o lado esquerdo” e no lugar do termo Crédito “alterar o lado direito”. Isso porque o aluno já sabe o que é lado direito e esquerdo. Acrescentar dois termos que eles conhecem em outro contexto vistos nos extratos de suas contas correntes. Por isso, somente no final do curso, dizer que alterar o lado esquerdo significa debitar e o lado direito, creditar.

Depois de mostrar o efeito nos razonetes Disponibilidades e Capital Social, expor o efeito do evento nas demonstrações contábeis.

- Efeito nas três demonstrações contábeis após o Evento 1:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)						Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)			Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.						Evolutions S. A.			Evolutions S. A.		
Ativo	31/3/0001	31/12/0000	Passivo	31/3/0001	31/12/0000	Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.				31/3/0001	31/12/0000
Disponibilidades	100		PL Capital Social	100					Atividades operacionais	-	-
									Atividades de investimento	-	-
									Atividades de Financiamento (+) Aumento de capital	100	-
Total	100		Total	100					Saldo Inicial das disponibilidades	0	-
									Saldo Final das disponibilidades	100	-

Observa-se que, primeiro, o efeito do evento nas três demonstrações foi demonstrado. Visualizar o todo e depois analisar cada uma separadamente como se segue.

- Efeito em cada uma das três demonstrações contábeis após o Evento 1:

Primeiramente, o Balanço Patrimonial:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)					
Evolutions S.A.					
Ativo	31/3/0001	31/12/0000	Passivo	31/3/0001	31/12/0000
Disponibilidades	100		PL		
			Capital Social	100	
Total	100		Total	100	

Em seguida, a Demonstração do Resultado do Exercício após o Evento 1:

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)
Evolutions S. A.
Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.

No final primeiro evento, a Demonstração dos Fluxos de Caixa após o Evento 1:

Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	31/3/0001	31/12/0000
Atividades operacionais	-	-
Atividades de investimento	-	-
Atividades de Financiamento (+) Aumento de capital	100	-
Saldo Inicial das disponibilidades	0	-
Saldo Final das disponibilidades	100	-

Após, ir para o Evento 2.

3.2. Evento 2

De 31/3/0001 até 30/6/0001, a companhia compra à vista um conjunto de ativos, que formam a estrutura da empresa, no valor de R\$30 milhões. Esse conjunto de ativos que formam a estrutura da empresa é chamado “Imobilizado”.

- Razonetes após o Evento 2:

Contas do Ativo

Disponibilidades	
1	2
100	30
Imobilizado	
2	
30	

- Efeito nas três demonstrações contábeis após o Evento 2:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)						Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)			Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.						Evolutions S. A.			Evolutions S. A.		
Ativo	30/6/0001	31/3/0001	Passivo	30/6/0001	31/3/0001	Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.				30/6/0001	31/3/0001
Disponibilidades	70	100	PL						Atividades operacionais		
Imobilizado	30		Capital Social	100	100				Atividades de investimento (-) Pagamento de imobilizado	(30)	-
Total	100		Total	100	100				Atividades de Financiamento (+) Aumento de capital		100
									Saldo Inicial das disponibilidades	100	0
									Saldo Final das disponibilidades	70	100

- Efeito em cada uma das três demonstrações contábeis após o Evento 2:

Primeiramente, o Balanço Patrimonial:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)					
Evolutions S.A.					
Ativo	30/6/0001	31/03/0001	Passivo	30/6/0001	31/3/0001
Disponibilidades	70	100			
Imobilizado	30		PL Capital Social	100	100
Total	100	100	Total	100	100

Em seguida, a Demonstração do Resultado do Exercício após o Evento 2:

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)
Evolutions S. A.
Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.

No final primeiro evento, a Demonstração dos Fluxos de Caixa após o Evento 2:

Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	30/6/0001	31/3/0001
Atividades operacionais		
Atividades de investimento (-) Pagamento de imobilizado	(30)	-
Atividades de Financiamento (+) Aumento de capital		100

Saldo Inicial das disponibilidades	100	0
Saldo Final das disponibilidades	70	100

3.3. Evento 3

De 30/6/0001 até 30/9/0001, a empresa comprou à vista \$50 de mercadorias para serem revendidas. A conta que agrupa os produtos que serão vendidos é chamada “Estoque”.

- Efeito nos razonetes após o Evento 3:

Contas do ativo

Disponibilidades		Estoque	
1	100	2	50
	30	3	
	50		

- Efeito nas três demonstrações contábeis após o Evento 3:

Balanço Patrimonial (em R\$ Milhões)					
Evolutions S. A.					
Ativo	30/9/0001	30/6/0001	Passivo	30/9/0001	30/6/0001
Disponibilidades	20	70			
Estoque	50	0	PL		
Imobilizado	30	30	Capital Social	100	100
Total	100	100	Total	100	100

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)	
Evolutions S. A.	
Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.	

Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	30/9/0001	30/6/0001
Atividades operacionais		
(-) Pagamento de fornecedores	(50)	-
Atividades de investimento		
(-) Pagamento de imobilizado	-	(30)
Atividades de Financiamento		
Saldo Inicial das disponibilidades	70	100
Saldo Final das disponibilidades	20	70

- Efeito em cada uma das três demonstrações contábeis após o Evento 3:

Primeiramente, o Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial (em R\$ Milhões)					
Evolutions S.A.					
Ativo	30/9/0001	30/6/0001	Passivo	30/9/0001	30/6/0001
Disponibilidades	20	70			
Estoque	50	0	PL		
Imobilizado	30	30	Capital Social	100	100
Total	100	100	Total	100	100

Em seguida, a Demonstração do Resultado do Exercício após o Evento 3:

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)	
Evolutions S. A.	
Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.	

No final primeiro evento, a Demonstração dos Fluxos de Caixa após o Evento 3:

Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	30/9/0001	30/6/0001
Atividades operacionais (-) Pagamento de fornecedores	(50)	-
Atividades de investimento (-) Pagamento de imobilizado	-	(30)
Atividades de Financiamento	-	-
Saldo Inicial das disponibilidades	70	100
Saldo Final das disponibilidades	20	70

3.4. Evento 4

De 30/9/0001 até 31/12/0001, a empresa comprou a prazo \$40 de mercadorias para serem revendidas. A conta que agrupa os produtos que serão vendidos é chamada “Estoque”.

<p>Contas do ativo</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Estoque</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center; vertical-align: bottom;"> ³ 50 </td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; vertical-align: top;"> ⁴ 40 </td> <td></td> </tr> </table>	Estoque		³ 50		⁴ 40		<p>Contas de passivo</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Fornecedores</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center; vertical-align: bottom;"> ⁴ 40 </td> </tr> </table>	Fornecedores			⁴ 40
Estoque											
³ 50											
⁴ 40											
Fornecedores											
	⁴ 40										

- Feito nas três demonstrações contábeis após o Evento 4:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)						Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)			Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.						Evolutions S. A.			Evolutions S. A.		
Ativo	31/12/0001	30/9/0001	Passivo	31/12/0001	30/9/0001		31/12/0001	30/9/0001		31/12/0001	30/9/0001
Disponibilidades	20	20	Fornecedores	40	0	Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.					
Estoque	90	50	PL				Atividades operacionais (-) Pagamento de fornecedores	-	(50)		
Imobilizado	30	30	Capital Social	100	100		Atividades de investimento	-	-		
Total	140	100	Total	140	100		Atividades de Financiamento	-	-		
							Saldo Inicial das disponibilidades	20	70		
							Saldo Final das disponibilidades	20	20		

- Feito em cada uma das três demonstrações contábeis após o Evento 4:

Primeiramente, o Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial (em R\$ Milhões)					
Evolutions S.A.					
Ativo	31/12/0001	30/9/0001	Passivo	31/12/0001	30/9/0001
Disponibilidades	20	20	Fornecedores	40	0
Estoque	90	50	PL Capital Social	100	100
Imobilizado	30	30			
Total	140	100	Total	140	100

Em seguida, a Demonstração do Resultado do Exercício após o Evento 4:

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)
Evolutions S. A.
Se não houve venda e nem despesa, não há movimentação.

No final primeiro evento, a Demonstração dos Fluxos de Caixa após o Evento 4:

Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	31/12/0001	30/9/0001
Atividades operacionais		
(-) Pagamento de fornecedores	-	(50)
Atividades de investimento	-	-
Atividades de Financiamento	-	-
Saldo Inicial das disponibilidades	20	70
Saldo Final das disponibilidades	20	20

3.5. Evento 5

De 31/12/0001 até 31/03/0002, a empresa Evolutions S.A. vendeu R\$60 milhões do estoque por R\$160 milhões. Lembre-se: quando há vendas, divide-se a contabilização em duas partes.

- Efeito nos razonetes:

Parte I:

<p>Contas do ativo</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Estoque</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">3 50</td> <td style="padding: 5px;">5a 60</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">4 40</td> <td></td> </tr> </table>	Estoque		3 50	5a 60	4 40		<p>Contas de resultado</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Custo das vendas</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">5a 60</td> <td></td> </tr> </table>	Custo das vendas		5a 60	
Estoque											
3 50	5a 60										
4 40											
Custo das vendas											
5a 60											

Parte II:

<p>Contas de resultado</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">5b 160</td> </tr> </table>	receita			5b 160	<p>Contas do ativo</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Disponibilidades</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">1 100</td> <td style="padding: 5px;">2 30</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">5b 160</td> <td style="padding: 5px;">3 50</td> </tr> </table>	Disponibilidades		1 100	2 30	5b 160	3 50
receita											
	5b 160										
Disponibilidades											
1 100	2 30										
5b 160	3 50										

Como este artigo considera que em cada trimestre há somente um evento, então foi necessário encerrar os razonetes de resultado antes de ir para o próximo evento. Assim, foi criado um razonete chamado APURAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO, conforme consta a seguir:

- Encerramento:

Contas de Resultado

<table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Custo das vendas</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">5a 60</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">e1 - 5 60</td> </tr> </table>	Custo das vendas		5a 60			e1 - 5 60	<table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Receita</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">5b 160</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">e2 - 5 160</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </table>	Receita			5b 160	e2 - 5 160		<p>Contas de PL</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Lucros Acumulados</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">e4 - 5 100</td> <td style="padding: 5px;">e3 - 5 100</td> </tr> </table> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Reserva de Lucros</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">e4 - 5 100</td> </tr> </table>	Lucros Acumulados		e4 - 5 100	e3 - 5 100	Reserva de Lucros			e4 - 5 100
Custo das vendas																						
5a 60																						
	e1 - 5 60																					
Receita																						
	5b 160																					
e2 - 5 160																						
Lucros Acumulados																						
e4 - 5 100	e3 - 5 100																					
Reserva de Lucros																						
	e4 - 5 100																					

- Efeito nas três demonstrações contábeis após o Evento 5:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)					Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)			Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)			
Evolutions S. A.					Evolutions S. A.			Evolutions S. A.			
Ativo	31/3/0002	31/12/0001	Passivo	31/3/0002	31/12/0001				31/3/0002	31/12/0001	
Disponibilidades	180	20	Fornecedores	40	40	Receita	160	-	Atividades operacionais		
Estoque	30	90	PL			(-) Custo das vendas	(60)		(+) Recebimento de clientes	160	-
Imobilizado	30	30	Capital Social	100	100	(=) Lucro bruto	100		Atividades de investimento	-	-
			Reserva de Lucro	100	0				Atividades de Financiamento	-	-
Total	240	140	Total	240	140				Saldo Inicial das disponibilidades	20	20
									Saldo Final das disponibilidades	180	20

- Efeito em cada uma das três demonstrações contábeis após o Evento 5:

Primeiramente, o Balanço Patrimonial:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)					
Evolutions S.A.					
Ativo	31/3/0002	31/12/0001	Passivo	31/3/0002	31/12/0001
Disponibilidades	180	20	Fornecedores	40	40
Estoque	30	90	PL		
Imobilizado	30	30	Capital Social	100	100
			Reserva de lucros	100	0
Total	240	140	Total	240	140

Em seguida, a Demonstração do Resultado do Exercício após o Evento 5:

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	31/3/0002	
Receita	160	
(-) Custo das vendas	(60)	-
(=) Lucro bruto	100	

No final primeiro evento, a Demonstração dos Fluxos de Caixa após o evento 5:

Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	31/3/0002	31/12/0001
Atividades operacionais		
(+) Recebimento de clientes	160	-
Atividades de investimento	-	-
Atividades de Financiamento	-	-
Saldo Inicial das disponibilidades	20	20
Saldo Final das disponibilidades	180	20

3.6. Evento 6

De 31/3/0002 até 30/6/0002, a empresa Evolutions S.A. vendeu R\$30 milhões do estoque por R\$100 milhões. Lembre-se: quando há vendas, divide-se a contabilização em duas partes.

- Efeito nos razonetes

Parte I:

<p>Contas do ativo</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Estoque</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">3 50</td> <td style="padding: 5px;">60 5a</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">4 40</td> <td style="padding: 5px;">30 6a</td> </tr> </table>	Estoque		3 50	60 5a	4 40	30 6a	<p>Contas de resultado</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Custo das vendas</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">6a 30</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </table>	Custo das vendas		6a 30	
Estoque											
3 50	60 5a										
4 40	30 6a										
Custo das vendas											
6a 30											

Parte II:

<p>Contas de resultado</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Receita</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">100 6b</td> </tr> </table>	Receita			100 6b	<p>Contas do ativo</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Clientes</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">6b 100</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </table>	Clientes		6b 100	
Receita									
	100 6b								
Clientes									
6b 100									

- Encerramento

Contas de resultado													
<table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Custo das vendas</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">6a 30</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">30 e1 - 6</td> </tr> </table>	Custo das vendas		6a 30			30 e1 - 6	<table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Receita</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">100 6b</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">e2 - 6 100</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </table>	Receita			100 6b	e2 - 6 100	
Custo das vendas													
6a 30													
	30 e1 - 6												
Receita													
	100 6b												
e2 - 6 100													

Apuração de Resultado do Exercício

e1 - 6 30	100 e2 - 6
	70
e3 - 6 70	

Contas de PL

Lucros Acumulados			
e4 - 5	100	100	e3 - 5
e4 - 6	70	70	e3 - 6
Reserva de Lucros			
		100	e4 - 5
		70	e4 - 6

- Feito nas três demonstrações contábeis após o Evento 6:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)						Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)				Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.						Evolutions S. A.				Evolutions S. A.		
Ativo	30/6/0002	31/3/0002	Passivo	30/6/0002	31/3/0002		30/6/0002	31/3/0002		30/6/0002	31/3/0002	
Disponibilidades	180	180	Fornecedores	40	40	Receita	100	160	Atividades operacionais	-	160	
Clientes	100	0	PL			(-) Custo das vendas	(30)	(60)	(+) Recebimento de clientes	-	160	
Estoque	0	30	Capital Social	100	100	(=) Lucro bruto	70	100	Atividades de investimento	-	-	
Imobilizado	30	30	Reserva de Lucro	170	100				Atividades de Financiamento	-	-	
Total	310	240	Total	310	240				Saldo Inicial das disponibilidades	180	20	
									Saldo Final das disponibilidades	180	180	

- Feito em cada uma das três demonstrações contábeis após o Evento 6:

Primeiramente, o Balanço Patrimonial:

Balanco Patrimonial (em R\$ Milhões)					
Evolutions S.A.					
Ativo	30/6/0002	31/3/0002	Passivo	30/6/0002	31/3/0002
Disponibilidades	180	180	Fornecedores	40	40
Clientes	100	0	PL		
Estoque	0	30	Capital Social	100	100
Imobilizado	30	30	Reserva de lucros	170	100
Total	310	240	Total	310	240

Em seguida, a Demonstração do Resultado do Exercício após o Evento 6:

Demonstração do Resultado do Exercício (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	30/6/0002	31/3/0002
Receita	100	160
(-) Custo das vendas	(30)	(60)
(=) Lucro bruto	70	100

No final primeiro evento, a Demonstração dos Fluxos de Caixa após o Evento 6:

Demonstração do Fluxo de Caixa (em R\$ Milhões)		
Evolutions S. A.		
	30/6/0002	31/3/0002
Atividades operacionais (+) Recebimento de clientes	-	160
Atividades de investimento	-	-
Atividades de Financiamento	-	-
Saldo Inicial das disponibilidades	180	20
Saldo Final das disponibilidades	180	180

Após a contabilização do Evento 6, do caso 6, pode-se observar que, com a mistura entre a forma tradicional e os balanços sucessivos, a dinâmica patrimonial e a escrituração podem ser observadas de forma integrada. A partir desse ponto, todos os outros podem ser ensinados dessa forma. Ensina-se depreciação desde o começo sem afetar a conta disponibilidades, quando o conteúdo for sobre a demonstração dos fluxos de caixa; o aluno não terá problemas em entender que um ajuste (no método indireto) significa somar o gasto com depreciação para calcular o caixa gerado pelas disponibilidades.

Assim, desde o início, ele visualizou o impacto dos eventos contábeis nas três demonstrações financeiras: Balanço Social, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração dos Fluxos de Caixa. Este artigo também identifica que o método exige organização por parte do docente, ponto crucial para ser um docente com profissionalismo e respeito ao conhecimento.

Observou-se que a técnica utiliza o *software* Excel, disponível a qualquer docente que trabalha no contexto da educação a distância, haja vista animações adicionais que ajudam a atingir os sentidos do corpo discente e que complementam esta pesquisa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo formulou uma proposta para contribuir com o ensino da Contabilidade e encontrar uma resposta ao seguinte questionamento: como ensinar Contabilidade Introdutória de forma mais integrada do que a tradicional? Nessa busca, este artigo utiliza a pesquisa qualitativa Pesquisa Estudo de Caso e responde que uma mistura entre o modelo tradicional e balanços sucessivos pode ser uma resposta.

Para concluir isso, seis eventos foram formulados e utilizados como os casos do estudo (incorporado) de Casos Múltiplos (Tipo 4), conforme a classificação contida em Yin

(2005). As unidades de análise são os razonetes, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício e a demonstração dos fluxos de caixa. Os resultados puderam revelar que o modelo apresentado mistura a forma tradicional com a dos balanços sucessivos para ensinar Contabilidade Introdutória. Utilizou-se como exemplo o ensino do conteúdo Dinâmica Patrimonial (balanços sucessivos) e Escrituração (razonetes) de forma integrada, ao mesmo tempo.

Dessa forma, os alunos poderiam ter uma visão das relações existentes capazes de gerar informações úteis para tomadas de decisão. Nesse ponto é que se encontra o limite deste artigo ao não comparar as notas dos alunos que aprenderam com o método tradicional, o método do Balanços Sucessivos e este novo modelo. Vale lembrar que, no caso dessa comparação, seriam necessários vários semestres de observações para conseguir significância estatística, haja vista que esse limite poderia servir também para estimular outros pesquisadores; quiçá poder-se-á inferir sobre a relação entre o método de ensino e o desempenho do aluno.

Nos tempos atuais, principalmente no contexto da educação a distância, o método de ensinar Contabilidade pode utilizar uma visão do todo para depois discorrer sobre as partes. Sem a visão do todo, o aluno não consegue analisar as relações existentes. Conduzir o aprendizado do aluno na visão holística do mundo é sair dos olhos cartesianos. Ensinar Contabilidade dessa forma pode despertar em alguns alunos o desejo pelo conhecimento sobre a linguagem universal dos negócios: a Ciência Contábil.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, C. S. **O ensino da contabilidade introdutória nas universidades públicas do Brasil**. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

BASIOUDIS, I. The introduction of 'surprise tests' in teaching accounting. **Accounting Education: an international journal**, v. 17, n. 2, p. 205-208, June 2008.

BIBLE, L.; SIMKIN, M. G.; KUECHLER, W. Using multiple-choice tests to evaluate students understanding of accounting. **Accounting Education: an international journal. Supplement** v. 17, p. 55-68, September 2008.

BLOOM, R. SOLOTKO, J. Using an historical account book as a teaching tool. **Accounting Education: an international journal**, v. 14, n. 3, p. 239-269, September 2005.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Tradução Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

EYERKAUFER, M. L.; FIETZ, E. E.; DOMINGUES, M. J. Tecnologia da informação no ensino da contabilidade: estudo realizado em duas instituições do estado de Santa Catarina. IN: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 3., 2006, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Educacional Dom Bosco, 2006.

FESSLER, N. J. A 'modern' professor in 'postmodern' land: adventures teaching accounting. **Accounting Education: an international journal**, v. 17, n. 2, p. 201-204, June 2008.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia da Autonomia**. Saberes necessários à prática educativa. 30. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2004.

GRINSPUN, M. P. **Educação tecnológica: desafios e perspectivas**. São Paulo: Cortez, 1999.

IUDICIBUS, S., MARION, J. C. **Curso de contabilidade para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, J. C.; SANTOS, M. C. Os dois lados de uma profissão. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 11, n. 2, p. 3-9, Ago. 2000.

MARTINS, G. A. **O estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

NOSSA, V.; COELHO, C. R. A.; CHAGAS, J. F. O ensino da contabilidade de custos no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 111, Maio/Junho 1998.

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. SEGRETTI, J. B.; CHIROTTO, A. R. A evolução da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**, Edição Especial 30 anos de Doutorado, p. 19-32, Junho 2007.

PIMENTA, S.; ANASTASIOU, L.G.C. **Docência em Formação no Ensino Superior**. São Paulo: Cortez, 2002.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.