

CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA SUA IMPORTÂNCIA NA FORMAÇÃO DO FUTURO CONTADOR

Patricia Nunes Costa Reis
patricia.nunes@foa.org.br
UniFOA

Fernanda Augusta de Oliveira Melo
fernanda.melo@foa.org.br
UniFOA

Agamenmom Rocha Souza
agamenmom.souza@foa.org.br
UniFOA

Fábio Mendonça Telles Rodrigues
UniFOA

Resumo: O objetivo desta pesquisa exploratória foi analisar a disciplina Contabilidade Introdutória presente nos Cursos Superiores de Ciências Contábeis. Utilizando-se métodos de pesquisa bibliográfica procurou-se trazer os conceitos e objetivos da Ciência Contábil e, especificamente, da Contabilidade Introdutória, traçando-se a partir daí então, o que é essencialmente necessário na abordagem desta matéria na formação do Futuro Contador, tanto no que se refere na aplicação da disciplina, quanto na sua influência nas demais matérias na Graduação em Ciências Contábeis. Procurou-se também fazer um paralelo com quatro bibliografias sobre o tema, contudo, em épocas dessemelhantes, pretendendo-se constatar se houve transformações com o passar dos tempos. Buscou-se por fim relacionar oportunidades reais de empregos para os discentes, enquanto bacharelando e logo depois de formado, com a disciplina em questão, percebendo se o aprofundamento da Contabilidade Introdutória fará ou não diferença no sucesso profissional para o aluno.

Palavras Chave: Contabilidade - Futuro Contador - Sucesso Profissional - contador -



1 INTRODUÇÃO

Durante a trajetória do ensino contábil inúmeros serão os aprendizados que terão como base a Contabilidade Introdutória (CI), isso porque cabe a essa disciplina do curso de Ciências Contábeis trazer o discente para o mundo contábil na busca do aperfeiçoamento da prática, seja na apresentação da essência da matéria, seja no trabalho laboral, como fator diferencial para o Contador que logo será lançado profissionalmente no mercado, ressaltando que a CI fomentará a base sólida em consonância com as demais ementas do curso.

Notoriamente o discente precisa ter em mente o campo de atuação do profissional depois de formado, isso para que se sinta encorajado e tenha, durante seu caminho acadêmico, incentivo de continuar, aja visto que os conhecimentos abordados serão diferentes dos trazidos da vida cotidiana. Como ilustração pode-se evidenciar que o profissional depois de formado pode trabalhar por conta própria. Assim, como afirma Iudícibus (2007, p. 27) quando diz que no Brasil, em média, um dos melhores dentre os profissionais liberais, em termos financeiros, é o profissional contábil.

Marion (2001) afirma que a disciplina CI têm como premissa ensinar aos alunos o processo/sistema contábil (escrituração até o levantamento dos Relatórios Contábeis), além de prepará-los para as matérias contábeis subseqüentes tais como registrar, coletar, resumir informar e interpretar dados e fatos que afetam as situações: patrimonial, financeira e econômica de qualquer organização.

O bacharelado de Ciências Contábeis adotou, pela evolução do ensino e demanda do mercado, a característica de formar analistas contábeis, ou seja, profissionais com capacidade de gerir informações e tomar decisões, ao passo que essas capacidades serão frutos do aprendizado da CI.

Esta investigação tem como objetivo principal demonstrar a importância da CI na formação do futuro contador, mediante abordagem de todo aparato no processo de refinamento da profissão para um iniciante e os reflexos que esse conhecimento irá trazer para seu aprendizado.

Os objetivos secundários pretendem averiguar o porquê de o ensino contábil ter se tornado mais geral e menos específico, e, se o preparo da base do conhecimento contábil através do ensino da CI não é mais importante para o discente e o profissional.

Teoricamente, a delimitação explicita os objetivos cernes da CI, como base fundamental do aprendizado mediante análise das literaturas de diferentes épocas, demonstrando a permanências ou transformações pelas quais transcorreram a CI nos últimos 20 anos apontando as tendências do mercado e acuidade ao demonstrar ao egresso que a intensificação do ensino da CI irá se tornar parte integrante do bacharelado em Ciências Contábeis.

A relevância deste estudo é propor a discussão sobre a importância da CI na formação do futuro contador de modo a incentivar este bacharel a amar, respeitar e divulgar a nobre profissão que irá abraçar.

Metodologicamente, esta pesquisa se baseará em levantamentos bibliográficos compostos por livros, artigos de periódicos, jornais, e atualmente por material da *internet*, com intuito de Identificar conceitos, técnicas e ferramentas que servirão de base para o desenvolvimento deste estudo de forma a conduzir ponderações a cerca dos conhecimentos inerentes à CI.

Em última análise, a CI propõe trazer aos discentes as noções preliminares da profissão, seja nos campos de atuação, nas finalidades das informações contábeis e nos diversos setores interessados pelas informações adquiridas no processo ensino-aprendizagem.

2 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DE CONTABILIDADE

Para Sá (1998, p. 42), “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais”.

Já para Marion (1998, p. 24), a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Os modelos de decisão são constituídos a partir da concepção do usuário da informação contábil, inserido este em um contexto mais amplo de objetivos, representando o elemento final de um segmento social.

De acordo com Ribeiro (1992, p. 15), “a contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do patrimônio da empresa”.

Segundo Iudícibus (1995, p. 137), a contabilidade pode ser conceituada como sendo: “[...]o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação.”

2.1 OBJETIVO DA CONTABILIDADE

Para Iudícibus (1995, p.21), “o objetivo básico da contabilidade resume-se no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Ainda de acordo com o mesmo autor “o objetivo básico da contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Fávero et al. (1997, p. 13) esclarecem que: na Contabilidade, os objetivos são determinados como informações que deverão ser geradas para que os diversos usuários possam conhecer a situação da empresa em determinado momento, a fim de tomar decisões pertinentes.

Hendriksen (1999, p. 92), cita que “o primeiro enfoque à definição dos objetivos da contabilidade concentrou-se no cálculo e na apresentação do lucro líquido resultante de regras específicas de realização e vinculação num balanço que relacionasse o período corrente a períodos futuros”. O Autor informa ainda, que o Estudo de Pesquisa em Contabilidade visa apresentar: a) Mensurar os recursos possuídos por entidades específicas; b) ajuizar os direitos contra as entidades em pauta e os interesses nelas existentes; c) aferir as variações desses recursos, direitos e interesses; d) Imputar as variações a períodos determináveis; e) Demonstrar os dados anteriores em termos monetários como denominador comum.

3 CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA

As disciplinas introdutórias exercem papel relevante na formação do futuro profissional. No que tange à construção do conhecimento contábil, a dinâmica dos autores é trazer diversos conceitos essenciais de forma a delinear os rumos a seguir nessa vasta e gratificante carreira.

A Resolução CNE/CES nº. 10, de 16 de dezembro de 2004, que institui as Diretrizes Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, em seu artigo 4º disciplina o

que segue: Artigo 4º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

- I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
- II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
- VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Portanto, é papel da graduação em Ciências Contábeis é demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil. Marion (2001, p. 101) em palavras conclusivas conceitua a CI: “Este curso será pré-requisito para os mais adiantados na área contábil e proverá conhecimentos de sistemas de informação e habilidades necessários para os outros cursos”. Portanto a CI é a disciplina meio que trata o discente para o meio contábil, refinando assim sua intimidade com a ciência contábil.

No artigo 5º da mesma resolução, demonstra-se as conexões que deverão ser ministradas no transcorrer do bacharelado.

Artigo 5º Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

- I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.

O parágrafo III do artigo 5º da Resolução CNE/CES nº. 10, de 16 de dezembro de 2004, articula o campo propiciado ao discente contábil, estruturando a base da CI como Marion (2001, p. 101) argumenta quando relata que a disciplina de CI deverá ser ministrada em dois semestres, onde o primeiro deverá suprir os anseios numa visão de usuário das informações contábeis, e o segundo em nível de laboratório, focado para o futuro profissional.

3.2 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA

De acordo com Iudícibus (2007, p. 19): [...] Contabilidade Introdutória e, como o título indica, destina-se à iniciação dos que pretendem seguir a carreira de Contador, ou, então, haurir conhecimentos que facilitem sua tarefa no campo da Economia ou da Administração, permitindo-lhes conhecer a mecânica das operações das entidades públicas e privadas.

Ainda como afirma Iudícibus (2007, p. 27) quando diz que no Brasil, em média, um dos melhores dentre os profissionais liberais, em termos financeiros, é o profissional contábil. De forma sucinta pode-se trazer algumas atuações da ciência contábil:

- Contador empresário, que é aquele que trabalha por conta própria, administrando seu escritório contábil.
- Contador empregado, que é contador de uma empresa, sujeitando ao rigor do vínculo empregatício, contudo, com o conforto da legislação trabalhista.
- Auditor Interno, profissional contábil com visão de fiscalizador da administração.
- Auditor Externo, profissional contratado para examinar se a empresa atende as normas e procedimentos contábeis.
- Controller, aquele profissional com aspecto gerencial de atuação financeira com capacidades de tomada de decisão.
- Perito Contábil, profissional nomeado pelo Juiz para produzir opinião técnica sobre determinado assunto em litígio.

Brilhantemente em sua literatura, Marion (2001, p. 32) exalta: [...], motivar o estudante para a profissão que irá abraçar, mostrar a relevância do assunto, propiciar ao aluno forma de “ter gosto” pelo curso são, entre outros, objetivos da disciplina Contabilidade Geral, ou Contabilidade Básica, ou Introdutória, ou Elementar.

3.2.1 NOÇÕES PRELIMINARES

As Noções Preliminares tem por escopo abrir a mente dos discentes para esse novo universo da ciência que é a Contabilidade. Um discente interessado e estimulado é capaz de, com suas próprias habilidades, trilhar rumos diferentes aos designados pelo docente, auferindo assim resultados maiores e engrandecendo as aulas.

Como finalidades da informação contábil elucida-se o Controle e o Planejamento. Controle esse onde a administração da azienda constata se essa vem agindo conforme a demanda estabelecida como vértice para a plenitude. Enquanto que o planejamento é a ação tomada pela administração para com base nos resultados exauridos pela contabilidade, ou seja, em cima das demonstrações contábeis define-se as metas e objetivos futuros para a entidade.

Com a gama de interessados nas informações contábeis produzidas, o discente toma a dimensão da profissão, ou seja, garante a esse que os resultados por eles produzidos servirão

de base para tomada de decisão de diversas pessoas/entidades. Sócios e acionistas usam das informações para aplicar ou não seus recursos, tomando como base as Demonstrações Contábeis.

3.2.2 BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial como peça *sine qua non* para o entendimento e construção do conhecimento contábil, tem geralmente um capítulo próprio, aja visto que as primeiras noções das particularidades se darão através do conhecimento dos conceitos particulares da contabilidade.

Iudícibus (2007, p. 29) elucidar o Balanço Patrimonial da seguinte forma: o Balanço Patrimonial é uma das mais importantes demonstrações contábeis, por meio do qual podemos apurar (atestar) a situação patrimonial e financeira de uma entidade em determinado momento. Nessa demonstração, estão claramente evidenciados o Ativo, Passivo e o Patrimônio Líquido da entidade.

Durante a passagem das informações pertinentes ao Balanço Patrimonial (BP) conceitua-se importantemente a formação do patrimônio da entidade, dado pelos Bens, Direitos e Obrigações, conceitos essenciais para o entendimento dos objetivos da contabilidade. A formação do T, onde o lado esquerdo registra o Ativo, aqui demonstrados os Bens e Direitos, e o lado Direito, registrando o Passivo, formado pelas Obrigações e pelo Patrimônio Líquido, são as bases que precisam estar cimentadas no discente.

O aprofundamento da ciência contábil começa quando as primeiras noções de Patrimônio passam a serem ministradas. Começa-se aí então a retirar os conceitos trazidos na vida, e a formar os conceitos particulares e necessários para o desenvolvimento do profissional, como a equação patrimonial, onde conceitua-se as discrepâncias que podem haver no patrimônio das entidades.

3.2.3 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Com os conceitos iniciais bem abrangidos quando da apresentação do Balanço Patrimonial, o discente passa a ser capaz de captar as rotinas básicas e comuns da contabilidade. Nessa etapa da aprendizagem, o estudante começa a desenvolver o raciocínio prático dos trabalhos contábeis e a interagir essa etapa ao Balanço Patrimonial.

Como se impetra os resultados representados no Balanço Patrimonial é fundamentalmente necessário para que o estudante conceba os conceitos que serão posteriormente abrangidos. As definições e os incansáveis exemplos de contas, para aí então formar o plano de contas com base ainda na formação do Patrimônio da empresa – Bens, Direitos e Obrigações – fomenta a forma analítica de se desenvolver os trabalhos contábeis. Iudícibus (2007, p. 44) define as operações com as contas da seguinte forma, “Em geral, as operações ocasionam aumentos e diminuições no Ativo, no Passivo e no Patrimônio Líquido, como já vimos. Esses aumentos e diminuições são registrados em contas.

Padoveze (2006, p. 10) define assim o método de partidas dobradas: o método de partidas dobradas, que é o método adotado modernamente, fundamenta-se exatamente na condição de registrar o efeito do evento econômico em uma conta e, ao mesmo tempo, o impacto da causa do mesmo evento econômico na conta que o originou [...].”

O Método de Partidas Dobradas, como meio pelos quais as atividades empresariais trarão resultado visíveis na contabilidade, tem papel fundamental no processo de aprendizagem do aluno. Deve-se assim, ser maciçamente trabalhado pelo docente, enquanto

que o meio gradativo de aprendizagem passará pelos conhecimentos dos Livros Diário, Livro Razão e Balancete de Verificação.

Abaixo serão apresentadas as características principais e fundamentais de cada um desses importantes passos que o discente deverá dominar: (i) O Livro Diário, que Araújo (2009, p. 42) define como principal, cronológico e obrigatório, é o meio pelo qual os lançamentos são registrados respeitando as datas e a ordem do Plano de Contas, já mencionado pelo docente em passagem anteriores. A escrituração contábil, através do Livro Diário é com certeza o passo que deve ser incessantemente trabalhado pelos discentes, haja visto que qualquer outro passo de análise se dará pelo perfeito registro das transações, com os lançamentos pelos métodos de partidas dobradas; (ii) O Livro Razão como meio pelo qual se dará a conferência dos valores ora registrados no Livro Diário, é assim definido por Marion (1998, p. 145). “E virtude de sua eficiência é indispensável em qualquer tipo de empresa, e o instrumento mais valioso para o desempenho da contabilidade; (iii) O Balancete de Verificação será o passo intermediário entre o processo de registro contábil e a confecção do Balanço Patrimonial. Com os lançamentos contábeis registrados no Livro Diário, posteriormente representados no Livro Razão para o posicionamento de cada conta e, por conseguinte delineamento dos saldos de cada conta naquele dado momento, onde a coluna débito obrigatoriamente será igual ao crédito. Todo esse processo, se bem executado, permitirá que a apuração do resultado e a composição do Balanço Patrimonial sejam feitas de forma eficaz.

3.2.4 VARIAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

As variações Patrimoniais são dessa forma descritas por Araújo (2009, p. 18): as Variações Patrimoniais são os efeitos dos fatos contábeis nos elementos constitutivos do Patrimônio Líquido da entidade. Em outras palavras, são os fatores que promovam modificações no Patrimônio Líquido.

As Variações Patrimoniais, portanto, são os acontecimentos que resultarão em alterações no patrimônio da empresa. O entendimento é parte continuada do aprendizado já repassado aos discentes. Nessa etapa se começa a confrontar as receitas e despesas, derivando assim no resultado do exercício e os possíveis investimentos ou distribuições que possam haver pelos sócios.

As Receitas como Variações Positivas são os ingressos pela operacionalização da atividade, ou também, pelos atos praticados pela instituição com o objetivo de mais receitas. Já as Despesas são as Variações Negativas que representam os gastos necessários para o processo de atividade laboral.

De acordo com a operacionalização da entidade os sócios perceberão se é necessário mais investimentos, seja para o aumento da atividade ou para o socorro desta entidade. Já as distribuições, são os frutos resultantes da atividade. Quando os sócios decidem investir na abertura da empresa, tem-se como objetivo obter lucro e posteriormente distribuí-los, seja para os próprios sócios ou para outros interessados ligados à instituição.

Como processo de aprendizagem da CI, diversos outros conceitos e práticas devem ser dados aos discentes, todavia, o objeto desse estudo restringe-se as noções básicas e essenciais para o cotidiano da atividade do recém formado.

3.3 ANÁLISE GRADATIVA DA LITERATURA

Essa análise traça as mudanças e permanências trazidas pelas bibliografias que baseiam a disciplina de CI durante os últimos vinte e dois anos. Faz-se um paralelo entre livros publicados em 1989, 1993, 1998 e 2009. Utilizou-se datas distintas, porém bibliografias como mesmos escopos.

3.3.1 OS SUMÁRIOS

Franco (1989) traz no sumário a escrituração contábil como peça fundamental da CI, traçando situações e confirmações das possibilidades trazidas por essa etapa do aprendizado. Corroborando, Gouveia (1993) demonstra em seu sumário a escrituração contábil como em qualquer bibliografia, contudo, começa-se a destacar importantes conhecimentos inerentes à profissão contábil.

Já Iudícibus (1998) procura trazer uma evolução dos aspectos trazidos por Gouveia (1993), contudo com feições práticas, quando se procura conceituar detalhadamente o tratamento de mercadorias.

Ribeiro (2009) procura resgatar a prática necessária ao discente em Ciências Contábeis. Através do detalhamento dos procedimentos diários da profissão, como escrituração, Razonete e Balancete, inclusive com capítulos próprios, consegue massificar os conceitos.

3.3.2 MUDANÇAS E PERMANÊNCIAS NA CI

Pode-se perceber que durante os anos de publicações de bibliografias específicas sobre a Contabilidade Introdutória, ou Básica ou Geral, grandes alterações não são claramente perceptíveis, ao passo que o método ou o aprofundamento sim, teve-se destaque. Abaixo serão traçados paralelos sobre os capítulos que geralmente são abordados nas literaturas acima apresentadas.

A conceituação dos componentes básicos da contabilidade continua sendo o princípio das bibliografias pertinentes. As mensagens iniciais trazidas nessas últimas três décadas não citaram grandes transformações, tendo em vista que o método anteriormente adotado ainda continua sendo o mesmo. A avaliação feita em torno do Patrimônio também continuar sendo feita logo após a conceituação básica, aja visto que nela se dará os principais conhecimentos a cerca da possibilidade de análise que posteriormente será feita quando das Demonstrações Contábeis. Geralmente após a apresentação do Patrimônio, é trazida a Escrituração, como meio em que os atos e fatos administrativos geram informações contábeis.

Paralelo a Escrituração, tão logo antes são trazidas as Contas e Planos de Contas, que merecem destaques pelas diversidades e impactos na consecução da escrituração e confecção das Demonstrações Contábeis.

Conteúdos diferentes são abordados durante a evolução da ciência, como as provisões que inicialmente não eram tratadas, passaram a ter abordagem certa, isto porque passou a ser contabilização necessária para que se siga o Princípio da Prudência e até mesmo que se possa abater na base de cálculo de impostos. Enquanto isso a correção monetária não mais é versada nas literaturas, e até pouco tempo atrás era constantemente abordada, aja visto que os impactos inflacionários eram claramente vistos na sociedade. Portanto, percebe-se a queda da abordagem das práticas com mercadorias, que eram visivelmente trabalhadas nas literaturas de CI, e que passaram a ser mais utilizadas em Contabilidade Industrial.

No que tange as Demonstrações Contábeis, não se viu diferenciação nas bibliografias com o passar do tempo, a não ser em alterações legais, onde deixou-se de praticar determinadas demonstrações como a Demonstração de Origens a Aplicação dos Recursos. Atualmente passou a obrigatória a Demonstração de Fluxo de Caixa e a Demonstração de Valor adicionado.

De maneira geral pode-se perceber que a primeira literatura analisada, que datada de 1989 por Franco, é parecida com a abordagem tratada atualmente, trazida por Ribeiro em 2009, vinte anos depois. Percebeu-se que a conceituação inicial vem logo seguida pelo Patrimônio, a partir daí então se massificou a escrituração contábil, com as possibilidades escriturais e os componentes arraigados trazidos há dois séculos atrás. Mesmo passo trazido na atualidade, com as percepções e atualizações necessárias à ciência em constante aperfeiçoamento.

3.4 REFLEXOS DA CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA NAS DEMAIS MATÉRIAS

A CI, ou por vezes chamada de geral, básica ou elementar, como disciplina que iniciará o discente na ciência contábil, é, portanto, base essencial para o aprendizado das demais matérias do bacharelado em Ciências Contábeis.

Percebi que boa parte dos problemas girava em torno da Contabilidade Geral; que esta disciplina dá arcabouço para as contabilidades aplicadas; que é necessária perfeita sedimentação dela para um bom aproveitamento do curso; que, se não houver bom nível de aprendizagem dessa disciplina, o curso se tornará desinteressante, desmotivador; na verdade, Contabilidade Geral é a espinha dorsal do curso de Ciências Contábeis. (MARION, 2001, p. 32)

Serão abordadas a seguir as implicações que a CI terá em algumas matérias tidas como aplicadas da contabilidade.

3.4.1 CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA

A Contabilidade Intermediária como sequência imediata da CI, apresenta o aprofundamento dos conhecimentos proporcionados. Inicia-se abordando o plano de contas, a constituição das empresas, operações com mercadorias, com pessoal, financeiras, ativo permanente e de apuração do resultado.

O Plano de Contas apresentado de forma mais abrangente, elencando não somente as contas necessárias as contabilizações, mas também os funcionamentos e nuanças existentes. Ribeiro (2005, p. 2) menciona: “[...] tendo em vista o porte, o ramo de atividade da empresa, bem como a quantidade de informações exigidas pelos usuários, o plano de contas pode conter um número maior ou menor de informações”.

Ainda tratando sobre o plano de contas, necessário se faz apresentar as variações existentes entre as contas, dividindo-as em contas patrimoniais e contas de resultado. Contas patrimoniais são aquelas que não representam alterações no resultado da empresa, transitando entre os grupos do Ativo e Passivo, enquanto que as contas de resultado sim, através da operacionalização e registro, representam as alterações no resultado da entidade.

A Constituição das Empresas é um tópico que aborda as diferentes formas de empresas existentes. Tais distinções refletem importantemente no plano de contas e por consequência as formas de contabilizações possíveis. O discente conseguirá fazer a referência das dessemelhanças de entidades com os tópicos apresentados na CI, uma vez que a base é única, contudo, as empresas apresentam características que serão retratadas no Balanço Patrimonial.

As Operações com Mercadorias, assim como as com Pessoal, Financeiras e Ativos Permanentes serão aprofundamentos das essências apresentadas na CI, da escrituração contábil. Ou seja, a escrituração contábil mostrada na CI é relevante quanto à visão geral,

enquanto que as operações específicas trarão para os discentes percepções analíticas das escriturações, através do registro do Livro Diário, Razão, confecção do Balancete e por conseguinte, Balanço Patrimonial.

Na Apuração do Resultado é possível aplicar os conhecimentos apresentados desde de iniciação do plano de contas, passando pela escrituração até as definições necessárias das variações patrimoniais.

Segundo estabelece a Lei nº. 6.404/1976, no artigo 175, o exercício social tem duração de um ano, e a data do término é fixada no estatuto. Assim, no fim de cada exercício social, as empresas realizam uma série de procedimentos, visando a apuração do resultado do exercício e a elaboração das demonstrações contábeis. (RIBEIRO, 2005, p. 299)

Como premissa para a apuração do resultado, o discente deverá elaborar o Balancete de verificação, que durante o processo de aprendizagem ministrado na CI, com a escrituração contábil, fora incessantemente discutido.

3.4.2 CONTABILIDADE AVANÇADA

A Contabilidade Avançada termina o ciclo de ensino da Contabilidade, começado pela Introdutória, passando pela Intermediária e terminando assim na Avançada. Procura-se abordar de forma mais adiantada as Demonstrações Contábeis e a estrutura do Balanço Patrimonial, de forma mais apurada no Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

A confecção das Demonstrações Contábeis é parte obrigatória da profissão Contábil, estabelecida pela Lei nº. 6.404/1976. Reis e Marion (2006, p. 1) definem as demonstrações contábeis como conjunto de relatórios econômico-financeiro, previstos em lei, normalmente elaborados ao final do exercício social.

a. Balanço patrimonial: Procura evidenciar, em determinada data, a natureza dos valores que compõem o patrimônio da empresa – bens e direitos – e a origem desses valores – obrigações e patrimônio líquido

b. Demonstração do resultado: Evidencia o resultado – lucro ou prejuízo – do período e os fatores determinantes desse resultado.

c. Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados: Mostra a variação ocorrida na conta lucros ou prejuízos acumulados de um período para outro. Evidencia, principalmente, o destino dado ao resultado do período e aos períodos anteriores.

d. Demonstração das mutações do patrimônio líquido: Mostra as variações ocorridas em todas as contas do grupo patrimônio líquido (inclusive dos lucros ou prejuízos) e quais fatores determinantes dessas variações.

e. Demonstrações das origens e aplicações de recursos: Evidencia a variação do “ativo circulante líquido” de um período para outro e a entrada e a saída de recursos que afetaram os grupos circulantes – do ativo e do passivo – no último período e que, portanto, determinaram a variação ocorrida no “ativo circulante líquido”.

f. Demonstração dos fluxos de caixa: Procura apresentar, de forma ordenada, a movimentação de entrada e saída de numerário ocorrida em determinado período.

g. Demonstração do valor adicionado: Procura-se em destacar a parcela de riqueza acrescentada pela empresa ao seu produto final (bens ou serviços) e a forma como essa riqueza foi distribuída os vários fatores de produção envolvidos (mão-de-obra, capital etc).” (REIS e MARION, 2006, P. 3)

A abordagem feita do Ativo vislumbra os conceitos de bens e direitos, demonstrando cada subgrupo contido no plano de contas. Mesma abordagem feita no Passivo, quando diz respeito às obrigações, e no Patrimônio Líquido, origem dos recursos da instituição.

3.4.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos (CC) é assim originada por Martins (2008, p. 23): A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo.

O mesmo autor define os objetivos da CC: [...] o auxílio ao Controle e a ajuda à de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Nessa etapa do aprendizado da Ciência Contábil serão subtraídos os conceitos iniciais tidos como Despesas. Gastos, Desembolsos, Custos e Despesas são termos parecidos, contudo com sentidos diferentes. A CI os trata da mesma forma para que a CC os separe: (i)

Gastos são dispêndios caracterizados pela saída de ativo, normalmente de numerário quando da aquisição de produto ou serviço; (ii) Desembolso são os efetivos pagamentos de coisas adquiridas; (iii) Custos são os dispêndios necessários para o processo produtivo, seja de produtos ou serviços; (iv) Despesas são os consumos não necessariamente relacionados à produção de mercadorias e serviços. Comumente confundido, mas com propriedades distintas.

A CC enfatiza e ilustra constantemente a necessidade de seguir os princípios contábeis. Martins (2008) elenca os principais princípios que são utilizados pela CC: Princípio da realização da receita, princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas, princípio do custo histórico como base de valor, consistência ou uniformidade, conservadorismo ou relevância, materialidade ou relevância. Abaixo serão abordados sinteticamente cada Princípio Contábil relacionado à CC: (i) O princípio da realização da receita é definido por Martins (2008, p. 31) como o princípio que entende como receita, a entrega da coisa ou do serviços prestado; (ii) O princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas é necessário pois só serão registrados os custos e despesas para confecção dos produtos ou serviços quando da realização das receitas; (iii) o princípio do custo histórico como base de valor é definido por Hoss et al (2008, p. 24) como: “Estabelece que os ativos devem ser incorporados ao patrimônio das entidades pelo valor de aquisição ou de fabricação, ao qual se somam os valores gastos para se colocarem estes ativos em condições de gerar benefícios; (iv) consistência ou uniformidade são convenções contábeis que dizem respeito ao método utilizado de contabilização. Havendo mais de uma forma de fazê-la, deve-se manter a forma originariamente tratada, quando da necessidade de alteração o reflexos no resultado deverão ser registrados; (v) conservadorismo ou prudência são também convenções, mas que se conceituam pela seleção do menor valor para o ativo e do maior para o passivo, quando da existência de mais de um valor conhecido; (vi) materialidade ou relevância são tratados por Martins (2008, p. 37) da seguinte forma: “Ela desobriga de um tratamento mais rigoroso aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais.

De modo geral a disciplina de CC trata da apuração dos custos e, por conseguinte, dos valores de venda e lucro final obtido na operacionalização da entidade. É curso normal as contabilizações e conciliações, tratadas sumariamente na CI, conhecimentos esses que serão abundantemente empregados no transcorrer do ensino da CC.

2.2.4.4. CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial (CG) é a área responsável pela elaboração de relatórios contábeis/financeiros e a utilização destes para tomadas de decisões. Marion define assim o papel da contabilidade nesse cenário: a Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. (MARION, 2006, p. 23)

O mesmo autor relata que: “A Contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomadas de decisões.”. Nessa perspectiva encontram-se os relatórios contábeis como fonte de informações para os objetivos cernes da CG. Os relatórios mais relevantes são as demonstrações contábeis ou também chamadas, financeiras.

Por meio das demonstrações contábeis são evidenciadas informações aos acionistas, administradores, governo e sociedade em geral sobre a situação patrimonial e financeira das empresas. (HOSS et al, 2009, p. 97).

As demonstrações financeiras obrigatórias exigidas pela Lei nº. 6.404/1976 alteradas pela Lei nº. 11.638/2007 passaram a ser: Balanço Patrimonial (BP); Demonstração de Resultado do Exercício (DRE); Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Conforme comenta Marion (2006, p. 39) além das demonstrações acima mencionadas, as Notas Explicativas são complementos necessários para uma melhor compreensão de tais relatórios contábeis. Abaixo serão abordadas sucintamente cada demonstração: BP é definido por Ribeiro (2009, p. 39) como: “[...] é a demonstração financeira (contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade.

O BP estrutura-se necessariamente pelo Plano de Contas já ministrado pela CI. Graficamente representado na forma de T, o BP permite também a aplicação dos conceitos de equação patrimonial.

A DRE é o relatório contábil definido por Ribeiro (2008, p. 53) como: [...] destinado a evidenciar a composição do resultado formado em um determinado período de operações da entidade. Essa demonstração, observado princípio da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre receitas e os correspondentes custos e despesas (NBC-T-3.3).

A DRE estrutura-se na evidenciação das fatos contábeis registrados pelas contas de resultado: Receitas e Despesas. A correta contabilização dos fatos que modificam o resultado, seguindo-se importantemente os princípios contábeis são preceitos ministrados pela CI.

DLPA tem como finalidade a evidenciação da destinação do resultado do exercício, sendo lucros ou prejuízos. Marion (2006, p. 157) afirma que a DLPA é: “O instrumento de integração entre o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício)”.

DMPL é conceituado por Ribeiro (2008, p. 66) como: “[...] relatório contábil que visa evidenciar as variações ocorridas em todas as contas que compõem o Patrimônio Líquido em um determinado período (NBC-T-3.5).” Para confecção dessa demonstração será necessários os conhecimentos das contas contidas no grupo do Patrimônio Líquido, tidas como fonte de início da entidade.

A DFC passou a ser obrigatória a partir da Lei nº. 11.638/2007 que alteração a Lei nº. 6.404/1976. Essa demonstração substituiu a antiga Demonstração de Origens e Aplicações dos Recursos (DOAR), que caiu em desuso pela sua complexidade de interpretação dos interessados nas informações contábeis. A DFC é definida por Ribeiro (2008, p. 72) como: “[...] relatório contábil que tem por fim evidenciar as transações ocorridas em um determinado período e que provocam modificações no saldo da conta Caixa.”.

A estrutura da DFC é relacionada aos recebimentos e pagamentos que transitam pelas contas de Caixa. O caixa assim dito, refere-se às contas que operam valores monetários, entendidos também as contas de depósito bancário. Pode-se dizer que o Razonete será a ferramenta para composição da DFC, uma vez que nessa peça contábil se registrarão os movimentos analíticos de valores.

DVA, igualmente a DFC, foi introduzida pela Lei nº. 11.638/2007 e Ribeiro (2008, p. 91) a define como: [...] relatório contábil que evidencia o quanto de riqueza uma empresa produziu, isto é, o quanto ela adicionou de valor aos seus fatores de produção e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital e outros). A DVA indica também a parcela de riqueza não distribuída.

A estrutura da DVA é baseada no Patrimônio Líquido e suas alterações em função da destinação do resultado do exercício. Percebe-se assim, que cada demonstração contábil tem relação à outra, e suas alterações são tidas em consonância com a operacionalização da entidade. Alguns procedimentos e informações são ocultos para os interessados nas informações contábeis, e são claramente comentadas pelas Notas Explicativas. Marion elenca a composição básica legal das Notas Explicativas: (i) Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais [...]; (ii) Os investimentos em outras sociedades, quando relevantes. [...]; (iii) o aumento de valor de elementos do Ativo resultante de Novas Avaliações [...]; (iv) Os ônus constituídos sobre elementos do Ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes. [...]; (v) A taxa de juros, as datas de vencimentos e as garantias das obrigações a longo prazo deverão ser destacadas da seguinte forma: [...]; (vi) O número, as espécies e as classes das ações do Capital Social. [...]; (vii) As opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício [...]; (viii) Os Ajustes de Exercício Anteriores. [...]; (ix) Os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. [...]” (MARION, 2006, p. 491)

A CG proporciona, portanto, a finalidade de desenvolver no discente a competência de análise requerida para a tomada de decisão. Acontece que essa aptidão é consequência das bases trazidas na CI, uma vez que essa disciplina apresentará os conceitos importantes para a confecção das Demonstrações Contábeis.

4 ANÁLISE DE MERCADO

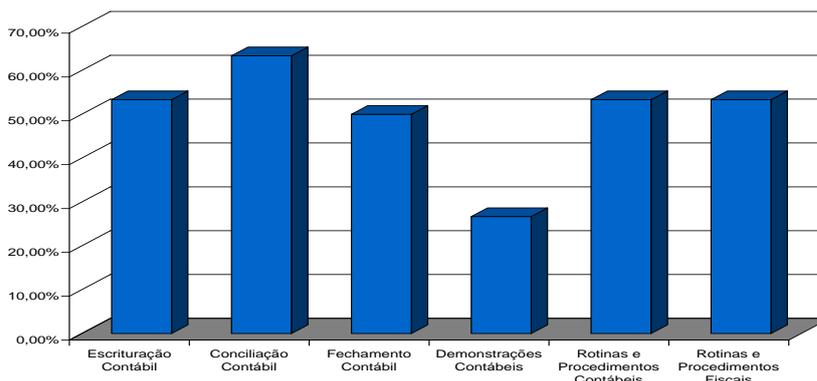
Foram realizadas pesquisas na *internet* com o objetivo de coletar oportunidades reais de empregos nas áreas contábeis e afins, sendo de assistentes, juniores e analistas Buscaram-se apenas vagas pertinentes aos estados do Rio de Janeiro e São Paulo, focos dos formandos das universidades da região Sul Fluminense.

A coleta de dados foi realizada a partir de sítios da *internet* com as descrições das vagas e os ofícios requeridos para cada vaga.

Através de análise das atividades requeridas para as oportunidades selecionadas, foram separadas 6 aptidões esperadas: (i) Escrituração Contábil: Análise dos lançamentos, como a escrituração, correção e exclusão destes; (ii) Conciliação Contábil: Análise das contas, com a composição dos saldos e correção dos lançamentos; (iii) Fechamento Contábil: Apuração dos

resultados, com empresas do Lucro Real, Presumido e Simples; (iv) Demonstrações Contábeis: Confeção e análise das Demonstrações Contábeis; (v) Rotinas e Procedimentos Contábeis: Conhecimentos inerentes à profissão, como rotinas de escritórios contábeis e suporte a outros setores; (vi) Rotinas e Procedimentos Fiscais: Conhecimentos de cálculos de impostos e tributos sobre os fechamentos contábeis, além de escrituração de livros fiscais; (vii) Nessa perspectiva, para cada oportunidade foram estabelecidas as necessidades que estas ensejavam. De um total de 30 (trinta) chances de colocação, foi feita a média dos ofícios. No Gráfico 1 são mostrados o comparativo das atividades.

Gráfico 1: Comparativo das Atividades



4.1 ANÁLISE DA ESTATÍSTICA

Escrituração Contábil: Com 53,33% das oportunidades percebe-se que, seja na assistência à contabilidade, na atividade de um iniciante como júnior ou de analista contábil, o ofício de escrituração contábil é requerido em mais de cinquenta por cento das ocasiões, haja visto que é através dessa presteza que se darão as informações contábeis.C

Conciliação Contábil: A conciliação contábil é o maior ofício requerido nas oportunidades, com 63,33% das chances, haja visto que cabe a essa competência a investigação minuciosa das informações contábeis. É através dessa ocupação que se verifica a análise das contas contábeis, corrigindo-as se necessário.

Fechamento Contábil: Exatamente a metade das oportunidades, ou seja, 50% requerem dos candidatos a sabedoria do fechamento contábil, assim entendidas as capacidades de apuração do resultado e cálculo dos tributos inerentes ao lucro obtido. Percebe-se também que será requerido desses candidatos a capacidade de análise e registro das movimentações quando do encerramento contábil, como registro do cômputo do resultado e as distribuições necessárias.

Demonstrações Contábeis: Ao contrário do que se imagina, apenas 26,67% das chances de empregos ensejam dos candidatos a capacidade de confecção das Demonstrações Contábeis e por consequência a análise destas.

Rotinas e Procedimentos Contábeis: As rotinas e procedimentos contábeis perfazem 53,33%, ou seja, mais da metade das oportunidades requerem dos seus aspirantes às vagas os conhecimentos que geralmente são necessários na composição das informações contábeis, assim como conhecimentos das informações contábeis geradas por outros setores e até mesmo o suporte a esses, como departamento pessoal. Outra característica que se espera é o conhecimento interno das rotinas contábeis.

Rotinas e Procedimentos Fiscais: Com mais de cinquenta por cento das oportunidades, 53,33%, espera-se dos candidatos os conhecimentos de apuração de impostos, preenchimentos de livros fiscais. Ofícios que são diretamente ligados à contabilidade.

4.2 CONCLUSÃO DA ESTATÍSTICA

Nas oportunidades de analistas contábeis juniores ou como analistas contábeis mais de sessenta por cento das chances são necessários os conhecimentos a cerca dos trabalhos básicos contábeis, assim entendida a escrituração e a conciliação contábil. Os trabalhos anteriormente descritos são básicos da CI, claramente trabalhados no curso da disciplina. Portanto, para os discentes ou para os profissionais já formados a CI terá profunda influência na conquista de espaço no mercado. Serviços que geralmente são submetidos aos técnicos em contabilidade são continuamente requeridos aos profissionais de nível superior, o que elucida a idéia de que formar analistas não é o que somente se faz necessário, mas também profissionais com capacidade contábil básica.

5 CONCLUSÃO

O escopo deste estudo foi ponderar a disciplina de Contabilidade Introdutória a partir da percepção do que é imprescindível para uma boa compreensão do discente. Buscou-se elucidar, na posição do aluno, o que é basicamente necessário para se formar profissionais competitivos no mercado.

Com uma abordagem inicial da Ciência Contábil, focou-se num primeiro momento a definição e o objetivo desta Ciência, sem, contudo, se ater a qualquer nuance. Com essas idéias fomentadas, focou-se então no cerne do estudo, conceituando e maciçamente objetivando essa disciplina, agregando o que é claramente discutido nas bibliografias sobre o assunto. Avaliou-se posteriormente a Contabilidade Introdutória nos últimos anos onde se buscou comparar bibliografias sobre o assunto, contudo, em épocas distintas. Concluiu-se que o núcleo permanece o mesmo, uma vez que a Ciência Contábil pouco se modificou durante os anos, mas percebeu-se que o foco final foi modificado quando se procura formar uma consciência de análise no bacharel, ao invés da percepção técnica laboral, assim entendidas as capacidades manuais de escrituração contábil e todas atividades correlatas. Finalizando o capítulo principal deste estudo, procurou-se interligar algumas outras disciplinas do Curso de Ciências Contábeis com a Contabilidade Introdutória, referenciando assim, que a base do entendimento contábil passa fortemente por esse conhecimento bem aprofundado.

Por último buscaram-se oportunidades reais de colocação profissional, tanto para o discente, quanto para o profissional depois de formado. Percebeu-se claramente que a Contabilidade Introdutória tem papel fundamental no fomento do conhecimento que se transformará em conveniência efetiva de ofício, uma vez que mais da metade das ofertas necessitavam claramente dos aprendizados trazidos pela Contabilidade Introdutória.

A formação de discente com capacidade de análise de relatório é louvável, contudo, o mercado ainda enseja profissionais com as capacidades por vezes tidas como de técnicos, ou seja, que saibam fazer a contabilidade, assim entendida a capacidade de transformar os fatos da entidade em informação contábil.

6 REFERENCIAS

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAMPIGLIA, A. O. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Pioneira, 1966.

CARNEIRO, E. **Biblioteca do Contador: Contabilidade Geral**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.



CREPALDI, S. A. **Curso básico de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

CURRICULUM - <http://www.curriculum.com.br/vaga/> - acessado em 07/04/2011.

D'AMORE, D.; CASTRO, A. S.. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Brasiliense, 1976.

FAVERO, H. L., et al. **Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário, **Contabilidade Geral**. 22. ed., São Paulo: Atlas, 1989.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. Atlas. São Paulo, 1997.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GOUVEIA, N. **Contabilidade Básica**. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993.

HENDRIKSEN, E. S.; BRENDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOSS, O., et al. **Contabilidade: ensino e decisão**. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Introdutória**, 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Introdutória** - Equipe de professores da FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

JACINTO, R. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Ática, 1990.

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, J. C. **O ensino da Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ORRÚ, M. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Scipione, 1990.

PADOVEZE, C. L. **Introdução à Contabilidade** - com Abordagem para Não-Contadores. 1. ed., São Paulo: Pioneira Thonson Learning, 2006.

REIS, A.; MARION, J. C. **Contabilidade Avançada**. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Básica Fácil**. 26. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Básica**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Intermediária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIBEIRO, O. M. **Demonstrações Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SÁ, A. L. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 1966.

SÁ, A. L. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

VAGAS Tecnologia – Líder em soluções de *e-recruitment*: <http://vagas.com.br/PagVagaDeLista.asp> - acessado em 07/04/2011.

WILKEN, E. S. **Elementos de Contabilidade Geral**. Rio de Janeiro: Aurora, 1998.