

FRANCIMERIO MIGUEL SUCUPIRA

ATIVO E SUA MENSURAÇÃO: Um estudo acerca do conhecimento agregado pela
disciplina de Teoria da Contabilidade aos discentes do curso de Ciências Contábeis
do Estado da Paraíba

SOUSA

2013

FRANCIMERIO MIGUEL SUCUPIRA

ATIVO E SUA MENSURAÇÃO: Um estudo acerca do conhecimento agregado pela disciplina de Teoria da Contabilidade aos discentes do curso de Ciências Contábeis do Estado da Paraíba

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof: Fabiano Ferreira Batista

SOUSA

2013

SUCUPIRA, Francimerio Miguel

ATIVO E SUA MENSURAÇÃO: Um estudo acerca do conhecimento agregado pela disciplina de Teoria da Contabilidade aos discentes do curso de Ciências Contábeis do Estado da Paraíba

Francimerio Miguel sucupira- Sousa/PB, UFCG, 2013,

Monografia para graduação em Ciências Contábeis. Fabiano Ferreira Batista

Palavras-chaves: 1. Ativo 2. Mensuração 3. Teoria da Contabilidade.

FRANCIMERIO MIGUEL SUCUPIRA

**ATIVO E SUA MENSURAÇÃO: Um estudo acerca do conhecimento agregado
pela disciplina de Teoria da Contabilidade aos discentes do curso de Ciências
Contábeis do Estado da Paraíba**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela banca examinadora, delegada pela Coordenação do curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande - PB

Presidente: Prof. Fabiano Ferreira Batista (Orientador)

Membro: Prof.^a Lucia Silva Albuquerque, Ms - UFCG

Membro: Prof.^a Gianinni Martins Pereira Cirne

SOUSA/PB, 19 de Março de 2013

Dedico sobre tudo a Deus por ter mim sustentado em todas as etapas da vida que eu já passei e agora neste trabalho. A meu pai Francisco Antônio (Hominho), minha querida mãe Maria Sucupira (Mariquinha) e os meus amados irmãos (Francisco das Chagas, Fernanda, Fransualdo – *in memoriam* e Fagna) pela confiança e esperança que em mim depositaram mesmo em meio a todas as dificuldades enfrentadas.

Enfim, a todos que Deus colocou no meu caminho e foram sinônimos das suas bênçãos para eu continuar minha caminhada...

AGRADECIMENTOS

Conclui-se mais uma etapa importante da minha vida e com ela uma série de mudanças que imensuravelmente tornaram minha vida bem melhor.

Dessa forma, agradeço a Deus por ter sido o mestre de todas as mudanças que ocorreram na minha vida, nos últimos anos. Sem ele não teria conseguido encontrar a paz e a motivação para seguir os estudos e avançar em busca dos meus objetivos. A ele seja dado glória por todas as realizações da minha vida.

Agradeço a meu professor orientador, Fabiano Ferreira Batista, pela credibilidade e confiança que em mim depositaste e pelos seus ensinamentos indispensáveis sem os quais eu não teria condições de realizar este trabalho.

As professoras Lúcia Albuquerque e Gianinni Martins por extraordinariamente se disporem a fazer parte da banca examinadora, e pelas sugestões apresentadas a este trabalho, a elas minha gratidão.

Aos docentes da Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis que foram meus professores, pela importante contribuição na minha formação acadêmica e com certeza na minha vida profissional.

Ao pessoal da coordenação do curso de Ciências Contábeis pelo carinho com o qual sempre mim trataram, durante a minha passagem pela universidade.

Ao contador José Sucupira Neto pelo tempo de convivência, trabalho e aprendizado e a oportunidade oferecida durante o tempo que estive em seu escritório.

Aos companheiros de residências: Claudervânio, Clerverton, Roberto, Luiz Fernandes, Maysson, Hermeson Luiz, Albérito, Rafael, Hugo Ayslan, Aellanio e Carlos Diego pelo período de convivência na residência universitária.

Ao amigo Armando Fernandes por ter sido um bom exemplo, nos estudos e na vida, durante os quatros anos na residência universitária.

Aos colegas de classe pela convivência, carinho e muitas vezes oportunidades de adquirir conhecimento juntos ao longo destes quase cinco anos de estudos.

Ao meu pai e minha querida mãe pela vida que mim deram e oportunidades oferecidas, mesmo muitas vezes não entendendo bem a minha caminhada.

Aos meus irmãos que muitas vezes mesmos ausentes, torceram por mim durante todo esse tempo, por eles eu sou muito grato a Deus.

A pessoal do restaurante universitário pelo carinho que sempre nos dedicaram durante os quatro anos que fiquei na residência universitária.

Enfim, a Deus por ser o mestre da minha vida...

“A sabedoria é a coisa principal; adquiere, pois, a sabedoria; sim, com tudo que possuis,
adquiere o conhecimento” Pv 4.7

RESUMO

A presente pesquisa buscou verificar o conhecimento agregado sobre a disciplina de Teoria da Contabilidade junto aos discentes dos cursos de Ciências Contábeis do Estado da Paraíba no entendimento do ativo e sua mensuração. Para alcançar seu objetivo, a pesquisa foi realizada através de análises da literatura apresentada nos diversos livros e textos que versam sobre o assunto e de um questionário aplicado aos discentes antes e após terem cursado a disciplina de Teoria da Contabilidade, sendo, portanto, considerada metodologicamente nesses aspectos uma pesquisa bibliográfica e de levantamento. Através das análises dos dados realizadas com o auxílio de uma planilha do Microsoft Excel, buscou-se verificar a percepção dos discentes que ainda não cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade acerca da mesma; averiguar o conhecimento dos discentes que já cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade acerca do ativo e os conhecimentos agregados sobre o mesmo; e identificar as divergências entre a percepção dos alunos antes e depois de cursarem a disciplina de teoria da contabilidade. Nesse sentido, pode ser considerada também uma pesquisa descritiva. Como resultado constatou-se que 70,83% dos que já cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade apresentam conhecimento satisfatório quando foram avaliados sobre o conhecimento que possuem em relação ao conceito e a mensuração de um ativo. Entre os alunos que ainda não cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade apenas 35,89% apresentaram resposta positiva no sentido de ter conhecimento sobre o assunto.

Palavras- chave: Ativo, Mensuração, Teoria da Contabilidade.

ABSTRACT

This research aimed to verify the amount of knowledge on the discipline Accountancy Theory that the students from the degrees on Accountancy in the state of Paraíba have, especially concerning to the aspects of the asset and its mensuration. To achieving its goal, the research was conducted through analysis of the literature presented in various books and texts which deal with the subject and a questionnaire delivered to the students before and after they have taken the complete course in Accounting Theory. It can be, therefore, regarding to its methodology, considered a bibliographical and data collection /survey research. Through the analysis of data, performed with the means of a Microsoft Excel spreadsheet, we sought to examine the perception of the students who have not attended the discipline of Accounting Theory about the same discipline; investigate the knowledge of the students who already studied on Accounting Theory about active and aggregated knowledge about it; and identify the differences between the perceptions of students before and after attend the discipline of Accounting Theory. Accordingly, it can also be considered a descriptive. As a result, the data showed that 70,83% of the students which had attended Accountancy Theory have a consistent and satisfactory knowledge when evaluated about on the concept and measurement of an asset. On the other hand, the students that have not attended Accountancy Theory yet presented only 35,89% of some understanding on the subject.

Keywords: Active, mensuration Accounting Theory.

LISTAS DE TABELAS

TABELA 1 Alunos entrevistados _____	48
TABELA 2 População e Amostra _____	49
TABELA 3 Percepção dos alunos em relação ao estudo teórico em contabilidade __	49
TABELA 4 Percepção dos alunos em relação a disciplina Teoria da Contabilidade__	50
TABELA 5 Resultado das Respostas apresentado pela terceira questão _____	52
TABELA 6 Resultados das Respostas apresentado pela quarta questão _____	53
TABELA 7 Resultados das Respostas apresentadas pela quinta questão _____	54
TABELA 8 Resultados das Respostas apresentada pela sexta questão _____	55
TABELA 9 Resultados das Respostas apresentado pela sétima questão _____	55
TABELA 10 Média de acertos e erros das questões 3 a 7 _____	56
TABELA 11 Resultados das Respostas apresentada pela oitava questão _____	57
TABELA 12 Resultados das Respostas apresentada pela nona questão _____	58
TABELA 13 Resultados das Respostas apresentada pela décima questão _____	59
TABELA 14 Resultados das Respostas apresentada pela décima primeira questão _	60
TABELA 15 Resultados das Respostas apresentada pela décima segunda questão	61
TABELA 16 Resultados das Respostas apresentada pela décima terceira questão _	62
TABELA 17 Resultados das Respostas apresentada pela décima quarta questão __	63
TABELA 18 Resultados das Respostas apresentada pela décima quinta questão __	64
TABELA 19 Resultados das Respostas apresentada pela décima sexta questão ____	64
TABELA 20 Resultados das Respostas apresentada pela décima sétima questão __	65
TABELA 21 Média de acertos e erros das questões 8 a 17 _____	66

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CEF	Conselho Federal de Educação
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IASB	International Accounting Standards Board
IES	Instituição de Ensino Superior
IFPB	Instituto Federal de Educação da Paraíba
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGP	Índice Geral de Preços
IGP-M	Índice Geral de Preços do Mercado
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa
NBC TG	Normas Brasileiras de Contabilidade Geral
PUCSP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
UEPB	Universidade Estadual da Paraíba
UEPS	Último que Entra Primeiro que Sai
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.2. Delimitações do Tema e Problemática	16
1.2. Objetivos Geral e Específicos	18
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	18
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	18
1.3 Justificativa	19
1.4 Metodologia da Pesquisa	22
1.4.1 <i>Tipologia de pesquisa</i>	22
1.4.2 <i>Universo da Pesquisa</i>	23
1.4.3 <i>Procedimentos de Coleta dos Dados</i>	23
2. REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 Contabilidade	25
2.1.1 <i>Origens e evolução</i>	25
2.1.2 <i>Contabilidade como Ciência</i>	27
2.1.3 <i>Diferenças no Financial Reporting</i>	27
2.1.4 <i>Convergências as Normas Internacionais</i>	28
2.2 Contabilidade no Brasil	29
2.3 Teoria da Contabilidade	30
2.3.1 <i>Surgimento da Disciplina Teoria da Contabilidade</i>	31
2.3.2 <i>Vantagens e objetivos da Disciplina Teoria da Contabilidade</i>	31
2.4 Ativo: Conceito e Mensuração	32
2.4.1 <i>Definição</i>	32
2.4.1.1 <i>Futuros Benefícios Econômicos</i>	34
2.4.1.2 <i>Controle</i>	35
2.4.1.3 <i>Resultado de Eventos Passados</i>	36
2.4.2 <i>Mensuração dos Ativos</i>	37
2.4.2.1 <i>Valores de Entrada</i>	37
2.4.2.1.1 <i>Custo histórico</i>	38
2.4.2.1.2 <i>Custo histórico corrigido</i>	39
2.4.2.1.3 <i>Custo corrente</i>	40
2.4.2.1.4 <i>Custo corrente corrigido</i>	41
2.4.2.2 <i>Valores de Saída</i>	42
2.4.2.2.1 <i>Preços Correntes de Vendas ou valor líquido realizável</i>	42
2.4.2.2.2 <i>Valores de liquidação</i>	43
2.4.2.2.3 <i>Equivalente corrente de caixa</i>	43
2.4.2.2.4 <i>valor presente de fluxo de benefícios futuros (fluxo de caixa descontado)</i>	44
2.5. Ativo Intangível	45
3. ANÁLISES DOS DADOS	48
3.1. Perfil da Amostra	48
3.2. Percepção dos graduandos de Ciências Contábeis em relação ao conhecimento teórico no curso de Ciências Contábeis	49

3.3 Conhecimentos que os graduandos possuem em relação ao ativo no Balanço Patrimonial _____	51
3.4 Conhecimento que os graduandos têm em relação ao conhecimento e mensuração de um ativo. _____	56
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS _____	67
REFERÊNCIAS _____	69

1.INTRODUÇÃO

O entendimento de uma ciência exige uma série de critérios e estudos para se conhecer o seu objeto, entender os elementos que a compõem e compreender os fatos que ela se propõe a explicar. (SANTOS *et al.*, 2007) Entretanto, segundo Sá (2002), é importante ir ao encontro de suas origens, pois somente ela nos conceberá uma melhor ideia de como se justificam os fatos presentes, ainda segundo Sá (2002) a contabilidade que se conhece hoje surgiu de uma forma rudimentar como um conjunto de técnicas que os primeiros homens utilizavam para quantificar os objetos que se encontravam sob o seu controle.

Os primeiros acontecimentos contábeis registrados na história remontam a era das antigas civilizações, conforme apresenta Ludícibus (2009) evidências tem comprovado sinais objetivos da sua existência há aproximadamente 2.000 anos A.C. Dessa forma a contabilidade para chegar ao status de ciência, possuir capacidade preditiva e adequar-se às necessidades dos diversos usuários, segundo Santos, Schmidt e Machado (2005), passou por várias modificações ao longo da história, algumas delas proporcionadas pelo resultado de investigações feitas no próprio campo contábil e outras em pesquisas realizadas nas áreas afins.

Entretanto deve ser destacado que os estudos realizados nas áreas de ciências contábeis continuam sendo ainda pouco explorados frente à importância e complexidade que o assunto tem se apresentado na atualidade; as observações de Lopes e Martins (2005) apontam que as pesquisas feitas nas áreas da ciência contábil não atingiram o nível de entusiasmo e amadurecimento já apresentado em outros ramos do conhecimento.

Nesse intuito um estudo embasado na teoria pode trazer um novo olhar sobre essa área do conhecimento, pois traz a possibilidade de aguçar o senso crítico dos que se dedicarem a conhecer mais profundamente o assunto. (MADEIRA; MENDONÇA e ABREU, 2003) Nesse sentido para Laffin (2002), citado por Soares, Silva e Pfitscher (2011) uma prática que pressupõem o apenas fazer, sem integrar os procedimentos de reflexão obtidos mediante ao conhecimento das teorias que fundamentaram esse fazer, assim como não possibilita fazer uma análises com outras perspectivas, acaba por reduzir o ensino ao saber fazer, excluindo do processo a interpretação e a intervenção como requisitos dessa investigação intencional.

No Brasil, através da Resolução nº 003 de 05 outubro de 1992, foi definido pelo Conselho Federal de Educação- CFE o currículo mínimo e a duração do curso de Ciências Contábeis, tornando obrigatório o ensino da disciplina teoria da contabilidade nos cursos de bacharelado em Ciências Contábeis. Essa implementação teve o intuito de trazer para o

mercado, profissionais com uma boa formação teórica e conceitual, capazes de fornecer respostas satisfatórias aos desafios que o exercício da profissão contábil constantemente tem apresentado. O entendimento conceitual e científico é de fundamental importância, pois, segundo Sacramento (1998) visa promover uma nova compreensão da realidade.

Nessa perspectiva Madeira, Mendonça e Abreu (2003) afirmam que o ensino da teoria da contabilidade de forma mais viva, ilustrativa, aproximando a teoria e a prática, poderá ajudar na interpretação de fatos e explicar a prática de assuntos mais complexos, permitindo o desenvolvimento das habilidades necessárias para a profissão.

O estudo da teoria da contabilidade apresenta-se no cenário atual como ferramenta primordial para se entender os novos paradigmas que têm surgido do exercício da profissão contábil. A partir das últimas alterações na Lei 6.404/76 que trata das Sociedades Anônimas, através das leis 11.638/08 e 11.941/09, o Brasil entrou no processo de convergência com as normas internacionais e diversos conceitos passaram a ser revistos, abrindo um amplo campo de discussão tanto para os acadêmicos como para os profissionais da contabilidade.

1.2. Delimitações do Tema e Problemática

O estudo da teoria da contabilidade possibilita ao estudante a aquisição de um entendimento mais sólido para o exercício da profissão contábil, pois além de facilitar o conhecimento dos elementos que compõem as demonstrações financeiras, habilita os futuros profissionais para o discernimento das melhores práticas que serão aplicadas aos diversos casos concretos que o exercício da profissão deverá apresentar (BORBA; POETA e VICENTE, 2011). No entanto, segundo entendimento de Goulart (2002), no estudo desta disciplina dá-se uma ênfase especial sobre o conhecimento do ativo.

De acordo Lustosa (2009) o tema ativo representa o núcleo da teoria contábil, pois as bases que fundamentam o estudo e entendimento dos demais elementos que compõem as demonstrações contábeis são bastante facilitadas quando se tem a compreensão desse conceito. Este autor ainda acrescenta, ao fundamentar esta importância, que o entendimento, a mensuração do patrimônio, o lucro e as demais variações do capital das entidades, que não são constituídas da transação de capital entre a empresa e os seus proprietários, são diretamente relacionadas com a forma que o ativo está sendo avaliado.

Nesse contexto, o conhecimento do ativo tem sido tratado como elemento de fundamental importância, para que a apresentação das demonstrações contábeis seja realizada de maneira mais fidedigna pelas entidades. Os órgãos reguladores, nesse intuito, têm também passado a exigir critérios mais rigorosos na sua forma de mensuração, como uma maneira de se evidenciar peças contábeis com maior grau de confiabilidade, proporcionando um melhor nível de segurança daqueles que irão utilizar as demonstrações contábeis como parâmetro para tomada de decisões.

Conforme a definição do IASB apresentada por Niyama e Silva (2009), o ativo representa um recurso controlado pela entidade, resultante de eventos passados, do qual se espera a geração de futuros benefícios para a entidade. Essa definição é de essencial importância para seu reconhecimento, mensuração, e compreensão da natureza de outros elementos patrimoniais.

Diante da essencialidade da disciplina teoria da contabilidade e da importância do conhecimento do ativo para a evidenciação de informações corretas sobre o patrimônio das entidades, o presente trabalho busca responder o seguinte questionamento: **A disciplina de Teoria da Contabilidade agrega conhecimento aos discentes do curso de Ciências Contábeis no que diz respeito ao Ativo e sua mensuração?**

1.2 Objetivos Geral e Específicos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar se a disciplina Teoria da Contabilidade agrega conhecimento aos discentes do curso de Ciências Contábeis no que diz respeito ao Ativo e sua mensuração.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos que servirão de base para direcionar os esforços necessários para realização desse trabalho são:

- Verificar a percepção dos discentes que ainda não cursaram a disciplina de teoria da contabilidade, acerca da mesma;
- Averiguar o conhecimento dos discentes que já cursaram a disciplina teoria da contabilidade, acerca do ativo e os conhecimentos agregado pela mesma;
- Averiguar o conhecimento dos discentes que ainda não cursaram a disciplina teoria da contabilidade, acerca do ativo e os conhecimentos agregado pela mesma;
- Identificar as divergências entre a percepção dos alunos antes e depois de cursarem a disciplina de teoria da contabilidade;

1.3 Justificativa

As constantes transformações do mercado têm exigido profissionais mais qualificados, capazes de acompanhá-las, e que saibam transmitir de forma confiável as informações sobre a essência das transações comerciais. Isso tem levado a diversas discussões no mundo acadêmico. Segundo a observação de Clemente e Padoan (2006) os sistemas educacionais têm se tornado alvo de frequentes questionamentos no sentido da preparação dos profissionais para atender as demandas do futuro.

Essa preocupação tem sido percebida nas diversas áreas do conhecimento, pois se espera que um estudante na sua passagem pela universidade adquira conhecimentos primordiais que serão utilizados na sua vida profissional. Nesse sentido, Madeira, Mendonça e Abreu (2003) apresentam como essencial, a busca pela formação de alunos com uma boa base conceitual, afim de que se tornem profissionais capazes de agir de forma consciente e atendam às exigências do mercado.

Um estudo embasado em conhecimentos teóricos possibilita o fornecimento de conceitos mais sólidos para um bom exercício da prática profissional. Diante disso torna-se importante o estudo da teoria nos cursos de ciências contábeis, pois conforme Sacramento (1980) visa um estímulo a aquisição integrada dos conhecimentos teóricos e práticos, que permitirá ao graduado o competente exercício da sua profissão. A Resolução 003/1992 do Conselho Federal de Educação tratou-se neste contexto, de um marco importante para o conhecimento da ciência contábil, ao implantar o ensino da disciplina Teoria da contabilidade nos cursos de graduação, possibilitando o incentivo para os alunos adquirirem um conhecimento científico mais aguçado em relação ao entendimento das práticas que a contabilidade habilita.

Entretanto, nota-se ainda, que apesar dos atuais esforços das universidades em, formularem metodologias voltadas para o maior aprendizado de uma base teórica e conceitual, os estudantes de contabilidade têm em mente, em sua grande maioria, apenas o apego pelo conhecimento das técnicas contábeis, resultado de um processo histórico de aprendizado promovido pelo ensino de uma abordagem normativa que vigorou no campo contábil brasileiro durante anos.

O ensino de contabilidade no Brasil foi durante décadas, marcado por uma contabilidade meramente fiscal direcionada para a prática da arrecadação dos impostos, proporcionando um atraso no crescimento do profissional de contabilidade que deixou de buscar

conhecimentos primordiais, dentre eles o da capacidade preditiva que a contabilidade trás em sua essência.

Contudo, muito se precisa ainda analisar em relação à absorção do conteúdo explanado pela disciplina teoria da contabilidade e os possíveis benefícios que a ela está agregando para o crescimento intelectual do aluno, já que, no entendimento de Goulart (2002), ela fornece os fundamentos, a base e o arcabouço de sustentação para as práticas contábeis.

Nos últimos anos tem se tornado de extrema importância o conhecimento da teoria da contabilidade nos cursos de Ciências Contábeis, pois, segundo Borba, Poeta e Vicente (2011) com a adesão do Brasil às normas internacionais de contabilidade acentuaram-se significativamente a subjetividade e a ênfase nas características qualitativas da informação contábil, tornando assim necessário que os profissionais possuam uma boa base teórica e que possam resolver problemas inéditos e complexos, que não estejam previstos em normas, o que, de certo modo, elevará também a responsabilidade e o reconhecimento da profissão perante a sociedade.

Contudo, tem sido consenso no entendimento de vários autores, a exemplo de Lustosa (2009), que por se tratar da principal fonte direcionadora para se entender a dinâmica dos elementos patrimoniais, a teoria da contabilidade trás uma ênfase especial no entendimento sobre o reconhecimento do ativo, por este influenciar diretamente o conhecimento dos demais elementos patrimoniais, constituindo-se em tema fundamental no estudo da teoria contábil. Dessa forma, torna-se essencial nas salas de aula enfatizar o conhecimento deste elemento patrimonial, pois além de ser de suma importância para o objeto de estudo da ciência contábil, tem proporcionado na vida profissional de contabilidade motivos de muitos questionamentos sobre o seu conhecimento e forma de mensuração.

O estudo sobre os impactos que o ensino da teoria da contabilidade e o conhecimento do ativo proporcionam no crescimento dos discentes no Brasil é novo, frente à complexidade e dinamicidade que o mercado tem alcançado, contudo, algumas pesquisas podem ser destacadas como resultado da preocupação que os acadêmicos têm dado na formação dos futuros contadores. Dentre elas pode-se citar Marion (1997), trata da importância do conhecimento teórico para resolução de questões práticas que o exercício da profissão contábil exige. Madeira, Mendonça e Abreu (2003) fazem uma reflexão sobre a importância da disciplina teoria da contabilidade na formação do profissional contábil, utilizando como parâmetro os resultados obtidos pelos estudantes de Ciências Contábeis no Exame de Suficiência e Exame Nacional de Cursos de 34 faculdades do Estado de Minas Gerais.

No que concerne aos estudos direcionados explicitamente para o entendimento do ativo nas universidades do Brasil nota-se escasso. Destacam-se quanto a isso a pesquisa exploratória realizada por Goulart (2002), investigando o conhecimento que os profissionais de contabilidade possuem a cerca do ativo, apresentando como resultado as dificuldades que eles encontram na definição do seu conceito; e a de Guerreiro, Crozati e Ribeiro (2005) verificando que a aplicação do conhecimento do ativo para a elaboração dos relatórios gerenciais estava direcionada a legislação fiscal.

Diversos trabalhos ainda podem ser apresentados nesta área e não de menos importância, a exemplo Theóphilo *et al.*, (2000) que apresentaram uma pesquisa sobre o ensino da disciplina teoria da contabilidade em 133 faculdades de Ciências contábeis do Brasil, concluindo pela inclusão desta disciplina nos cursos de graduação como de suma importância para a melhoria do ensino de Ciências Contábeis; Abe (2007) em um estudo sobre as teorias que explicam o Patrimônio Líquido, que versa sobre as dificuldades de uma teoria na explicação deste elemento patrimonial; Ferreira, Splitter e Borba (2012) em uma pesquisa realizada utilizando uma amostra de 25 professores de 20 universidades diferentes dentre as 50 melhores universidades do mundo segundo o *ranking U.S. News & World Report 2011 World's Best Universities: Accounting and Finance* visando identificar como a disciplina teoria da contabilidade vem sendo abordada nos cursos de graduação e pós-graduação de Ciências Contábeis, os quais verificaram a importância desta disciplina para a formação do conhecimento do aluno. No entanto, deixaram diversas indagações a serem respondidas sobre o impacto que a disciplina teoria da contabilidade provoca no aprendizado dos estudantes.

Nesse contexto, denota-se que é de suma importância o ensino da disciplina teoria da contabilidade nos cursos de graduação, no entanto, a presente pesquisa justifica-se por buscar entender qual a contribuição que a disciplina Teoria da Contabilidade tem fornecido para os discentes de ciências contábeis no conhecimento e mensuração do ativo.

1.4 Metodologia da Pesquisa

1.4.1 Tipologia de pesquisa

De acordo com Andrade (2002) a presente pesquisa classifica-se como originária, pois ao buscar investigar o entendimento que os alunos de ciências contábeis têm em relação ao conhecimento do ativo na ótica do ensino da disciplina teoria da contabilidade, trás consideráveis contribuições para o entendimento deste assunto, não exaurindo ao todo, mas fornecendo subsídios às futuras pesquisas que poderão se realizar nessa área.

Quanto ao objetivo, à pesquisa é de caráter descritivo, segundo Andrade (2002), nesse tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados, classificados e interpretados sem a interferência do pesquisador. Gil (2002) aponta que podem ser consideradas neste tipo de pesquisas aquelas que visam descobrir a existência de associações entre algumas variáveis. No entanto, pode ser considerada também exploratória, pois também, conforme Gil (1989) visa esclarecer, modificar conceitos e ideias, com vistas na formulação de problemas ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Já para Theóphilo et al. (2000) busca informações sobre um objeto que tenha pouco conhecimento.

Quanto aos procedimentos, o trabalho utiliza-se de fontes de papéis realizando consulta em diversos textos literários e científicos como livros e artigos científicos, sendo segundo Gil (2002) considerado como uma pesquisa bibliográfica por ser desenvolvida utilizando-se de material já elaborado.

Ainda com relação pesquisa procedeu-se através de um levantamento cujos procedimentos segundo Gil (2002) caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas, as quais entendimento se deseja conhecer. Este tipo de pesquisa ainda segundo Gil (2002) procede-se com através da solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema que se está para estudar, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Em resumo, utilizando-se das abordagens metodológicas apresentadas por Gil (2002) e Andrade (2002), a referida pesquisa caracteriza pela apresentação de três aspectos:

- a) Quanto à natureza, constitui-se um trabalho científico originária;
- b) Quanto aos objetivos, como descritivas e exploratórias;
- c) Quanto aos procedimentos, bibliográfica e de levantamento ou survey

1.4.2 Universo da Pesquisa

De acordo com Richardson (2011) a população constitui-se de um conjunto de elementos que apresenta determinadas características, no entanto, diante da complexidade de se trabalhar com toda a população, segundo Gil (2002) é mais frequente os pesquisadores trabalharem com uma amostra, pois esta representa uma pequena parte dos elementos que compõem o universo.

No Brasil segundo o INEP (2013) existem 2.629 IES, sendo que deste universo, 2.346 são instituições de curso superiores privadas e apenas 283 públicas. No entanto diante da acessibilidade a presente pesquisa se realizará no estado da Paraíba onde ainda segundo o INEP se encontram 38 instituições de ensino superior sendo destas 35 instituições de ensino privadas e 4 públicas. Contudo, diante das conveniências, utilizou-se como amostra a Universidade Federal de Campina Grande UFCG.

1.4.3 Procedimentos de Coleta dos Dados

Definida a IES a ser investigada, partiu-se a delimitação dos elementos dessa amostra a serem estudados e, considerando o objetivo geral desta pesquisa que é analisar se a disciplina de Teoria da Contabilidade agrega conhecimento aos discentes do curso de Ciências Contábeis no que diz respeito ao Ativo e sua mensuração, ter-se-á uma amostra dividida em dois grupos: grupo de alunos que ainda não cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade e grupo de alunos que cursaram a disciplina de Teoria da Contabilidade.

Em análise à estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis oferecido pela UFCG, observa-se que a disciplina de Teoria da Contabilidade é disciplina obrigatória oferecida no 4º período. Dessa forma, os alunos que objetos da investigação são aqueles que estão cursando o 3º período e o 5º período.

Procurou-se junto à coordenação do curso identificar qual seria o quantitativo dos alunos desses períodos e definiu-se tomar como parâmetro o quantitativo matriculado nas disciplinas de Contabilidade Avançada (22 alunos) e Auditoria (34 alunos), isso porque, a primeira é pré-requisito pra Teoria da Contabilidade que é pré-requisito para segunda.

Identificada às turmas que seriam investigadas procedeu-se com a aplicação do questionário e cuja amostra foi determinada por conveniência, ou seja, com aqueles alunos

presentes em sala no momento da aplicação. Dessa forma, conseguiu-se aplicar o questionário com 41 alunos (17 de Contabilidade Avançada e 24 de Auditoria) que representam a amostra dessa população.

Já no que se refere aos instrumentos de coleta para obtenção dos dados, a pesquisa procedeu-se com levantamento das informações através da aplicação de um questionário elaborado considerando os seguintes aspectos:

- a) A percepção dos graduandos de Ciências Contábeis em relação ao conhecimento teórico nos cursos de Ciências Contábeis;
- b) Os conhecimentos que os graduandos têm em relação ao ativo no Balanço Patrimonial;
- c) Os conhecimentos que os graduandos têm em relação o conhecimento e mensuração de um ativo.

De posse dos questionários, os mesmos foram tabulados com o auxílio de planilhas da *Microsoft Excel* e de onde se tirou informações necessárias à construção de tabelas para posterior interpretação dos resultados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade

2.1.1 Origens e evolução

De acordo com Sá (2002) para se entender a contabilidade como ramo do conhecimento humano é necessário fazer um retrocesso aos fatos que antecederam os primórdios as antigas civilizações na terra, pois conforme Eddington (1946) citado por Sá (2002) “para que a exposição de um sistema de pensamento seja clara é preciso que se comece pelas suas origens”.

Para Santos *et al.*, (2007) a evolução da espécie humana na terra foi acompanhada de uma série de fenômenos naturais o qual instigaram os primeiros homens a desenvolverem habilidades e criarem técnicas que pudessem prover a sua subsistência no decorrer da história. Mesmo sendo confusa a cronologia da história do homem na terra, Santos *et al.* (2007) afirma que no período compreendido entre 10.000 a 5.000 anos a.C. com o fim do período glacial o homem começou a fixar moradia nas terras mais férteis, próximas aos rios, realizando as primeiras plantações e a domesticação dos primeiros animais, surgindo assim, as primeiras comunidades.

Nessa fase do desenvolvimento do homem na terra, segundo Santos *et al.*, (2007), evidenciou-se uma necessidade, que até então pouco era considerada importante, de um controle mais rígido sobre produção agrícola e a criação dos animais. Conforme Sá (2009) foi utilizando-se da arte, que o homem primitivo passou a evidenciar as riquezas patrimoniais que estavam sobre o seu controle, sendo estas representadas pelas inscrições em formas de desenhos de animais e riscos que determinava a quantidade de todos os elementos que estavam sobre o seu domínio.

Santos *et al.*, (2007) e Sá (2002) destacam ainda que o crescimento das primeiras comunidades trouxe uma série de mudanças nas relações sociais, forçando o aprimoramento dos registros dos bens que estavam sobre o controle de cada indivíduo e levando os homens a criarem, mesmo que de forma rudimentar, novos sistemas de controle, a exemplo das fichas para registrar a produção agrícola, a criação de animais e das transferências dos bens, além das possíveis dívidas provindas nas relações de trocas.

Dessa forma Ludícibus (2009) explica que a contabilidade teve uma evolução relativamente lenta antes do surgimento da moeda, sendo um período de troca pura e simples de

mercadorias aonde os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens perante terceiros, podendo apenas ser considerado um mero elenco de contas físicas sem avaliação monetária.

O crescimento da população fez surgir às primeiras cidades e civilizações e conseqüentemente uma maior necessidade de controle dos patrimônios individuais, ao ponto de alguns séculos antes de Cristo, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), os agricultores egípcios das margens do rio Nilo pagarem aos coletores de tributos em forma de cereais e linhaça pelo uso da água para irrigação, do qual recebia como recibo desenhos de recipientes nas paredes de suas casas.

Contudo, o surgimento da moeda como medida de valor, conforme Santos *et al.*, (2007), foi um fator na completude dos sistemas contábeis, sendo possível a representação dos elementos patrimoniais e respectivos valores.

Eventos como a invenção da escrita alfabética em 1100 a. C. pelos Fenícios, expansão do islamismo pelos árabes e conseqüentemente as cruzadas segundo Schimidt e Santos (2008), além da descoberta do conceito do zero e a invenção da vela Triangular possibilitando a navegação a qualquer época do ano conforme Hendriksen e Van Breda (1999) foram importantes acontecimentos para expansão do comércio e do desenvolvimento da contabilidade.

Conforme Sá (2002) “as operações comerciais industriais e públicas caminharam para uma ampla sistematização somente a partir da idade média”. Período em que ainda, para Sá (2002), os registros simples foram se tornando insuficientes diante das complexidades das múltiplas transações comerciais. Sendo nessa época, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), encontrado os primeiros registros de um sistema completo de escrituração denominado de partidas dobradas em algumas cidades do norte da Itália.

Dessa forma fica evidente, ao concluir sobre o passado da contabilidade, que esta é um produto de várias mãos e muitas terras. É tão antiga como o homem que pensa. Contudo foi o desenvolvimento das sociedades, e concomitantemente a evolução patrimonial das entidades, o fator mais importante para o desenvolvimento da disciplina contábil. (HENDRIKSEN e VAN BREDA ,1999; IUDÍCIBUS, 2009).

2.1.2 Contabilidade como Ciência

De acordo com Sá (2002) a convicção de que a contabilidade é uma ciência somente é conseguida mediante um conjunto de indagações sobre o que se faz necessário para se entender o que seja conhecimento científico. Santos *et al.*, (2007, p.35) apud Trijillo(1982) considera “ciência um conjunto de atitudes e de atividades racionais, dirigidos ao sistemático conhecimento com objetivo limitado, capaz de ser submetido à verificação”.

Nesse sentido, Andrade (2009, p. 34) destaca:

A Contabilidade tem, incessantemente, buscada sua afirmação no ambiente das ciências; para isso identificou e definiu o seu o patrimônio das entidades como seu objeto de estudo. É, portanto, sobre esse patrimônio que os estudiosos da contabilidade da contabilidade têm dirigido suas observações para compreender e explicar todos os efeitos resultantes que os fatos econômicos podem provocar, de modo a permitir que futuras previsões sobre o seu comportamento possam ser verificado.

Segundo Sá (2002) admitir a contabilidade como ciência não é uma questão isolada para alguns homens, mas uma forma racional e objetiva de comparar esta com os procedimentos utilizados na classificação das demais ciências. Dessa forma Sá (2002) elenca um conjunto de argumentos que podem enquadrar o conhecimento contábil como científico e dessa forma ao comparar com outras ciências destaca:

- a. possui fontes de informações organizadas sistematicamente;
- b. pode anunciar verdades sobre fatos verificáveis;
- c. tem condições de descobrir novos fatos e de estabelecer modelos de situações ainda não contatáveis;
- d. por meio de uma doutrina e da experimentação pode anunciar leis científicas validas universalmente;
- e. contribui para evolução da humanidade por seus postulados de eficacias no uso de riqueza, militando em favor do bem-estar material das células sociais de seus componentes e de toda a sociedade. (SÁ, 2002 p. 40)

Sá (2002) conclui, assim, que a contabilidade é uma ciência porque apresenta os requisitos exigidos para tal, e dessa forma tem sido reconhecida pelos mais eminentes acadêmicos, intelectualidades notáveis e os grandes gêneros da humanidade.

2.1.3 Diferenças no Financial Reporting

Para Niyama e Silva (2009) a contabilidade por ser uma ciência social é fortemente influenciada pelo ambiente em que ela atua e dessa forma as diferenças históricas, os valores culturais e as estruturas políticas, legais e econômicas acabam refletindo nas práticas contábeis de cada país.

Assim Boeno; Nalasco e Kuhn (2011) ao longo do tempo, a contabilidade evoluiu conforme o avanço econômico e social da humanidade. As influências econômicas, políticas e culturais criaram padrões e normas contábeis diferenciadas, conforme as necessidades de cada região.

Dentre as principais diferenças encontradas na contabilidade pode se destacar, segundo Niyama e Silva (2009), aquelas que possuem a maior relevância. São elas gastas com pesquisa e desenvolvimento, reavaliação de ativo, uso do UEPS para avaliação dos estoques, arrendamento mercantil, aposentadoria dos funcionários, tratamento das diferenças entre o lucro contábil e o lucro fiscal, avaliação da carteira de títulos e valores mobiliários, goodwill, derivativos e instrumentos.

Niyama e Silva (2009), afirmam ainda que as Normas internacionais de contabilidade editadas, desde 1975, têm com principal finalidade reduzir as diferenças entre os procedimentos normas contábeis nos diferentes países. No Brasil segundo Bordignon (2009) foi a Lei 11.638/07 que alterou e revogou dispositivos da Lei 6.404/76 estabeleceu alterações na matéria contábil e demonstrações financeiras alinhando com as normas internacionais de contabilidade.

Antunes *et al.*, (2012) ao tratar sobre o assunto destaca que com a Lei 11.638/2007, o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, mais comumente conhecidas por IFRS e que essa nova lei introduziu importantes conceitos do direito societário, tendo sido adaptados conceitos legais bastante utilizados em economias mais desenvolvidas, alinhando, também, a normatização brasileira às legislações dos Estados Unidos e de países da Europa.

2.1.4 Convergências as Normas Internacionais

Para Nascimento, Botelho e Lima (2009) a ciência contábil no Brasil vem passando por significativas mudanças em rumo à convergência aos padrões internacionais. Nesse sentido Boeno, Nalasco e Kuhn (2011) destaca que a Lei 11.638/07, com a finalidade de divulgar as demonstrações contábeis de forma padronizada à contabilidade no âmbito internacional, foi uma importante ferramenta na consagração dessa convergência.

Ribeiro (2008) citado por Bordignon (2009) afirma que as mudanças efetuadas, principalmente no que se refere aos procedimentos contábeis e elaboração das demonstrações financeiras, foram um importante avanço na contabilidade brasileira.

Boeno, Nalasco e Kuhn (2011) afirmam que com as mudanças, os relatórios terão uma linguagem global como base nas negociações. Para eles não serão mais necessário preparar relatórios diferenciados de acordo com os princípios locais de cada país. O público internacional poderá facilmente utilizar os relatórios, o fluxo de capitais para empresas brasileiras crescerá, e os custos de adaptação de relatórios cairão consideravelmente. Com a complexidade reduzida, atinge-se maior transparência, comparabilidade e eficiência nos relatórios.

De acordo com Antunes *et al.*, (2012 p. 12) em relação às modificações ocorridas no processo, convergências das normas brasileiras às IFRS, uma importante modificação é de caráter conceitual, pois estabelece a necessidade de avaliação de recuperação dos valores registrados no ativo, introduzindo, por exemplo, o conceito de redução ao valor recuperável de ativo.

2.2 Contabilidade no Brasil

Conforme Reis, Silva e Silva (2007) a história da Contabilidade no Brasil iniciou-se a partir da época Colonial, representada pela evolução da sociedade e a necessidade de controles contábeis para o desenvolvimento das primeiras Alfândegas que surgiram em 1530.

Reis, Silva e Silva (2007) explicam também que a chegada da Família Real ao Brasil em 1808 proporcionou um desenvolvimento socioeconômico e cultural mais efetivo na colônia, deve-se a isto, várias ocorrências importantes, como a abertura dos portos às nações amigas, a comercialização de produtos com outros países, além de Portugal e a criação do Banco do Brasil originando a emissão do papel moeda.

No entanto foi à instituição do Código Comercial Brasileiro de 1850 segundo Filho, Lopes e Pederneira (2009), que passou a estabelecer a obrigatoriedade da escrituração contábil estabelecendo elaboração do balanço geral anual composto dos bens, dos direitos e obrigações das empresas comerciais tornando-se um marco regulatório para a atividade contábil no Brasil.

Outro marco legal importante ainda para Filho, Lopes e Pederneira (2009) foi a Lei nº2.627 de 1940, considerada a primeira lei das Sociedades por Ações, que estabeleceu procedimentos para escrituração contábil disciplinando os critérios de avaliação dos elementos do ativo e da mensuração das receitas e despesas, além da apuração dos lucros e perdas e regras para a distribuição dos lucros.

Para Ludícibus (2009) provavelmente foi a Escola de Comercio Álvaro Penteado criada em 1902 a primeira escola especializada no ensino da contabilidade. No entanto Ludícibus (2009, p. 23) também destaca que,

foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativa da USP, em 1946 e com a instalação do curso de Contábeis e Atuárias, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americano, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor

Niyama e Silva (2009) entende que “a história recente da contabilidade no Brasil teve início na década de 1970, após a implementação de leis específicas voltadas para a reforma bancária e para o fortalecimento do mercado de capitais”. Contudo esses autores lembram que a contabilidade brasileira sempre foi relacionada à legislação tributária, e, posteriormente, após a década de 1970, além da legislação tributária, também a legislação societária e a regulamentação editada por organismos governamentais tais como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BC), Superintendências de Seguros Privados (Susep) e diversas agências reguladoras (Aneel, Anatel, entre outras)

2.3 Teoria da Contabilidade

Sá (2002, p. 29) conceitua teoria como um enriquecimento intelectual de um conhecimento que nos eleva de uma simples percepção subjetiva ou prática à generalidade objetiva, raciocinada, sistematizada, valorizada de um assunto.

Para Santos *et al.*, (2007) pode-se entender a teoria contábil como um conjunto de tentativas visando descobrir indicações sobre princípios gerais, noção de axiomas que são definidos como soluções lógicas para resolução de problemas práticos ou ainda como uma explicação racional da prática atual ou da prática passada.

Nesse contexto Sá (2002, p. 29) esclarece que,

A teorização, em contabilidade, com era natural que fosse, seguindo a lógica do conhecimento, iniciou-se pela formulação conceptual, valendo-se esta do enriquecimento de milênios de percepções já realizadas no campo do exercício profissional.

Segundo Santos *et al.*, (2007, p.17) “a observação da prática da contabilidade é a chave para o conhecimento e a Teoria da contabilidade é uma organizadora de generalização das práticas”.

2.3.1 Surgimento da Disciplina Teoria da Contabilidade

A disciplina teoria da contabilidade tornou-se obrigatória nos curso de graduação em Ciências contábeis com o advento da Resolução 03 de 5 de outubro de 1992 dada pelo Conselho Federal de Educação. A referida resolução também definiu o currículo mínimo e a duração dos Cursos de Ciências contábeis.

Para Marion (1997) somente a partir de 1994 foi que a disciplina passou as ser obrigatória nas bases curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, pois até então a disciplina era facultativa e poucas faculdades ofereciam. Marion (2007, p. 3) ainda afirma que esta disciplina só “existia em nível dos cursos de pós-graduação em contabilidade, quer no [stricto] que no [lato sensu]”.

2.3.2 Vantagens e objetivos da disciplina Teoria da Contabilidade

A Introdução da Disciplina Teoria da Contabilidade nos cursos de graduação segundo Marion (1997) sem dúvida veio trazer enormes contribuições para a formação dos alunos graduados na área contábil.

Segundo Theóplilo *et al.*, (2000) a Resolução 05 de outubro de 1992 do Conselho Federal de Educação define que o objetivo da disciplina Teorias da contabilidade é estimular aquisição integrada de conhecimentos teóricos e práticos visando formar os graduandos profissionais competentes para o exercício da sua profissão

Para Borba, Poeta e Vicente (2011) com a adesão do Brasil as normas internacionais de contabilidade, o mercado passou a exigir cada vez mais profissionais com uma boa base teórica proporcionada pelo considerável aumento da subjetividade a ênfase dada características qualitativas da informação contábil, pois somente profissionais com uma boa formação conceitual será capaz resolver problemas inéditos e complexos que o mercado tem apresentado.

Borba, Poeta e Vicente (2011, p. 127) aponta ainda a importância da Teoria da Contabilidade,

para os profissionais e estudantes, no sentido de que a mesma serve de base para soluções de problemas práticos, assim como, para a interpretação de novas situações que porventura venham a surgir no exercício da profissão.

Madeira, Mendonça e Abreu (2003) argumenta que a disciplina Teoria da Contabilidade muito contribuiu para a formação do profissional contábil, pois além de ser única disciplina do curso que aborda a evolução histórica do pensamento contábil, o oferecem condições para o entendimento de conceitos, objetivos, normas e princípios atuais que fundamentam o conhecimento contábil.

Nesse contexto ainda Goulart (2002) afirma que a disciplina Teoria da contabilidade traz importantes contribuições tanto para os profissionais de contabilidade como aqueles que trabalham diretamente em atividades ligadas a contabilidade principalmente auxiliando nas definições dos elementos que compõe as demonstrações financeiras especialmente do ativo.

2. 4 Ativo: Conceito e Mensuração

2. 4.1 Definição

Segundo Santos *et al.*, (2007, p.110) a “maior parte dos profissionais e da doutrina Contábil tem definido ativo como o conjunto de bens e direitos à disposição de uma entidade.” Dessa forma Santos *et al.*, (2007) reconhece ser este conceito superficial e genérico, não contemplando as principais características relativas ao referido termo, pois os bens e direitos são apenas os componentes do ativo e não a sua definição.

O conceito de ativo tem sido apresentado de diversas formas. Nas palavras de Francisco D’Auria citado por Ludícibus (2007, p.123) trata-se de um “conjunto de meios ou matéria posta à disposição do administrador para que esse possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade, entregue a sua direção, tem em vista”. Tal definição está restrita, segundo Ludícibus (2007), por tratar-se apenas de elementos materiais deixando de lado outros elementos importantes, a exemplo do goodwill, além de não projetar o que exatamente esses meios devem realizar para que possa ser considerado um ativo.

Eliseu Martins (1972) citado Ludícibus (2007) considera o ativo como benefícios futuros provocados por agentes econômicos. Essa definição para Ludícibus (2007) já tem a vantagem de deixar claro que o valor dos benefícios é quem determinará o valor de um ativo, e não necessariamente o agente propriamente dito.

Outra explicação apresentada vem das turmas de alunos de Teoria, tanto da USP como da PUCSP que define o “ativo como recursos controlados por uma entidade capaz de gerar,

mediata ou imediatamente, fluxo de caixa”. (IUDÍCIBUS 2007, p. 124). Sendo uma das definições mais modernas para Iudícibus (2007), pois além do termo ‘recursos’ ser considerado mais amplo, o fato de serem controlados pela entidade demonstra uma concepção mais apropriada para definir a essência do ativo.

Analisando os conceitos, Iudícibus (2009, p. 125) conclui que:

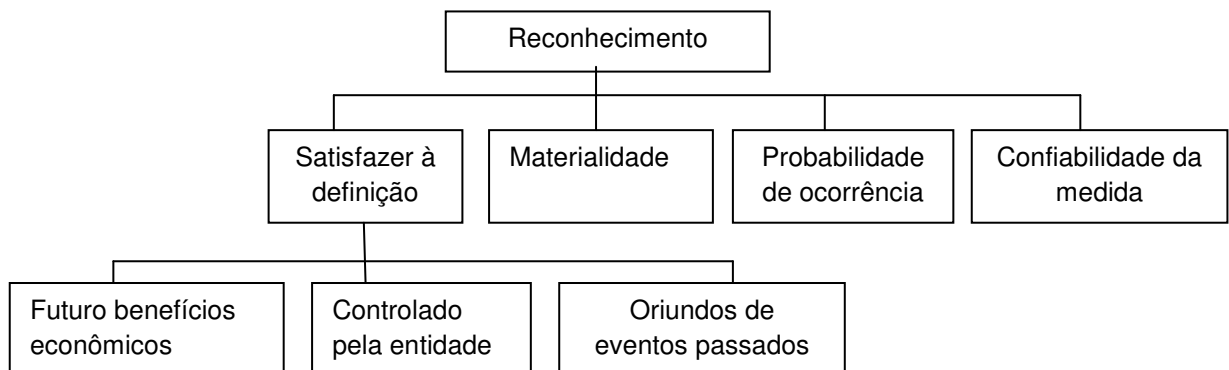
1. O ativo deve ser considerado modernamente, em primeiro lugar, quanto a sua controlabilidade por parte da entidade, subsidiariamente quanto à sua propriedade e posse;
2. Precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros, por exemplo, a proteção à cobertura de sinistro, como contraprestação ao prêmio de seguro pago pela empresa ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar, uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros para a entidade).
3. O direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade.

Hendriksen e Van Breda apresentam (1999, p.285,) ao buscar conceituar o ativo, três características que segundo o FASB são essenciais:

1. Incorpora um benefício futuro provável que envolve a capacidade, isoladamente ou em combinações com outros ativos de contribuir diretamente ou indiretamente para a geração de entradas líquidas de caixa futuros.
2. Uma dada entidade pode conseguir o benefício e controlar o acesso de outras entidades a esse benefício.
3. A transação ou o evento originando o direito da entidade ao benefício, ou controle sobre o mesmo, já terá ocorrido.

Conforme a definição do IASB, apresentada por Niyama e Silva (2009), o ativo é todo elemento patrimonial que é resultado de um evento passado, tem a capacidade de gerar benefícios futuros e está sobre o controle da entidade. Sabe-se que o atendimento à definição é um dos itens necessários ao reconhecimento do ativo. Mas, em face de algumas dificuldades alguns desses ativos não são reconhecidos, a exemplo dos fatos econômicos divulgados em notas explicativa, implicando muitas vezes em diferenças significativas entre o valor contábil da entidade e o seu valor de mercado; são os chamados Ativos fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets)

Para Niyama e Silva (2009 p. 129) deve-se também levar em consideração três aspectos adicionais: materialidade probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da avaliação.



Fonte: Niyama e Silva (2009, p. 129)

Niyama e Silva (2009) esclarece que esta definição é bastante ampla e engloba diferentes tipos de entidades, com ou sem fins lucrativos. Acrescenta ainda que esta delimitação conceitual é essencial para a determinação dos itens que irão compor o balanço patrimonial.

No Brasil, até a publicação da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis pelo CPC e pela CVM segundo Niyama e Silva (2009), não existia uma definição sobre o termo ativo. No entanto esta estrutura trouxe uma definição idêntica àquela apresentada pelo IASB, descrevendo ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para entidade”.

2.4.1.1 Futuros Benefícios Econômicos

Segundo Hendrikesem e Van Breda (1999, p. 285) ao considerar um determinado objeto como ativo “deve haver algum direito a benefícios futuros ou potenciais serviços.” Para Niyama e Silva (2009) esses benefícios futuros tratam-se das potenciais contribuições que direta ou indiretamente proporcionarão geração de caixa ou equivalente caixa para entidade.

De acordo a Resolução N.º 1.374/11 do Conselho Federal de Contabilidade os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo dizem respeito a sua potencialidade de contribuir direta ou indiretamente para a geração de fluxo de caixa ou equivalentes de caixa em uma entidade. Seguindo este raciocínio, Hendrikesem e Van Breda (1999) explicam que os direitos cujos benefícios são nulos ou os serviços onde os benefícios positivos já tenham sido expirados não podem se enquadrar na definição de ativo.

Para Lustosa (2009) estes prováveis benefícios econômicos estão relacionados à potencialidade de o ativo, isolado ou em conjunto com outro ativo, contribuir de forma direta ou indiretamente na geração de futuros fluxos líquidos de caixa para a entidade.

A Resolução nº 1.374/11 do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), que trata da Estrutura Conceitual para a elaboração das Demonstrações Contábeis, explicita de forma sucinta, de quais formas os benefícios econômicos futuros podem fluir para a entidade. Como exemplo, o ativo pode ser:

- (a) Usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade;
- (b) Trocado por outros ativos;
- (c) Usado para liquidar um passivo; ou:
- (d) Distribuído aos proprietários da entidade

Baseado nesta exposição, torna-se claro o entendimento de Niyama e Silva (2009), ao afirmarem que os benefícios econômicos futuros representam a essência de um ativo, principalmente no que se refere a potencial colaboração para a geração de caixa ou equivalente de caixa da entidade.

2.4.1.2 Controle

Um segundo aspecto a ser considerado na definição de ativo segundo Niyama e Silva (2009) refere-se ao controle dos benefícios futuros pela entidade. O controle para estes autores restringe-se ao fato de a entidade possuir habilidades de exercer os direitos de uso dos benefícios gerados por um ativo.

Na visão de Lustosa (2009), quando se pensa em termos econômicos, torna-se indispensável caracterizar o valor monetário dos benefícios fluídos pelo ativo e a entidade que tem o controle de explorar esses benefícios, exemplificando que, tanto no mundo dos negócios, como na contabilidade, o ativo pode ser considerado qualquer bem que esteja sobre o controle de uma entidade ou de uma pessoa e que de certa forma possa ser convertido em dinheiro.

Para Hendrikesem e Van Breda (1999) apesar do controle ter como premissa a exclusão de terceiros sobre os benefícios gerados pelo ativo, em alguns casos pode existir a possibilidade do compartilhamento dos benefícios entre pessoas ou empresas específicas. Corroborando com o assunto Niyama e Silva (2009) ressaltam que um controle não pode ser considerado ao todo, isto é, em termos absolutos, uma vez que, na sociedade moderna

prevalece o conceito de que os direitos individuais não podem sobrepor-se acima dos direitos da sociedade.

Importante aspecto a ser levantado na definição de controle é a relação entre propriedade legal e a posse. A resolução nº 1.374/11 do Conselho Federal de Contabilidade considera que embora a capacidade de a entidade controlar os benefícios econômicos normalmente seja resultante da existência de direitos legais, existem itens que podem satisfazer à definição de ativo numa entidade mesmo quando esta não possui o seu controle legal.

Para Niyama e Silva (2009), trata-se sempre de um ponto polêmico, devendo-se existir uma análise mais reflexiva sobre a realidade das transações comerciais realizadas pelas entidades, uma vez que se busca na atualidade uma contabilidade voltada mais para a essência dos fenômenos do que propriamente para a sua forma.

2.4.1.3 Resultado de Eventos Passados

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) os benefícios devem resultar de transações ou eventos passados, tratando-se de outro aspecto importante na definição de um ativo. Para Niyama e Silva (2009), o termo evita a inclusão de outros elementos como ativo de uma entidade.

A resolução nº 1.374/11 do Conselho Federal de Contabilidade enfatiza também que os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou de outros eventos passados e que as entidades normalmente obtêm os mesmos por meio de sua compra, produção, e outras transações ou eventos da mesma natureza.

Hendriksen e Van Breda (1999) esclarecem que não se devem incluir benefícios que poderão surgir no futuro, mas ainda não existem no presente momento, ou não se encontram sob o controle da entidade. Fato também observado na resolução nº 1.374/11 do Conselho Federal de Contabilidade, ao dispor que as transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não dão origem, por si só, ao surgimento de ativos, exemplificando que a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de ativo.

2.4.2 Mensuração dos Ativos

Para Santos *et al.*, (2007) a contabilidade, para sua própria existência, não necessita somente de alguma coisa que possa ser contabilizada, mas também de um meio pelo qual o registro contábil possa ser realizado. Conforme apresenta Lustosa (2009), avaliar, em contabilidade, significa atribuir valores aos elementos contábeis.

Santos *et al.*, (2007) menciona que a mensuração é um processo de designação de montantes quantitativos monetários aos objetos que estão sendo analisados. Dessa forma “uma vez definidos conceitos e definições do ativo a questão seguinte é como mensurar”. Como atributos básicos para a mensuração Santos *et al.*, (2007, p 115) destaca:

Objetividade: segundo o qual os desvios apresentados em uma mensuração em comparação a outra serão reduzidos proporcionalmente ao grau de detalhamento e à objetividade das suas regras, isto é, se as regras não forem claras o suficiente propiciarão margem à subjetividade decorrente dos julgamentos. Segundo Ijiri (1967) “existem vários graus de objetividade e devemos discutir se uma medida é mais ou menos objetiva que outra e não se uma medida é objetiva ou não.;

Confiabilidade: de acordo com Ijiri (1967), “um sistema é confiável quando ele funciona de forma como se espera”, e acrescenta que na contabilidade, a confiabilidade da mensuração é definida como grau de objetividade acrescido de um fator de julgamento. Isso demonstra que o grau de objetividade pode ser mensurado, porém a confiabilidade não, uma vez que o julgamento depende de um juízo de valor, o qual está relacionado ao particular uso da medida;

Oportunidade: qualquer informação pode deixar de ser útil se não for oportuna. Dessa forma, o objetivo da informação está ligado ao tempo em que se presta tal informação; pois o tempo pode reduzir a capacidade informativa das demonstrações financeiras;

Precisão: a mensuração deve ser precisa o suficiente, de forma a permitir ao gestor distinguir o mais adequado curso de ação a ser tomado pela entidade;

Exatidão: a mensuração deve expressar valores verdadeiros;

Acurácia: a informação deve ter uma probabilidade muito pequena de se desviar da verdade.

Lustosa (2009, p.92) conclui que existem diversos métodos de se avaliar um ativo, “mas todos os métodos são *praxies*, ou aproximações, tentativas de reprodução, por caminhos diferentes do que se esperam os prováveis benefícios econômicos do ativo”.

2.4.2.1 Valores de Entrada

2.4.2.1.1 Custo histórico

O custo histórico pode ser definido como aquele pago pela empresa para aquisição da propriedade e uso de um ativo, considerando desde os valores pagos para colocar o ativo no local de uso, até aqueles valores dispendidos para habilitar o ativo nas prestações de serviços, produção ou outras atividades de empresa. (HENDRIKESSEN e VAN BREDA, 1999).

Niyama e Silva (2009) explicam que no custo histórico, os ativos são mensurados pelos valores pagos na época da aquisição, incluindo todos os pagamentos necessários para colocar o ativo em condição de gerar benefícios futuros para a entidade, sendo este ainda uma das bases de avaliação mais comum na preparação das demonstrações financeiras de uma entidade.

Trata-se de um conceito estático para avaliação do ativo, pois não considera as variações nos níveis de preço e representa apenas os esforços financeiros no momento da aquisição ou produção de um bem, sendo este, o preço combinado entre comprador e vendedor. Com tudo, tem sido considerado um modelo tradicional utilizado como base de valor para se avaliar na contabilidade. (SANTOS *et al.*, 2007)

Lustosa (2009) considera como um dos pilares da contabilidade financeira, enfatizando que quando uma empresa se encontra em continuidade, o prudente é avaliar os ativos de uso pelo custo de aquisição. Dentre os itens patrimoniais que geralmente são empregados o custo histórico segundo Niyama e Silva (2007) destacam se: os estoques, terrenos, prédios, máquinas e equipamentos.

Para Niyama e Silva (2007), uma vez registrados na contabilidade os valores monetários do ativo serão mantidos até serem vendidos ou consumidos pela entidade; possuem a vantagem de serem objetivos, verificáveis e representarem o valor pelo qual o ativo foi adquirido. Segundo Santos *et al.*, (2007) essa forma de avaliação satisfaz o Princípio do Registro pelo Valor Original, principalmente no que se refere ao registro dos componentes do patrimoniais, pois, enfatiza que estes devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das sua transações possibilita uma melhor capacidade de verificação.

Para Ludícius (2007) apesar de todas as vantagens essa forma de avaliação tem muitas desvantagens, entre elas, o fato de os valores dos ativos mudarem com o passar do tempo, não somente em decorrência das variações dos preços, mas pela obsolescência dos mesmos; a mudanças no estoque dos potenciais serviços de cada ativo e também a falta do

não reconhecimento de perdas e ganhos quando de fato acontecem, mas somente na realização.

2.4.2.1.2 Custo histórico corrigido

O custo histórico corrigido trata-se de um modelo tradicional para a mensuração dos ativos, no qual se considera a variação geral de preços de cada período, correspondendo a uma forma de avaliação onde o custo histórico é submetido a uma correção por um determinado índice, seja pelos coeficientes da variação do índice geral de preços, a exemplo o IGPM, ou pela variação de outros índices mais específicos. (SANTOS *et al.*, 2007)

Iudicibus (2009) considera como critério o utilizado por muitos daqueles que desejam aumentar o poder preditivo dos seus demonstrativos sem, contudo, se afastar demasiadamente dos conceitos denominados de “geralmente aceitos”, tratando-se, portanto, de uma restauração dos próprios custos históricos. Iudicibus (2009) considera vantajoso por ser de fácil utilização e possibilita a uma avaliação do patrimônio líquido que facilita as tomadas de decisões sem deixar de manter as suas potencialidades de distribuições.

Esse método de avaliação possui a vantagem de ser facilmente utilizado e de permitir a comparação de seus valores em datas distintas. (SANTOS *et al.*, 2007). No entanto, na grande maioria das vezes, a estrutura dos ativos e a posição que das empresas, não se encontram em setores semelhantes, implicando diretamente no real valor do ativo, de dessa forma a variação do poder aquisitivo da moeda pode não corresponder à variação do poder aquisitivo dos ativos da entidade. (FERNANDES, 1998)

Para Santos *et al.*, (2007) e Iudicibus (2009) o ideal seria calcular o índice de inflação da própria empresa, o que também ocasionaria outros problemas. Todavia apesar dessas limitações, a aplicação desse conceito trouxe importantes contribuições, propocionou uma importante fonte de experiência no processo de correção, e em alguns casos possibilita um potencial informativo bem maior que aqueles ativos avaliados pelo custo histórico. (IUDÍCIBUS, 2009)

Esse tipo mensuração de valor de entrada já teve um grande sucesso no Brasil, principalmente com a Correção Monetária Integral, procedimento já extinto, deixando apenas um legado para os estudiosos da contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2009)

2.4.2.1.3 Custo corrente

Segundo Hendriksem e Van Breda (1999) os custos correntes representam o preço de troca que a empresa pagaria hoje para obter o mesmo ativo ou outro equivalente. Para Ludícibus (2009) os custos históricos e correntes são iguais na data da aquisição de um ativo, no entanto, à medida que os preços mudam e a tecnologia torna-se mais sofisticada e passa-se existir algumas variações nos preços em relação ao preço de aquisição.

Na visão de Dameda, Alves e Ott (2011), em ambientes inflacionários é possível confundir o custo histórico corrigido com o custo corrente, mesmo tratando-se de conceitos distintos, na medida em que o primeiro reflete a variação de preços como um todo, via índices gerais de preços, enquanto o segundo considera a variação de um item específico.

Pra Niyama e Silva (2009), o custo corrente representa a contabilização do ativo pelo montante a qual se espera ser pago caso este fosse adquirido no presente, representando o desembolso monetário que a entidade teria de fazer hoje para adquirir um ativo existente. Hendriksen e Van Breda (1999) consideram uma importante base de avaliação na contabilidade, principalmente na apresentação de informações relacionadas aos efeitos da inflação sobre uma empresa.

Em muitas situações, pode-se tratar também de uma medida aproximada de valor justo, seja quando estabelece um preço inicial de aquisição, como ocorre em certas trocas de ativos não monetários, ou quando estabelece de um valor máximo, a exemplo da determinação do valor presente de um arrendamento capitalizado para o arrendatário (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)

Dentre as principais desvantagens apontadas pelos críticos que preferem o custo histórico para aquisição do ativo, Hendriksen e Van Breda (1999, p.308 - 309) elencam:

1. Custo e cotações correntes não estão disponíveis para itens sazonais de moda e para bens produzidos por métodos obsoletos. As estimativas de valores correntes de entrada desses itens podem ser de natureza subjetiva.
2. As varrições de custos correntes nem sempre refletem variações de preços correntes das vendas. Os valores não variam necessariamente quando há alterações de custos.
3. Aumentos de custo resultariam em ganhos registrados nos exercício corrente, muito embora não tivesse sido realizado por meio de uma venda.
4. Ganhos e perdas causadas por variações de preços específicos de entrada seriam incluídos no lucro líquido das operações, a menos que o custo das mercadorias vendidas, bem como os estoques finais, sejam medidos, em termos de custos correntes no momento da venda.

Para Tinoco (1992, p. 7), apesar das críticas, o custo corrente ao ser aplicado, traz grandes vantagens, entre as quais ele cita:

1. Representa a melhor medida de valor das entradas comparadas com as receitas correntes em termos atuais;
2. Possibilita a identificação de ganhos ou perdas pela manutenção de ativos;
3. Estima os valores correntes dos inventários no final do período se a firma ainda estiver adquirindo tais insumos, caso não forem aplicáveis os valores realizáveis líquidos;
4. A somatória dos ativos expressos em termos correntes é mais significativa do que os custos históricos incorridos em diferentes períodos de tempo;
5. Para o usuário e investidor externo pode-se aproximar razoavelmente, com ajustes, do valor que deveria pagar para montar uma fábrica igual (em estado de nova) àquela que se está avaliando;
6. Como o custo corrente representa hoje uma medida de valor de compra dos ativos, quando amortizamos esses ativos para despesa temos uma comparação mais adequada entre valores correntes de receitas e de despesas.

De forma geral o custo corrente deve ser obtido sob as condições atuais de preço e tecnologia, tomando por base um determinado nível de eficiência. Contudo, alguns autores distinguem este do custo de reposição pelo fato de que, enquanto o custo corrente inclui os avanços tecnológicos, o custo de reposição representa meramente o valor atual de uma tecnologia passada. (NIYAMA e SILVA, 2007)

2.4.2.1.4 Custo corrente corrigido

Sugerido pelo professor Sérgio de Ludícibus da Universidade de São Paulo, o custo corrente corrigido consiste em uma forma de mensuração que busca o ajuste do custo corrente pelo o índice da inflação do período compreendido entre a última avaliação pelo custo corrente até o momento atual. (LUSTOSA, 2009)

Para o próprio Ludícibus (2009, p.136) “é talvez o mais completo conceito de avaliação de ativos a valores de entrada, pois combina as vantagens dos custos correntes com as do custo histórico corrigido”. Decorrendo, portanto, da aplicação de um ajustamento do Custo Corrente por um coeficiente de variação do Índice Geral de Preço (IGP) ou outro índice específico. (FERNANDES, 1998).

Santos *et al.*, (2007) considera o modelo de mensuração de ativos, que conjuga variação o valor de reposição com a variação de preços, ocorrendo contabilmente a correção do valor de mercado até a data que a empresa apresentar o ativo corrigido. Para Toríbio (1987),

Citado por Megliorine e Guerreiro (2004), o uso do custo corrente corrigido permite a construção de demonstrações contábeis mais significativas e com maior capacidade informativa.

Esclarecendo sobre a metodologia do custo corrente corrigido, Ludícibus (2009, p.136) explica que:

Os ativos são basicamente avaliados em determinada data a valores correntes (de reposição). Em uma data posterior, os ativos da mesma entidade são também avaliados a custo correntes de reposição, naquela data. Embora em cada data os ativos representem a mais razoável aproximação (levando-se em conta também a praticabilidade e a objetividade), dos valores econômicos dos ativos (desde que tenham renunciado aos fluxos descontados), estes podem não ser comparáveis nas duas datas, se houver ocorrido no período variação do poder aquisitivo médio geral da moeda (inflação ou deflação). Assim, para compararmos os ativos da data t_0 com os da data t_1 (em termos de soma de valores) podemos tomar o valor corrente em t_0 e multiplica-lo pelo coeficiente de variação geral de preços dado por: $IGPT_1/IGPT_0$. O resultado será compatível, em poder aquisitivo, com o ativo avaliado a custos correntes em t_1 .

Ao comparar o custo corrente e o custo corrente corrigido, Santos *et al.*, (2007) conclui pela constatação do surgimento de um elemento denominado ganho ou perda para os itens monetários, considerando nada mais que o reconhecimento dos efeitos inflacionários sobre as dívidas e créditos da empresa em determinado período.

2.4.2.2 Valores de Saída

2.4.2.2.1 Preços Correntes de Vendas ou valor líquido realizável

O valor realizável líquido representa os preços correntes de saída de um ativo, menos o valor corrente de todos os custos e despesas incrementais que se espera ocorrer na conclusão, venda e entrega de uma mercadoria excluído os efeitos fiscais. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)

Conforme Lustosa (2009) é o valor líquido que uma empresa obteria se tivesse que desfazer-se de um ativo numa situação normal, ou continuidade do seu negócio. Para Santos *et al.*, (2009) se as empresas atuam num mercado organizado onde possa se prever os custos adicionais relacionados a venda, possibilitará a obtenção de informações relevantes e atualizadas. Significando a importância que está sendo paga pelo comprador marginal em um dado momento, não sendo, contudo possível extrapolar condições idênticas para o futuro (SANTOS; SCHIMIDT e MACHADO, 2005).

Ainda não pode ser utilizado como conceito geral de avaliação para os ativos, pois somente se aplica aos inventários de produtos para venda, e produtos ou coprodutos próximos de estágio final de acabamento, a exemplo dos produtos acabados e das mercadorias para revenda (SANTOS; SCHIMIDT e MACHADO, 2005; IUDÍCIBUS, 2009)

2.4.2.2.2 Valores de liquidação

Os Valores de liquidação são semelhantes aos preços correntes de saída e a equivalentes correntes de caixa, exceto por se encontrarem em condições diferentes de mercado. (HENDRIKSEN e VAN BREDÁ, 1999). Segundo Santos *et al.*, (2009) é o modelo de mensuração utilizado nos casos de venda forçada de ativos, utilizado principalmente nos casos de descontinuidade de uma empresa.

Trata-se da hipótese extrema de valores de saída, porque se presume uma venda forçada, tanto para clientes normais a preços extremamente reduzidos, como para outras firmas, bem abaixo do custo dos ativos. (IUDÍCIBUS, 2009; SANTOS; SCHIMIDT e MACHADO 2005).

Por não serem considerados realistas em circunstância normais, os valores de liquidação devem ser utilizados somente em duas condições principais:

1. Quando mercadorias ou outros ativos tenham perdido sua utilidade normal, tornando-se obsoletos, ou de algum outro modo tenha perdido seu mercado normal.
2. Quando a empresa espera suspender suas operações no futuro próximo, tornando-se incapaz de vender sem seu mercado normal. (HENDRIKSEN e VAM BREDÁ 1999 p. 311)

Caso não exista alternativa senão a venda do ativo pelos preços e as circunstâncias que o mercado determinarem, todos os valores de saída apresentaram os mesmos valores para o ativo, posto que o *fair value* do bem seja o melhor uso alternativo, que nesse caso será o valor que o mercado está disposto a pagar (LUSTOSA, 2009).

2.4.2.2.3 Equivalente corrente de caixa

Proposto por Chambers para todos os ativos, representa o total de dinheiro que a entidade poderia obter na hipótese de vender cada ativo sob condição de liquidação ordenada. (IUDÍCIBUS, 2009)

Hendriksen e Van Breda (1999,) consideram o montante de caixa o poder geral de compra que a empresa poderia obter com a venda de cada ativo em condições organizadas de liquidação, podendo ser estimados pelos preços cotados de mercado de bens de natureza semelhante e em condições parecidas.

Segundo Chambers (1966), citado por Santos Schimidt Machado (2005), nesse método de avaliação se excluiria todos os bens que não possuíssem valor de transação no mercado, como máquinas e equipamentos construídos sob medida para uma determinada entidade, e a maioria dos ativos intangíveis.

Fernandes (1998) ressalta não retratar a realidade dos ativos, pois deixa de considerar uma das características essenciais do ativo como geração de benefícios futuros, faz-se somente uma avaliação parcial dos ativos e a contabilidade deve proceder-se de forma imparcial.

2.4.2.2.4 valor presente de fluxo de benefícios futuros (fluxo de caixa descontado)

É o modelo de mensuração de ativos que apresenta o valor presente de fluxo de benefícios que um ativo poderia gerar para a empresa, descontando uma determinada taxa de oportunidade por um determinado período de tempo futuro estimado. (SANTOS *et al.*, 2007)

Conforme Tinoco (1992), citado por Fernandes (1998), o valor de um ativo é o equivalente monetário de seus serviços potenciais, isto é, a soma dos preços futuros de mercado de todos os fluxos de serviços que serão obtidos do ativo, descontados por fatores de probabilidades e juros a seus valores atuais.

Para Santos *et al.*, (2007) embora seja ideal para a avaliação, possui a limitação de ser muito subjetivo, haja vista existir a necessidade de se estimar adequadamente a vida útil do ativo e principalmente a taxa de desconto do fluxo de caixa futuro.

Apesar de ser um método de avaliação correto, sua validade é questionável, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), principalmente quando se aplicados a ativos separados de uma empresa. Isso se deve aos seguintes motivos:

1. Os recebimentos esperados geralmente dependem de distribuição de probabilidades subjetivas, que por natureza, não são verificáveis.
2. Embora taxas de descontos representativas do custo de oportunidade possam ser obtidas, o ajuste por atitudes em relação ao risco deve ser avaliado pela administração ou pelos contadores e pode ser difícil transmitir o significado da avaliação resultante aos leitores de demonstrações financeiras.

3. Quando dois ou mais fatores de produção, como recursos humanos e ativos físicos, contribuem para o produto ou serviços gerado pela empresa e os fluxos de caixa subsequente, em geral é possível fazer uma alocação lógica aos diversos fatores.
4. Não é possível agregar os valores descontados dos fluxos de caixa individuais de todos os ativos distintos da empresa para chegar ao valor da empresa como todo. (HENDRIKSEN e VAM BREDA, 1999)

Ressalta-se, contudo, que esse método de avaliação possui alguns méritos, exemplo disso são: a) as avaliações de empreendimentos insolados, nos quais não há fatores conjuntos que exijam uma contabilidade separada; b) quando a agregação de ativos puder ser levada suficientemente longe para incluir todos os fatores conjuntos e; c) ao se referir a ativos monetários em relação aos qual a espera é o principal fator determinante do benefício líquido a ser recebido pela empresa. (HENDRIKSEN e VAM BREDA, 1999)

Ao concluir sobre as quatro formas de mensuração do ativo a valores de saída, Lustosa (2000) considera ser o mais completo método de avaliação, pois representa em termos matemáticos, a própria definição do ativo.

2.5. Ativo Intangível

Na legislação brasileira, diferentemente das normas internacionais e norte-americana não existia nenhum item que tratasse especificamente sobre os ativos intangíveis. (SANTOS et al., 2007) Este elemento, somente passou integrar as demonstrações contábeis brasileiras, após as alterações da Lei nº 6.404/76, trazidas pelas Leis nº 11.638/08 e 11.941/09 que trouxeram uma nova estrutura para a elaboração do balanço patrimonial. (FIPECAFI, 2012)

Dentre as principais novidades apresentada pela nova legislação destaca o grupo do ativo dos ativos intangível, que ao lado dos realizáveis a longo prazo, investimentos a logo prazo e imobilizado passa a forma o ativo não Circulante. (FIPECAFI, 2012)

Segundo Santos *et al.*, (2007),o termo intangível vem do latim tangere ou do grego tango, cuja expressão significado tocar, em razão disso são considerados bens intangíveis aquelas que não podem ser tocados porque não possuem matéria ou corpo físico. Kohler citado por Ludícibus (2009) conceitua com um ativo de capital que não possui uma existência física, e cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário.

Os ativos intangíveis formam umas das áreas mais complexa dentro da teoria contábil; primeiro, por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis e segundo em virtudes das dificuldades na sua própria definição. (HENDRIKSEN e VAM BREDA, 1999)

De acordo com a Resolução do CFC nº 1.303/10 que aprovou a NBC TG 04 – Ativo intangível.

As identidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações).

Contudo, nem todos os recursos intangíveis se enquadram na definição de ativo intangível, pois para serem reconhecidos como tais, esses recursos precisam atender os seguintes critérios: identificação, controle e existência de benefícios econômico futuros. (SANTOS e COSTA, 2009)

A Resolução nº 1.303/10 do Conselho Federal de Contabilidade considera que ao definir um ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferencia-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). A IFRS 3 define goodwill como os “benefícios econômicos futuros decorrente de ativo que não poderão ser identificado individualmente e reconhecido separadamente” (SANTOS e COSTA; 2009 p. 325).

A Resolução nº 1.303/10 do Conselho Federal de Contabilidade explica que ágio (*goodwill*) derivado da expectativa de rentabilidade futura reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente.

Dessa forma utilizando os temas da IAS 38 Santos e Costa (2009 p. 325) explica, que o ativo intangível atinge o critério de identificação quando:

- (i) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- (ii) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações

O controle pode ser claramente definido como o poder de obter os benefícios econômicos futuros a serem gerados pelo ativo intangível e a capacidade de restringir o acesso de terceiros a esse benefícios. (SANTOS e COSTA, 2009)

De acordo com resolução 1.303/10 de CFC, normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de seus ativos intangíveis advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal, pois a ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. Contudo a existência de direitos legais sobre o ativo não é condição suficientemente necessária para o seu controle, pois talvez, as entidades possam ter outras formas controlar os seus benefícios futuros. (SANTOS e COSTA, 2009)

Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir desde as receitas das vendas de produtos ou serviços, a redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Exemplo disso, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção que pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras. (SANTOS e COSTA, 2009; CFC, 2010)

Dessa forma, o tratamento dos ativos intangíveis requer por parte dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis ou também pela realização das auditorias destas muito entendimento, bom julgamento e uma indispensável formação profissional. (FIPECAFI, 2010)

3. ANÁLISES DOS DADOS

3.1. Perfil da Amostra

Apresentam-se a seguir o perfil acadêmico dos 41 alunos entrevistados do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande (UFCG) em relação ao período do curso que se encontram matriculado. Conforme se apresenta na tabela abaixo.

TABELA 1

Alunos entrevistados

Períodos	Entrevistados	%
Primeiro ou segundo	0	0,00
Terceiro ou quarto	17	41,46
Quinto ou sexto	24	58,54
Sétimo ou oitavo	0	0,00
Nono período	0	0,00
Total	41	100,00

Dos 41 alunos de Ciências Contábeis entrevistados, 58,54% se encontram entre o quinto e o sexto período do curso, os outros 41,46 entre o terceiro e quarto período. Sendo estes respectivamente os mesmos percentuais obtidos quando indagados sobre terem ou não a cursado a disciplina Teoria da Contabilidade.

De acordo com o fluxograma das disciplinas apresentada na grade curricular do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande (UFCG), observa-se como pré-requisito para o estudo da disciplina teoria da contabilidade, o aluno apresentar no seu histórico acadêmico ter cursado a disciplina Contabilidade Avançada, que de acordo com o referido fluxograma das disciplinas, é lecionada no terceiro período. Ainda conforme se apresenta na referida grade curricular a disciplina Teoria da Contabilidade é um dos pré-requisitos para os alunos de Auditoria, disciplina está oferecida no quinto período.

Como fora definido na metodologia verifica-se que os alunos avaliados são das turmas de Contabilidade Avançada e Auditoria, ou seja, alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade e alunos que já a cursaram. A Tabela 2 apresenta de forma mais restrita a população e a amostra utilizada para se estudar as questões que tornaram pertinentes esta pesquisa.

TABELA 2

População e Amostra

Disciplina	População	Amostra	%
Contabilidade			
Avançada	22	17	77,27
Auditoria	34	24	70,59
Total	56	41	73,21

Conforme se verifica na tabela 2, a amostra é composta por 77,27% dos alunos que estão cursando a disciplina Contabilidade Avançada, e 70,59% dos alunos matriculados na disciplina de Auditoria. Isto é, respectivamente os alunos que não cursaram e cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade conforme será denominado doravante. Constatando-se, portanto, que a amostra representa em média 73,21% dos discentes que formavam o universo da pesquisa.

3.2. Percepção dos graduandos de Ciências Contábeis em relação ao conhecimento teórico no curso de Ciências Contábeis

Na primeira parte do questionário buscou-se entender qual a percepção que os alunos de Ciências Contábeis possuem em relação ao ensino teórico na contabilidade, nesse intuito, a primeira questão indagou.

1. Como você considera o aprendizado do conhecimento teórico nas definições e mensurações dos elementos patrimoniais

TABELA 3

Percepção dos alunos em relação ao estudo teórico em contabilidade

Percepção	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Ótimo	1	5,88	1	4,17
Bom	6	35,29	14	58,33
Regular	9	52,94	7	29,17
Péssimo	0	0,00	2	8,00
Não Responderam	1	5,88	0	0,00
Total	17	100,00	25	100

Os resultados demonstram que entre os alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade a maioria considera o conhecimento teórico regular para as definições e

mensurações dos elementos patrimoniais com 52,94% dos alunos avaliados. Já entre os alunos que cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade, 58,33% consideram boa para definição e mensuração dos elementos patrimoniais. Sendo esta uma das percepções apresentada por Borba, Poeta e Vicente (2011), ao enfatizar que o estudo da teoria da contabilidade além de possibilitar ao estudante a aquisição de um conhecimento mais sólido trás um ponderável conhecimento dos elementos que compõem as demonstrações financeiras.

Na segunda questão dá-se continuidade a percepção dos alunos sobre o conhecimento teórico em contabilidade. Foram apresentadas algumas das possibilidades trazidas pelo ensino da disciplina Teoria da contabilidade na formação dos graduandos, os alunos tiveram a oportunidade de responder o questionário por meio de quatro opções apresentadas.

2. Para você o estudo a disciplina Teoria da Contabilidade nos graduação possibilita ao discente.

TABELA 4

Percepção dos alunos em relação à disciplina Teoria da Contabilidade

Não Cursaram			Cursaram	
Alternativas	Frequência	%	Frequência	%
Auxilia nas definições dos elementos que compõe as demonstrações financeiras das entidades	4	23,53	18	75,00
Possibilita aos discentes a integração dos conhecimentos teóricos aos práticos.	8	47,06	5	20,83
Não possui muita importância, para o aprendizado dos discentes em relação ao conhecimento dos elementos patrimoniais.	2	11,76	0	0,00
É uma disciplina de pouco interessante.	0	0,00	1	4,17
Não responderam	3	17,65	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Conforme se observa, 47,06% dos discentes que ainda não cursaram a disciplina teoria da contabilidade as consideram uma oportunidade de inter-relacionar os conhecimentos teóricos aos práticos. Para Madeira Mendonça e Abreu (2003) essa é umas das vantagens apresentadas pelo ensino da disciplina Teoria da Contabilidade. Outros 23,53% dos discentes pesquisados consideram importante na definição dos elementos patrimoniais, e

ainda 17,65% não responderam a questão, não ficando claro o motivo da abstenção da apresentação de resposta.

Já em relação aos alunos que cursaram 75,00% consideram com uma ferramenta para auxiliar nas definições dos elementos que compõem as demonstrações financeiras das entidades. Nessa perspectiva valem lembrar também a concepção de Goulart (2002) ao ressaltar que Teoria da Contabilidade trás importantes contribuições tanto para os profissionais de contabilidade como àqueles que trabalham diretamente em atividades ligadas a contabilidade, principalmente por auxiliar nas definições dos elementos que compõe as demonstrações financeiras. Ainda em relação aos alunos que já cursaram a disciplina, 20,83% consideram importante por proporcionar uma possibilidade dos discentes integrarem seus conhecimentos teóricos com a prática.

Em uma análise da tabela 4 pode-se inferir também que os alunos que ainda não estudaram a disciplina Teoria da Contabilidade têm a expectativa de que ao cursarem esta disciplina adquira um conhecimento voltado à integração da teoria com a prática. Já os alunos que cursaram esta disciplina, e conhecendo a sua ementa, reconhecem que a disciplina contempla conhecimentos dos elementos que compõem o Balanço Patrimonial.

3.3 Conhecimentos que os graduandos possuem em relação ao ativo no Balanço Patrimonial

Da terceira a sétima questão, buscou-se verificar conhecimentos básicos que os graduandos apresentam sobre o ativo no balanço patrimonial. Dessa forma, os mesmos foram avaliados através de questões objetivas sobre alguns conhecimentos básicos que são apresentados nos diversos livros de contabilidade nos períodos iniciais do curso. Buscando-se assim inferir algumas conclusões sobre o conhecimento que os graduandos possuem antes e após terem cursado a disciplina Teoria da Contabilidade. São abordados tópicos, como contas que fazem parte do ativo; classificação quanto a o grau de liquidez e contas que reduzem o saldo de um ativo.

Na terceira questão buscou-se analisar o conhecimento que os discentes que não cursaram e os que já cursam a Teoria da Contabilidade possuem em relação ao grau de liquidez dos grupos que formam o ativo. Para tal resposta utilizou como alternativa correta o que expressa a Lei 4.604/76, a qual determina que as contas do ativo serão dispostas em ordem

decrecente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, sendo dividida em dois grupos: Ativo Circulante e Ativo não Circulante.

3. De acordo como o grau de liquidez as contas do ativo de uma entidade estão dispostas em dois grupos.

- I. Bens e direitos;
- II. Ativo circulante e passivo circulante;
- III. Ativo circulante e disponibilidade;
- IV. Ativo circulante e não circulante

TABELA 5

Resultado das Respostas apresentado pela terceira questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	9	52,94	12	50,00
Erraram	8	47,06	12	50,00
Não responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Conforme se observa, tantos os alunos que não cursaram como os alunos que já cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade possuem um razoável conhecimento sobre o grau de liquidez do ativo, sendo respectivamente 52,94% e 50,00% o percentual de acertos entre os entrevistados de ambas as turmas. Estes se tratam de assuntos estudados nos primeiros períodos do curso.

A quarta questão, refere-se ao conhecimento das contas que fazem parte do ativo de uma empresa comercial. O Intuito foi saber, mesmo que sem ser de forma conceitual, o conhecimento que os alunos possuem em relação às contas que formam o ativo no Balanço Patrimonial. Sendo para esta questão considerada como a alternativa verdadeira a que apresenta as contas banco, caixa e goodwill.

4. Considerando as contas apresentadas nas demonstrações contábeis de uma empresa comercial, pode-se considerar como pertencente ao ativo desta entidade:

- I. Adiantamento de fornecedores, duplicatas a receber e ajuste a valor presente.
- II. Banco, caixa e goodwill.

- III. Banco, duplicatas a receber e duplicatas a pagar;
- IV. Salários a pagar, amortização acumulada e ajuste a valor presente.

TABELA 6

Resultados das Respostas apresentado pela quarta questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	10	58,82	17	70,83
Erraram	5	29,42	7	29,17
Não responderam	2	11,76	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Observa-se na tabela 6, que 58,82% dos alunos que não cursaram e 70,83% dos alunos já cursaram a disciplina teoria da contabilidade souberam identificar de forma objetiva as contas que formam o ativo do Balanço Patrimonial. Por serem assuntos apresentados aos alunos no início do curso de graduação, presume-se que todos já devem possuir algum conhecimento sobre as contas que compõem o balanço patrimonial.

Seguindo ainda o raciocínio inicial de se verificar conhecimentos básicos que os discentes possuem sobre as contas que formam o ativo no Balanço Patrimonial, buscou-se também averiguar o conhecimento que os graduandos têm em relação a o grau de liquidez das contas do ativo. Dessa forma, na quinta questão apresentaram-se as contas: duplicatas a receber, veículo, caixa, estoque de mercadoria e direitos autorais; para que os alunos pesquisados mediante as alternativas apresentadas escolhessem as contas do ativo de acordo com o grau de liquidez. Obedecendo ao inciso art., 178 inciso § 1º da Lei 6.404/76 que dispõem sobre o assunto, a alternativa correta apresentava as seguinte sequência: Caixa, duplicatas a receber, estoque de mercadoria, veículo, direitos autorais.

5. No ativo as contas representantes de bens e direitos de uma entidade devem estar dispostas na ordem decrescente do grau de liquidez. Dessa forma ordem corretas dos itens abaixo no Balanço Patrimonial de uma entidade serão:

- I. Caixa, duplicatas a receber, estoque de mercadoria, veículo, direitos autorais.
- II. Duplicatas a receber, veículo, caixa, estoque de mercadoria, direitos autorais.
- III. Estoque de mercadoria, direitos autorais, caixa, duplicatas a receber, veículo.
- IV. Direitos autorais, caixa, duplicatas a receber, estoque de mercadoria,

TABELA 7

Resultados das Respostas apresentadas pela quinta questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	13	76,47	24	100,00
Erraram	4	23,53	0	0,00
Não responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Entre os alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade, 76,47% demonstraram saber classificar as contas do ativo com relação ao grau de liquidez. Já para os alunos que cursaram 100,00% dos entrevistados apresentaram conhecer as disposições de como as contas do ativo se encontram ordenadas no Balanço patrimonial. Em síntese pode se considerar que os mesmo possuem um bom conhecimento sobre a ordem de liquidez das contas do ativo.

A sexta questão também indagando sobre as contas que formam o ativo circulante de uma empresa comercial. Buscou verificar o conhecimento que os graduandos possuem sobre as contas que integram o subgrupo do Ativo Circulante do Balanço Patrimonial, utilizou-se da classificação obtida junto à obra “Manual de Contabilidade Societária” da FIPECAFI (2010), o qual considera que no ativo circulante devem constar as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. Diante desta exposição à resposta correta para esta questão, contemplará as contas na seguinte ordem: Caixa, duplicatas a receber, ICMS a recuperar, juros a vencer.

6. De acordo com a Lei nº 6.404/76 no ativo circulante devem constar as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. Diante desta afirmação, em qual a ordem se apresenta essas contas no ativo circulante.

- I. Caixa, duplicatas a receber, ICMS a recuperar, juros a vencer.
- II. Caixa, banco, depreciação acumulada, fundo de comércio.
- III. Automóvel, computadores, fundo de comércio, clientes.
- IV. Fundo de comércio, banco, caixa, juros a vencer.

TABELA 8

Resultados das Respostas apresentada pela sexta questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	10	58,82	19	79,16
Erraram	7	41,18	4	16,67
Não responderam	0	0,00	1	4,17
Total	17	100,00	24	100,00

Pode-se verificar que alguns alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade demonstram ter certo conhecimento em relação às contas formam o ativo circulante com 58,82% de acertos entre os alunos analisados. Já entre os alunos que cursaram a disciplina, o percentual de acertos chegou 79,17%, mostrando estes um predominante domínio sobre a classificação das contas no ativo.

Por último, na sétima questão perguntou-se sobre as contas redutoras do ativo, sendo apresentadas várias contas redutoras, tanto do ativo como do passivo. O objetivo dessa questão era identificar se os graduandos têm conhecimentos sobre as denominadas contas credoras do ativo. A resposta verdadeira para esta pergunta contempla as contas; depreciação acumulada e provisão para crédito de liquidação duvidosa.

7. São consideradas contas redutoras do ativo:

- I. Ações de tesouraria, ajuste de avaliação patrimonial, prejuízos acumulados.
- II. Capital a realizar, ajuste de avaliação patrimonial, duplicatas a receber.
- III. Depreciação acumulada, provisão para crédito de liquidação duvidosa.
- IV. Juros a vencer, depreciação acumulada, ações de tesouraria.

TABELA 9

Resultados das Respostas apresentado pela sétima questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	13	76,46	22	91,67
Erraram	4	23,54	2	8,33
Não responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Na tabela 9 verifica-se que tanto os não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade como os que já cursaram, sabem identificar as contas redutoras do ativo, sendo respectivamente o percentual de alunos que acertaram a resposta de 76,46% dos alunos que não cursaram e 91,67% que já cursaram a disciplina.

Buscando melhor visualizar os resultados obtidos pelas questões 3 a 7, a tabela 10 trás a média de acertos e erros apresentados pelos dados extraídos das tabelas.

TABELA 10

Média de acertos e erros das questões 3 a 7

	Não Cursaram			Cursaram		
	Acertos %	Erros %	Não Respondeu %	Acertos %	Erros %	Não Respondeu%
Questão 3	52,94	47,06	0,00	50,00	50,00	0,00
Questão 4	58,82	29,42	11,76	70,83	29,17	0,00
Questão 5	76,47	23,53	0,00	100,00	0,00	0,00
Questão 6	58,82	41,18	0,00	79,17	16,67	4,17
Questão 7	76,46	23,54	0,00	91,67	8,33	0,00
Media	64,70	32,80	2,35	78,34	20,83	0,83

Conforme se observa na tabela 10, tratando-se de questões básicas como estrutura e conhecimento de contas do balanço patrimonial, a média de acertos para os alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade é 64,70%. Já para os alunos cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade, a média de acertos chega a 78,34% das perguntas feitas. Esse percentual pode chegar a ser elevado, pois são conhecimentos básicos abordados nos períodos iniciais do curso de graduação em Ciências Contábeis e, portanto comuns a ambos os grupos pesquisados.

3.4 Conhecimento que os graduandos têm em relação ao conhecimento e mensuração de um ativo.

Tratando-se do conhecimento sobre conceito e mensuração de um ativo o questionário apresentou dez questões para os alunos pesquisados, enfatizando desde o conceito do que seja um ativo até a identificação de elementos mais polêmicos como o goodwill. Dessa

forma, buscou-se verificar através das questões propostas o conhecimento conceitual que os alunos possuem antes e após terem cursado a disciplina Teoria da Contabilidade.

A oitava questão tratou de averiguar o conhecimento que os discentes têm em relação ao conceito de ativo. Neste intuito, através da análise literária, buscou-se apresentar alternativas que servisse de base para avaliar o conhecimento apresentados pelos mesmos. No Brasil, de acordo com Niyama e Silva (2009), não existia uma definição precisa sobre o termo ativo. Entretanto com a publicação da nova Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitidas pelo CPC e pela CVM nos trouxe uma definição idêntica àquela apresentada pelo IASB, descrevendo ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para entidade”. Sendo este o conceito utilizado como correto para resposta da referida questão.

8. Para você o que é um ativo

- I. Um conjunto de bens e direitos que forma o balanço patrimonial de uma entidade.
- II. Um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para entidade
- III. Um conjunto de meios ou matéria posta à disposição do administrador para que esse possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade.
- IV. Nenhuma das alternativas acima relacionadas.

TABELA 11

Resultados das Respostas apresentada pela oitava questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	7	41,17	23	95,83
Erraram	10	58,83	1	4,17
Não Responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Verificou-se que entre os alunos que não cursaram Teoria da Contabilidade apenas 41,17% souberam identificar o conceito utilizado para que um elemento patrimonial seja considerado como pertencente ao ativo. Já entre os alunos que cursaram a disciplina o percentual de acerto chegou 95,83% dos alunos analisados. Podendo de esta forma assegurar uma

preponderância de conhecimento sobre o conceito de um ativo entre os alunos que cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade.

Na nona questão, buscou verificar o conhecimento que os graduandos possuem sobre as características de um ativo, desta forma indagou quais os parâmetros são utilizados para reconhecer se os benefícios futuros incorporados a um ativo fluíram para a entidade. De acordo Resolução nº 1.374/11 do Conselho Federal de Contabilidade que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a elaboração das Demonstrações Contábeis são considerados quatro aspectos entre eles: quando usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade; quando trocado por outros ativos e quando usado para liquidar um passivo. Sendo assim a resposta correta para a referida questão, contempla a opção todas as alternativas estão corretas.

9. Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Dentre elas pode-se destacar:
- I. Quando usado isoladamente ou em conjunto com outro ativo na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade;
 - II. Quando trocado por outros ativos;
 - III. Quando usado para liquidar um passivo;
 - IV. Todas as alternativas estão corretas

TABELA 12

Resultados das Respostas apresentada pela nona questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	7	41,18	20	83,33
Erraram	10	58,82	4	16,67
Não Responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Constatou-se que de 83,33% dos alunos que cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade considera as três possibilidades apresentadas pelo CFC, isto demonstra apresentarem conhecimento sobre a matéria. Já os alunos entre os alunos que não cursaram apenas 41,18%, demonstrando assim a falta de conhecimento da maior parte deles.

A décima questão ao apresentar a definição do IASB, busca o atendimento dos elementos que são necessários ao reconhecimento de um ativo, pois se trata de um ponto importante,

diante de algumas dificuldades que o conhecimento deste elemento apresenta, alguns podem não ser reconhecidos dentro do balanço, são os chamados Ativos fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets), o que pode muitas vezes implicar em diferenças significativas entre o valor contábil da entidade e o seu valor de mercado. Para esta questão é considerada a opção verdadeira a que contempla as características definidas pelo IASB e apresentada por Niyama e Silva (2009), os quais consideram o ativo como todo elemento patrimonial que é resultado de um evento passado, tem a capacidade de gerar benefícios futuros e está sobre o controle da entidade.

10. Conforme a definição do IASB, ativo é todo elemento patrimonial que é resultado de um evento passado, tem a capacidade de gerar benefícios futuros e está sobre o controle da entidade. Sabe-se que o atendimento à definição é um dos itens necessários ao reconhecimento do ativo. Mas, face à algumas dificuldades alguns desses ativos não são reconhecidos, implicando muitas vezes em diferenças significativas entre o valor contábil da entidade e o seu valor de mercado, devido aos chamados Ativos fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets). Quais seriam os aspectos necessários ao reconhecimento de um ativo

- I. Materialidade, relevância e capacidade de gerar futuro fluxos de caixa.
- II. Benefícios futuros, controlado pela entidade e oriundo de eventos passados.
- III. Confiabilidade, valor preditivo, ser mensurado com segurança.
- IV. Ser um bem ou um direito que esteja a disposição da entidade

TABELA 13

Resultados das Respostas apresentada pela décima questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	6	35,30	14	58,33
Erraram	11	64,70	10	41,67
Não Responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Os dados obtidos na tabela 13 mostram que apenas 35,30% dos alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade apresentam terem conhecimento sobre o ativo, pois entendem que a geração de benefícios futuros, controlada pela entidade e a existência em decorrência de eventos passados são essenciais para se reconhecer um ativo. Com relação

aos alunos que já cursaram 58,33% reconhecem os três aspectos que Segundo Niyama e Silva (2009), são utilizados como parâmetros para a definição de um ativo, demonstrando assim mais conhecimento.

Tratando ainda sobre os ativos fora do balanço a décima primeira questão aborda sobre os chamados Ativos fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets), indagando sobre a conhecimento e conhecimento que os alunos de Ciências Contábeis têm sobre o assunto. Esta questão justifica-se pelo fato de pelo fato de existem certas dificuldades para o reconhecimento de alguns ativos, e estes casos não reconhecidos trarão diferenças significativas entre o valor contábil apresentado pela entidade e o valor de mercado, não demonstrando nos balanços a verdadeira situação econômica da empresa.

13. Quais impactos dos chamados Ativos Fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets) nas demonstrações contábeis de uma entidade.

- I. Pode esconder a verdadeira situação econômica de uma empresa.
- II. Possibilitar a diminuição da relevância dos demonstrativos financeiros
- III. Não produz impactos nos demonstrativos financeiros
- IV. Não tenho conhecimento sobre os Ativos fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets)

TABELA 14

Resultados das Respostas apresentada pela décima primeira questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	6	35,30	16	66,67
Erraram	11	64,70	8	33,33
Não souberam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Através da tabela 14, verifica-se que entre alunos que não cursaram 35,29% consideram que Ativo fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets) esconde a verdadeira situação da empresa, assertiva esta correta para a questão, os outros 64,70% erram, demonstrando dessa não possuem conhecimentos sobre os Ativos fora do Balanço (Off Balance Sheets Assets). Com relação aos alunos que já estudaram, 66,67% entendem que estes ativos esconder a verdadeira situação econômica de uma empresa. Inferindo assim que

entre os alunos que já cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade a maioria possui conhecimento ou demonstra de alguma forma possuir entendimento sobre este assunto.

A décima segunda questão tratou de verificar o entendimento que os discentes pesquisados possuem sobre as características de um ativo, desta vez buscou-se saber o conhecimento que os alunos possuem em relação ao controle de um ativo. Mesmo tratando-se de um tema polêmico segundo Niyama e Silva (2009) o controle do ativo deve ser considerado quando for possível prever a capacidade de usufruir dos benefícios futuros a serem gerados por um ativo. Sendo esta a opção verdadeira para referida indagação.

12. O que você entende por controle de um ativo?

- I. Direito legal que a empresa possui sobre um determinado bem ou direito.
- II. Posse que a empresa possui sobre um determinado bem ou direito
- III. Capacidade de usufruir dos benefícios futuros a serem gerados por um ativo
- IV. Não entende sobre o controle de um ativo.

TABELA 15

Resultados das Respostas apresentada pela décima segunda questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	7	41,18	17	70,83
Erraram	10	58,82	8	29,17
Não Responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Entre os alunos pesquisados houve um predomínio de acertos por parte do que já cursaram a disciplina Teoria da contabilidade, dentre estes 70,83% consideram os parâmetros que vem sendo adotado tanto pela legislação contábil como pelos teóricos de contabilidade.

A décima terceira questão apresentou, entre os diversos conceitos e formas de avaliação, quais eram as principais formas de mensuração do ativo a custo de aquisição. Nesta questão utilizou-se como correta a classificação apresentada por Santos et al. (2007) que considera como principais formas de avaliação de um ativo a custo de aquisição: o custo histórico, o custo corrente, o custo histórico corrigido e o custo corrente corrigido.

15 Quais as principais formas de se avaliar o custo de aquisição de um ativo.

- I. Custo histórico, custo corrente, fluxo de caixa descontado e equivalente corrente de caixa.
- II. Custo histórico, valor preditivo, custo corrente corrigido e equivalente corrente de caixa
- III. Custo histórico, custo corrente, custo histórico corrigido e custo corrente corrigido.
- IV. Custo histórico, valor preditivo, custo corrente e valor como feedback

TABELA 16

Resultados das Respostas apresentada pela décima terceira questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	6	35,40	22	91,67
Erraram	11	64,70	2	8,33
Não Responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Analisando o conhecimento dos discentes pesquisados em relação às principais formas de mensuração dos ativos a valores de entrada apresentadas pelos diversos teóricos em contabilidade, constatou-se que 91,67% dos que já cursaram a disciplina teoria da contabilidade marcaram a assertiva correta, demonstrando assim conhecimento sobre assunto. Entre alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade está porcentagem fora de 35,40%. Vale ressaltar que o conhecimento sobre as principais formas de se avaliar um ativo são apresentadas para os graduandos ao cursarem a disciplina Teoria da Contabilidade.

Na décima quarta questão continuou-se tratando da mensuração dos ativos, sendo apresentadas aos discentes as principais formas de mensuração do ativo a valores de saída. Neste sentido foram apresentadas aos discentes, aquelas que são consagradas pelos diversos livros e textos e de autores consagrados da Teoria da Contabilidade, considerando como correta a opção que trazia: valor de liquidação, fluxo de caixa descontado, equivalente corrente de caixa e valor realizável líquido.

16 Quais as principais formas de se avaliar um ativo em termos de realização:

- I. Valor de liquidação, equivalente corrente de caixa, valor como feedback e valor realizável líquido
- II. Valor de liquidação, fluxo de caixa descontado, equivalente corrente de caixa e valor realizável líquido.

- III. Custo corrente, valor como feedback, equivalente corrente de caixa e valor realizável líquido
- IV. Valor presente, valor com feedback, equivalente corrente de caixa e valor realizável líquido

TABELA 17

Resultados das Respostas apresentada pela décima quarta questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	7	41,18	2	8,33
Erraram	9	52,94	22	91,67
Não responderam	1	5,88	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Entre os alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade 41,18% consideraram com forma de mensuração de ativos o valor de liquidação, o fluxo de caixa descontado, o equivalente corrente de caixa e valor realizável líquido sendo esta a assertiva correta. Já entre os alunos que já cursaram a disciplina apenas 8,33 % marcaram a assertiva correta. Pode se inferir que os mesmos ou não assimilaram o conhecimento sobre os métodos de avaliação de um ativo a valores de saída ou não relembram devido lapso temporal, lavando em consideração que este assunto é também apresentado dentro da disciplina Teoria da Contabilidade.

A décima quinta questão indagou os discentes sobre o conhecimento que estes possuem em relação ao conceito de um ativo intangível, visando analisar o entendimento que eles têm antes e após terem cursado a disciplina Teoria da Contabilidade. Para questão considerou-se entre os diversos teóricos da contabilidade afirmação de Kohler citado por Ludícibus (2009) o qual conceitua como um ativo de capital que não possui uma existência física, e cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário.

15. O que um ativo intangível:

- I. Um ativo não monetário sem substância física.
- II. Os direitos provenientes das transações de uma entidade com terceiros.
- III. Os ativos não circulantes de uma entidade.
- IV. Não sei o que é um ativo intangível.

TABELA 18

Resultados das Respostas apresentada pela décima quinta questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	8	47,06	19	79,17
Erraram	9	52,94	5	20,83
Não respondera	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Conforme a tabela acima, 79,17% dos alunos que já cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade acertou este percentual é superior aos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade, demonstrando assim ponderável nível de acertos sobre o conhecimentos do ativo por parte dos alunos que já cursaram a disciplina.

Abordando ainda sobre ativo intangível, a décima sexta questão referiu-se ao conhecimento das características que são essencialmente inerentes a identificação de um ativo intangível. Visando identificar se os discentes tinham um conhecimento conciso sobre o mesmo, foram apresentadas alternativas que se referiam tanto as características do próprio ativo como de outros assuntos apresentados no estudo da disciplina Teoria da Contabilidade. De acordo com o IAS 38 para se identificar um ativo intangível é exigido que atendesse aos critérios de Identificação, controle e existência de benefícios econômico futuros. Itens esses considerados correto para a pergunta.

16. São características de um ativo intangível:

- I. Controle, decorrer de eventos passado e gerar benefícios futuros.
- II. Valor preditivo, Identificação e geração de benefícios econômicos futuros.
- III. Valor presente, valor justo e não possuir substancia física.
- IV. Identificação, controle e existência de benefícios econômico futuros.

TABELA 19

Resultados das Respostas apresentada pela décima sexta questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	5	29,41	6	25,00
Erraram	12	70,59	18	75,00
Não Responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Pelos dados obtidos na tabela 19, constata-se que entre os alunos que já cursaram Teoria da Contabilidade apenas 25% obtiveram êxito em sua resposta, percentual é inferior aos que não cursaram. Verificando-se assim que no que se refere a características de uma ativo intangível os alunos demonstram pouco conhecimento.

Por último, na décima sétima questão perguntou-se sobre o conhecimento que os discentes têm sobre o goodwill. Utilizando do conceito da IFRS 3 citado por Costa e Silva (2009) o qual define como benefícios econômicos futuros decorrente de ativo que não poderão ser identificado individualmente e reconhecido separadamente. Buscou-se verificar se os discentes reconhece este conceito entre as demais alternativas expostas na questão.

17. O que é um goodwill?

- I. Um ativo intangível por não possuir substancia física
- II. Benefícios econômicos futuros decorrente de um ativo que não podem ser identificado individualmente e reconhecido separadamente.
- III. Os direitos provenientes das transações de uma entidade com terceiros
- IV. Não sei o que é um goodwill.

TABELA 20

Resultados das Respostas apresentada pela décima sétima questão

Alternativas	Não cursaram		Cursaram	
	Frequência	%	Frequência	%
Acertaram	2	11,76	19	79,17
Erraram	15	88,24	5	20,83
Não Responderam	0	0,00	0	0,00
Total	17	100,00	24	100,00

Observando dados apresentados na tabela acima se verifica que entre os alunos de que já cursaram Teoria da Contabilidade 79,17% acertaram. Entre os que não cursaram o percentual foi apenas de 11,76. Dessa forma observando em se tratando de conhecimento conceitual sobre este assunto os alunos que já cursaram a disciplina demonstram terem mais conhecimento.

Baseado nas repostas dos alunos entrevistados a Tabela 21 mostrará o percentual de acertos e erros para as questões 8, 9, 10,11, 12, 13, 14, 15, 16 e 17 que se referiram a ao conceito e mensuração de um ativo.

TABELA 21

Média de acertos e erros das questões 8 a 17

	Não Cursaram			Cursaram		
	Acertos %	Erros %	Não Respondeu %	Acertos %	Erros %	Não Respondeu%
Questão 08	41,17	58,83	0,00	95,83	4,17	0,00
Questão 09	41,17	58,83	0,00	83,33	16,67	0,00
Questão 10	35,30	64,70	0,00	58,33	41,68	0,00
Questão 11	35,30	64,70	0,00	66,67	33,33	0,00
Questão 12	41,17	58,83	0,00	70,83	29,17	0,00
Questão 13	35,40	64,60	0,00	91,67	8,33	0,00
Questão 14	41,18	52,94	5,88	8,33	91,67	0,00
Questão 15	47,06	52,94	0,00	79,17	20,83	0,00
Questão 16	29,41	70,59	0,00	75,00	25,00	0,00
Questão 17	11,76	88,24	0,00	79,17	20,83	0,00
Média	35,89	63,52	0,59	70,83	29,17	0,83

De acordo com a Tabela 21 pode se constatar que 70,83% dos graduandos que já cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade possui maior nível de conhecimento ao se tratar do conceito e mensuração do ativo. Dentre os alunos que não cursaram ainda a disciplina o número de acertos chega somente a 35,89% dos entrevistados. Ao comparar com a Tabela 10 nota-se uma diferença significativa, pois nota-se que os alunos que não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade possui mais conhecimento sobre as contas e a estrutura do ativo do que a parte conceitual.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisou-se entre os diversos autores e teóricos da Ciência Contábil aqueles defendem conhecimento conceitual para a formação profissional de contabilidade. Constatou-se que além de principal direcionadora para se entender a os elementos patrimoniais, a Teoria da Contabilidade trás uma ênfase especial sobre o reconhecimento do ativo.

O presente trabalho então buscou verificar a importância da disciplina Teoria da Contabilidade para os discentes de contabilidade em relação definição e mensuração de um ativo. Nesse intuito buscou-se junto aos discentes de Ciências Contábeis verificar quais as percepções sobre a disciplina e o conhecimento que a mesma agrega ao aluno no conceito e mensuração de um ativo.

A pesquisa foi realizada com alunos do terceiro e quinto período do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande. Buscou-se junto à coordenação do curso identificar qual o quantitativo de alunos matriculados nesses períodos e definiu-se tomar como parâmetro o quantitativo matriculado nas disciplinas de Contabilidade Avançada (22 alunos) e Auditoria (34 alunos), isso porque, a primeira é pré-requisito pra Teoria da Contabilidade que é pré-requisito para segunda.

Aplicou-se um questionário a 41 alunos sendo destes, 17 dos 22 alunos matriculados na disciplina de Auditoria que ainda não tinha cursado a disciplina Teoria da contabilidade e 24 dos 34 alunos da disciplina da Contabilidade Avançada que tinha cursado a disciplina. Totalizando-se assim 73,21% dos alunos dessas respectivas disciplinas.

Ao verificar a percepção que graduandos de Ciências Contábeis têm em relação ao conhecimento teórico no curso de Ciências Contábeis, constatou-se através dos dados coletados e mediante o tratamento obtidos pelos mesmos numa planilha do excel que entres alunos que ainda não cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade, consideram o estudo teórico no curso de Ciências Contábeis regular, entre os alunos que já cursaram a maioria consideram bom.

Com relação ao estudo da disciplina Teoria da Contabilidade os alunos que ainda não cursaram a disciplina tem a expectativa de que esta possibilite no seu curso a integração dos conhecimentos teóricos aos práticos, para os alunos que já cursaram a disciplina a maioria considerou importante por esta auxiliar no conhecimento e nas definições dos elementos que compõe as demonstrações financeiras.

Analisando os conhecimentos básicos que os discentes têm em relação ao ativo no balanço patrimonial, constatou-se que entre os alunos que não tinha cursado a disciplina Teoria da Contabilidade, 64,70% demonstraram conhecimentos sobre assuntos como; contas que fazem parte do ativo, grau de liquidez, contas redutoras. Entre os alunos que já tinha cursado 78,33% também apresentaram conhecimento sobre o assunto.

Ao analisar as questões pertinentes aos conhecimentos que os graduandos possuem sobre o conceito e mensuração de um ativo, constatou-se que o percentual de acertos para os que não tinham cursado Teoria da Contabilidade foi de apenas 35,89%, já para os alunos que tinha cursado este percentual chegou 71,30%. Demonstrando assim uma preponderância de conhecimento sobre o assunto entre os alunos que já tinha cursado a disciplina

Dos dados obtidos constatou-se que ao se tratar dos conhecimentos básicos sobre o ativo no balanço patrimonial a maioria dos que não cursaram e cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade apresentam conhecimentos sobre o assunto. No entanto ao se analisar o desempenho dos mesmos em questões relacionadas ao reconhecimento e mensuração de um ativo os alunos que cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade apresentam um melhor desempenho.

Como recomendação futura sugere-se realizar novas pesquisas em outras universidades, verificar se apenas se trata de um caso pontual ou se de fato a disciplina tem agregado conhecimento as discentes não somente no que se refere ao conceito e mensuração de um ativo, mas a outros assuntos abordados dentro do Curso de Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para curso do pós-graduação: noções práticas** / Maria Margarida de Andrade. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

ANTUNES, Maria Thereza Pampa et al. **A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação** contábil. Revista de Economia Relações Internacionais. Volume 10/ nº 20 Janeiro de 2012. Disponível em: < http://www.fAAP.br/faculdades/economia/ciencias_economicas/pdf/revista_economia_20.pdf. Acessado em 30 de outubro de 2012

BOENO, Aline Franciele Correia; NOLASCO, Loira Kamopp; KUHN, Cláudia Mares Scherer. **Introdução ao International Financial Reporting standard(IFRS): Benefícios e Desafios Para as Empresas e Impactos ao Profissional Contábil** 2011 Disponível em: < http://www.fema.com.br/revistas/iniciacaocientifica/1_edicao/introducao_ao_internacional_financial_reporting_standard.pdf. Acessado em 30 de outubro de 2012

BORBA, José Alonso; POETA, Fabiana Zandonai; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Teoria da Contabilidade: uma Análise da Disciplina nos Programas de Mestrado Brasileiros** Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, jul/dez 2011. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/545.pdf>. Acesso em 21 de julho de 2012.

BORDIGNON, Dulcinéa Aparecida. **Normas Internacionais de Contabilidade (internacional Financial Reporting Standards-IFRS) Aplicada á Avaliação Patrimonial.** Anuário da Produção e Iniciação Científica. Vol. XII nº13 ano 2009. Disponível em: < sare.unianhanguera.edu.br/index.php/anuic/article/download/.../691. Acessado em 20 de outubro de 2012

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009, Conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em 04 de outubro. de 2012

BRASIL. Lei Nº 11.638, de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em 04 de outubro de 2012.

Brasil. Resolução CFC Nº 1.303/10 de 25 de novembro de 2010 que **Aprova a NBC TG 04 – Ativo Intangível.** Disponível em: < <http://www.garciaemoreno.com.br/principal/imprimirPrincipal.php?id=2440>. Acesso em 04 de outubro. de 2012

Brasil. Resolução CFC N.º 1.374/11. **Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.** Disponível em: < www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1374.doc. Acesso em 04 de outubro de 2012

BRASIL. Resolução N° 3, de 5 de outubro de 1992 Fixa os mínimos conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis . Conselho Federal de Educação. Disponível em <http://www.humbertorosa.com.br/Coordenacao/Legislacao%20do%20Curso/01_Resolucao_CFE_03_1992.pdf>. Acesso em 04 de outubro de 2012.

DAMEDA, André das Neves; ALVES, Tiago Wickstron Alves; OTT, Ernani. **Uso do CUSTO Corrente na Avaliação de Ativos de Empresa de Tecnologia da Informação¹ (The Use of Current Cost (Fair Value) in the Evaluation of Assts in Information Technology Companies)** Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337. FURB, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 25-40, jul./set., 2011

FERNADES, Tania Maria da Conceição Benter Machad . **Ativo e sua mensuração.** Cad. estud. no.18 São Paulo May/Aug. 1998 Disponível em:<http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000200002&script=sci_arttext>. Acesso em 28 de abril 2012

FERREIRA, Aghata Frade; SPLITTER, Karla; BORBA , José Alonso. Teoria da contabilidade: **Uma disciplina específica ou conhecimento que deveriam está integrados em outras disciplinas.** Disponível em <<http://congressosp.fipecafi.org/artigos122012/545.pdf>>. Acesso em 30 de abril de 2012.

FILHO, José Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleides; Organizadores. **Estudando Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos, 1946- **Métodos e técnicas de pesquisa Social/** Antonio Carlos Gil. São Paulo: Atlas, 1987.

GIL, Antônio Carlos, 1946-**Como elaborar projetos de pesquisa/**Antônio Carlos Gil. - 4. ed. - São Paulo : Atlas, 2002.

GOULART, André Moura Cintra. **O conceito de Ativos na Contabilidade: Um Fundamento a ser Explorado.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 56 - 65, jan./abr. 2002. Disponível em< <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a04.pdf>>. Acesso em 30 de abril de 2012.

GUERREIRO, Ribeiro; CROZATI, Jaime; RIBEIRO, Maísa de Sousa. Mensuração de Ativos nos Relatórios Gerenciais de Companhias Abertas. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rege/article/view/36528>. Acesso em 13 de abril de 2012.

IUDÍCIBUS. Sergio de. Teoria da contabilidade. -9. Ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas 2009. LOPES, Alexsandro Broedel; Martins, Eliseu Lopes. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem.** São Paulo: Atlas, 2005.

MADEIRA, G. J; MENDONÇA. K, F.C; ABREU S. M. **A disciplina teoria da contabilidade nos exames de suficiência e provão.** Contabilidade Vista e Revista. Belo Horizonte. ed. Especial. P. 103-122. Nov. 2003 Disponível em:<<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/235/228>>. Acesso em 13 de abril de 2012.

Manual de Contabilidade de Normas Internacionais e contabilidade: IRFS versus normas brasileiras; Ernest & Young, Fipecafi. – 1. ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009

Manual de contabilidade societária/ Sérgio Iudícibus ... [et. Al.]. – São Paulo: Atlas, 2010. Outros autores: Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuarias e Financeira, FEA/USP.
 MARION, J. C. A **Disciplina Teoria da Contabilidade nos Curso de Graduação - Algumas Considerações**. Contab.Vista & Rev. Belo Horizonte, v. 8, n. 2, p. 3-8, out.1997. Disponível em:
 <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/91>. Acesso em 10 de março de 2012.

NASCIMENTO, Heriberto Henrique Vilela do; BOTELHO, Ducinéli Regis; LIMA, Diana Vaz de. **Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: Análise e Comparação das Estruturas das Normas Brasileira e Atuais Propostas**. RIC - Revista de Informação Contábil Vol. 5, nº2, p. 21-42, Abr-Jun/2011. Disponível em:
<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/274/217>. Acessado em 30 de outubro de 2012

NIYAMA, J. K.; COSTA, P. S.; AQUINO, D. R. B. A. **Principais Causas das Diferenças Internacionais no Financial Reporting: Uma Pesquisa Empírica em Instituições de Ensino Superior do Nordeste e Centro-oeste do Brasil**. ConTexto, Porto Alegre, v. 5, n. 8, 2º semestre 2005. Disponível em: < <http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11260/6655>. Acessado em 20 de outubro de 2012.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.
 PADOAN, Fátima Aparecida Cruz; CLEMENTE Ademir. (2006) **A interdisciplinaridade no ensino da Contabilidade – um estudo empírico da percepção dos docentes**. Disponível em:< <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/551.pdf>. Acesso em 30 de abril de 2012.

Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração/ Luiz J. Corrar, Carlos Renato Theóphilo,(Coordenadores). 1.ed- 3. Reimpr.- São Paulo: Atlas, 2007

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal; SILVA, Cleide Carneiro Alves da. **A História da Contabilidade no Brasil**. Disponível em: < <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299/247>. Acessado em 02 de novembro de 2012

Richardson, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas/** Roberto Jarry Richardson; colaboradores José Augusto de Souza Peres ... (et al.).-3. ed.- 12. Reimpr. São Paulo: Atlas,2011.

SÁ, Antônio Lopes de. Teoria da contabilidade- 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SACRAMENTO, Célia Oliveira de Jesus Sacramento. **O Ensino de Teoria da Contabilidade no Brasil**. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n.18, p. - , maio/agosto 1998. Disponível em: < file:///C:/Users/Francimercio/Downloads/5514-18829-1-PB.pdf http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000200006&script=sci_arttext. Acesso em 20 de março de 2012

SANTOS, José Luiz de; SCHMIDT, Paulo e MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos de Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas 2005.

SOARES, Sandro Vieira; SILVA, Gabriel Ribeiro de; PFITSCHER, Elisete Dahmer. **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?*) R. Cont. Ufba, Salvador-Ba, v. 5, n. 3, p. 45-57, setembro-dezembro 2011. Disponível em: <file:///C:/Users/Francimercio/Downloads/5514-18829-1-PB.pdf. Acessado em 25 de fevereiro de 2013

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Avaliação Patrimonial em Contabilidade a valores de Saída.** Caderno de Estudos nº06, São Paulo, FIPECAFI, Outubro/1992. Disponível em: <www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad06/avaliacao.pd. Acesso em 02 de fevereiro de 2013