

Artigo recebido em 16/05/06 e aceito em 25/10/2006.

O Futuro Bacharel em Ciências Contábeis possui conhecimentos básicos sobre a DOAR? Um estudo nas Instituições de Ensino Superior da Grande Florianópolis

José Alonso Borba

Santa Catarina – SC
Doutor em Contabilidade – USP¹
Professor da UFSC²
jalonso@cse.ufsc.br

Luana Lima Merizi

Florianópolis-SC
Bacharel em Ciências Contábeis pela UFSC²
lumerizi@yahoo.com.br

Kamille Simas Ebsen

Santa Catarina – SC
Bacharel em Ciências Contábeis e Mestranda em Contabilidade pela UFSC²
kamille@cse.ufsc.br

Resumo

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR é uma demonstração de caráter financeiro que evidencia como fluíram as entradas e saídas de recursos que provocaram mutações no capital circulante líquido dentro de um exercício social. Por conter importantes informações sobre investimentos e financiamentos de longo prazo, revela uma nítida visão da parte financeira de uma empresa, auxiliando na tomada de decisões. Além de útil na tomada de decisão, sua elaboração e publicação são exigidas pela Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) para empresas de grande porte. Sendo assim, surge a preocupação com a formação do conhecimento dos futuros profissionais da área contábil sobre a referida demonstração. Esta pesquisa demonstra uma visualização básica do conhecimento dos alunos que cursam a última fase do curso de graduação de Ciências Contábeis nas instituições de ensino superior da Grande Florianópolis (UFSC, Unisul, Univali e Barddal) sobre a DOAR. Para tanto foi realizada uma pesquisa de levantamento através de um questionário contendo questões simples que tratam de tópicos específicos sobre a DOAR, como objetivo, estrutura, origens e aplicações de recursos, capital circulante líquido e operações que a constituem. Nesta pesquisa não se procura buscar quais as causas que afetam os resultados obtidos, mas sim, ao se evidenciarem os conhecimentos dos acadêmicos sobre a DOAR, repensar a maneira como esta está sendo tratada na graduação e sugerir a mesma verificação quanto às demais demonstrações contábeis.

¹ USP – Universidade de São Paulo – CEP 05.508-900 – SP.

² UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – CEP 89.010-500.

Palavras-chaves: Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Curso de Ciências Contábeis. Conhecimento.

Abstract

The report on Statement of Sources and Uses of Funds (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR) is a financial report which shows how resources enter and leave an organization thus triggering changes in its net current capital within a calendar year. Since it contains important information on non-current borrowing and investments it unveils a clear financial portrait of the enterprise and thus helps with the decision making process. Furthermore its elaboration and publication are demanded by the law 6.404/76 from big organizations. Thus the concern arises on the knowledge acquired on DOAR by the last-year students of the undergraduate course on Accounting in big Florianópolis (UFSC, UNISUL, UNIVALI and BARDDAL). In order to verify it a data collection was undertaken through the application of a questionnaire with plain questions on DOAR, such as its objectives, structure, source of resources and their applications, net current capital and the operations that constitute it. This research does not search for the elements that affect the results obtained but, as it reveals the knowledge of the students about DOAR, it rethinks the way the topic is being dealt with in the undergraduate level and it suggests that the same inquiry be made as regards the other financial reports.

Key words: Sources and Applications of Resources Report; Undergraduate course on Accounting; Knowledge.

1. Introdução

A Contabilidade é considerada um instrumento essencial para o controle de uma empresa por apresentar ferramentas que auxiliam o usuário a obter informações necessárias para tomada de decisões. Devido a inúmeras particularidades que a Contabilidade possui, é exigido do profissional um conhecimento amplo que agregue todas as suas especificidades. A formação acadêmica é fundamental para a construção desse conhecimento, pois é geralmente dentro das instituições de ensino superior que o futuro profissional adquire a base conceitual que utilizará no exercício profissional. Com uma base conceitual satisfatória, adquirida na graduação, o futuro profissional estará mais capacitado a atender as exigências específicas da profissão, por isso a preocupação com sua formação acadêmica.

No exercício da profissão contábil o profissional acabará por se deparar com as demonstrações contábeis, seja para fins de elaboração, interpretação ou mesmo como sujeito capaz de entender os reflexos de determinada operação no patrimônio das entidades.

Neste sentido, entre os conceitos básicos que deverão compor o conhecimento do futuro contador, encontram-se as demonstrações financeiras¹, as quais são peças essenciais por conter informações importantes sobre a empresa, bem como por permitir projeções futuras, o que deve auxiliar o usuário na tomada de decisão.

No Brasil, das demonstrações hoje existentes, algumas ainda não são obrigatórias por força de lei para efeito de elaboração e publicação. As demonstrações

¹ Terminologia utilizada pela Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976.

obrigatórias pela Lei 6.404 (Lei das Sociedades por Ações) de 15 de dezembro de 1976 são as seguintes: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, e a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos. Para elaborá-las, o futuro profissional deve conhecer a finalidade de cada uma delas, como apresentá-las estruturalmente, e saber interpretar os fatos e eventos contábeis que compõem cada uma para não cometer erros que possam prejudicar as entidades e seus usuários.

Tais demonstrações são apresentadas aos graduandos no decorrer do curso de graduação. Durante este período alguns alunos vão agregando informações a fim de aumentar o conhecimento sobre as demonstrações, e passam a apresentar maior facilidade para sua elaboração e análise. Outros deixam de absorver alguma etapa na aprendizagem essencial para obter um bom nível de conhecimento, e ao final do curso não interpretam com facilidade tópicos específicos de alguma demonstração.

O intuito deste estudo é verificar o grau de conhecimento sobre demonstrações contábeis necessário no exercício profissional. Porém o limitamos à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR, que, segundo Assaf (1998, p. 97), “permite uma identificação mais nítida das causas que determinaram as mutações na posição financeira a curto prazo, fornecendo uma visão mais ampla da estrutura de equilíbrio financeiro da empresa”. Por esse motivo, possibilita a seus analistas adotar uma política compatível com as necessidades financeiras da empresa.

A exigência legal de elaboração e publicação da DOAR encontra-se fundamentada na Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações). Em seu artigo 176, ela dispõe sobre a obrigatoriedade de elaboração e publicação. Já o artigo 188, seção IV, menciona a estrutura da DOAR, que deve compreender as origens de recurso, aplicações de recursos, aumento ou redução no capital circulante líquido e saldos do início e fim do exercício social, bem como a alteração no capital circulante líquido, compreendido como a diferença ente ativos e passivos circulantes, resultante de operações entre itens circulantes e não-circulantes.

As fontes de recursos (origens) podem ser separadas em recursos próprios e de terceiros. Os recursos próprios são os recursos dos sócios ou acionistas ou recursos gerados pelos resultados das operações da empresa (ressalta-se a necessidade de ajustar o lucro do exercício com receitas e despesas que não afetaram o capital circulante líquido, representado pela diferença entre ativo e passivo circulantes, com a finalidade de obter o lucro ou prejuízo financeiro). Em relação aos recursos de terceiros pode-se afirmar que geralmente são representados por obrigações exigíveis, com data de vencimento específica.

As aplicações mostram onde os recursos originados das fontes acima foram utilizados. Geralmente as principais aplicações são em investimentos na empresa e na distribuição de lucro entre os sócios.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 343):

Como pretendemos obter as origens e aplicações em relação ao Capital Circulante Líquido, devemos transcrever os balanços no papel de trabalho, a fim de apurarmos o Capital Circulante Líquido no início e no fim do exercício, e também sua variação. Tal variação será o valor final que deverá constar da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

A mutação do capital circulante líquido e os saldos inicial e final do ativo e do passivo circulantes (ambos fazem parte da estrutura da DOAR) auxiliam na análise da liquidez corrente, permitindo tomar decisões sem correr o risco de obter dívidas maiores que a capacidade da empresa de obter recursos.

O capital circulante líquido representa a capacidade da empresa de converter seus recursos em capital de giro em curto prazo, além de auxiliar na análise da liquidez e solvência. Pode ser positivo, quando o ativo circulante for maior que o passivo circulante; negativo, quando o passivo circulante for maior que o ativo circulante; ou nulo, quando o ativo circulante for igual ao passivo circulante. Quando é positivo, significa que os bens e direitos que a empresa possui são suficientes para cobrir suas obrigações, ou seja, a empresa financia bens e direitos de curto prazo com origens de longo prazo. Caso contrário, ou seja, negativo, significa que a empresa financia bens e direitos de longo prazo com recursos de curto prazo, o que pode comprometer sua liquidez.

Sendo a DOAR uma demonstração importante para a análise da posição financeira de uma entidade, esta pesquisa tem como objetivo investigar os conhecimentos básicos sobre a DOAR dos alunos que estão prestes a obter o grau de bacharelado no curso de Ciências Contábeis nas instituições de ensino superior da Grande Florianópolis. Primeiramente será feita uma revisão bibliográfica que contempla os aspectos específicos da DOAR, e em seguida evidenciados e analisados os resultados da pesquisa.

Para efeito de elaboração desta pesquisa, será desconsiderada a metodologia de aprendizagem do aluno na sua instituição de ensino, bem como a qualidade de ensino de cada instituição.

2. Metodologia

Considera-se essa uma pesquisa de caráter exploratório por ter pouco conhecimento sobre a temática abordada na região onde foi realizada a pesquisa. Através de uma pesquisa exploratória Beuren (2003, p. 80) afirma que é possível “conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a conclusão da pesquisa”.

Como recurso metodológico se utilizou a pesquisa de levantamento, através de um questionário constituído por dez questões de múltipla escolha, contendo quatro alternativas por questão.

A definição do universo da pesquisa é dada pelo total de alunos que estão na última fase do curso de Ciências Contábeis das instituições de ensino superior localizadas na Grande Florianópolis. Foi escolhida a última fase para se ter certeza de que todos os alunos já haviam estudado a DOAR durante o curso. Através de um levantamento informal, verificou-se que das instituições de ensino superior da Grande Florianópolis apenas quatro possuem alunos na última fase do curso de Ciências Contábeis. Essas instituições são: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade do Sul do Estado (Unisul), Faculdades Barddal e Universidade do Vale do Itajaí (Univali). A partir desse levantamento, o universo da pesquisa passa a ser limitado pelos alunos matriculados nessas quatro instituições, constituindo-se também como sujeitos da pesquisa.

O critério de seleção da amostra foi por amostragem não-probabilística por acessibilidade, sendo o dia e horário de aplicação do questionário escolhidos aleatoriamente. Desse modo, os resultados alcançados, bem como as considerações

feitas, referem-se à amostra analisada. Ressalta-se que cada instituição possui particularidades que serão expostas a seguir.

Na Univali o curso de graduação de Ciências Contábeis tem duração de quatro anos, sendo dividido em oito fases e ministrado somente no período noturno no Campus IV, localizado em Biguaçu. A última fase do curso é dedicada especialmente à monografia, e por esse motivo o questionário foi aplicado na sétima fase do período noturno.

Na Unisul o curso é ministrado somente no período noturno na unidade Pedra Branca, tendo duração de quatro anos e dividindo-se em oito fases. Como o ingresso de alunos ocorre uma vez por ano, sendo apenas uma turma por ano, no ano corrente não há alunos matriculados na oitava fase. Por esse motivo o questionário foi aplicado na penúltima fase, ou seja, na sétima. Os alunos que responderam ao questionário são os supostos formandos do segundo semestre de 2005.

Na Faculdade Barddal encontra-se uma situação semelhante à da Unisul. O curso tem duração de quatro anos, sendo dividido em oito fases, e é ministrado o período noturno, no bairro Trindade da Grande Florianópolis. Pelo mesmo motivo da Unisul, o questionário teve de ser aplicado na penúltima fase.

Na UFSC encontra-se uma situação diferente. O curso é ministrado no período noturno e no período matutino, tendo duração diferente. No período noturno o curso tem duração de cinco anos, sendo dividido em dez fases; já no matutino a duração é de quatro anos, sendo dividido em oito fases. Em ambos o questionário foi aplicado na última fase. A pesquisa apresenta como delimitação os alunos matriculados nas últimas fases das referidas instituições no semestre 2005.1.

3. Análise dos Resultados

Para a coleta dos dados, foi utilizado um questionário, que se encontra no apêndice A deste trabalho, contendo dez questões, cada uma com quatro alternativas de múltipla escolha. Nas questões numeradas de um a nove há apenas uma alternativa correta. A de número dez é sobre a opinião do aluno, e por esse motivo as quatro alternativas expostas são válidas.

São questões simples que tratam de tópicos específicos sobre a DOAR, mas amplos, como objetivo, estrutura, origens e aplicações de recursos, capital circulante líquido, operações que a constituem e tendências quanto à sua substituição pela Demonstração do Fluxo de Caixa, conforme Projeto de Lei 3.741 do ano de 2000, que propõe a reformulação da Lei 6.404/76. O questionário não mensura a total compreensão do aluno sobre a DOAR. Sua finalidade é visualizar o conhecimento mínimo que o aluno deveria ter sobre a DOAR. Os resultados serão demonstrados através de tabelas e gráficos para melhor compreensão do leitor, e as respostas corretas encontram-se no apêndice B.

A tabela número 1 demonstra a quantidade de questionários aplicados em cada instituição com sua respectiva porcentagem, revelando quanto cada instituição representa no total de questionários. Os dados expostos na coluna “frequência absoluta” foram utilizados no cálculo das tabelas seguintes, e os dados da coluna “frequência relativa” são apenas representativos.

Tabela 1 – Quantidade de questionários aplicados

INSTITUIÇÕES	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA
UFSC	37,00	56,92%
UNISUL	11,00	16,92%
BARDDAL	6,00	9,23%
UNIVALI	11,00	16,92%
TOTAL	65,00	100,00%

Fonte: Os autores.

A discrepância de valores entre as instituições é devido à escolha do método por amostragem não-probabilística por acessibilidade na coleta de dados, e também mostra uma realidade brasileira em que algumas instituições possuem suas salas de aulas lotadas, enquanto outras se apresentam com um baixo número de alunos. Ressalta-se que das quatro instituições pesquisadas apenas uma é de ensino público e gratuito, a UFSC, que nesta pesquisa possui o maior número de entrevistados.

Objetivando analisar individualmente cada questão, foi elaborada a tabela número 2, que demonstra a frequência relativa ao acerto de cada questão por instituição e a frequência relativa de todos os entrevistados por questão. O cálculo feito para alcançar o resultado exposto na tabela 2 foi elaborado dividindo-se o número de alunos que acertaram pelo número de alunos que responderam à questão. A coluna total representa a soma de acertos por questão de todas as instituições.

Após a apresentação da tabela 2, segue-se a análise de cada questão e a descrição de sua importância na visualização do conhecimento básico do aluno. Ressalta-se, reiterando, que todas as questões da pesquisa são de conhecimento básico da DOAR.

Tabela 2 – Frequência relativa dos acertos por questão

QUESTÕES	UNISU BARDDA				TOTAL
	UFSC	L	L	UNIVALI	
1. Qual o principal objetivo da DOAR?	45,95%	90,91%	33,33%	9,09%	46,15%
2. Pode-se afirmar sobre a estrutura da DOAR:	70,27%	90,91%	33,33%	45,45%	66,15%
3. Que movimentação se reflete na estrutura da DOAR?	51,35%	36,36%	33,33%	18,18%	41,54%
4. As origens de recursos na DOAR são representadas por:	40,54%	54,55%	33,33%	45,45%	43,08%
5. As aplicações de recursos na DOAR são representadas por:	48,65%	18,18%	0,00%	54,55%	40,00%
6. Que operação CONSTA da DOAR?	78,38%	81,82%	16,67%	90,91%	75,38%

7. Que operação NÃO CONSTA da DOAR?	67,57%	45,45%	50,00%	72,73%	63,08%
8. Sobre o Capital Circulante Líquido assinale a alternativa correta:	70,27%	18,18%	50,00%	45,45%	55,38%
9. O Projeto de Lei 3.741 sugere alterações na Lei 6.404/76 como a substituição da DOAR por outra demonstração semelhante. Que demonstração é esta?	81,08%	81,82%	50,00%	54,55%	73,85%

Fonte: Os autores.

A primeira questão trata do objetivo da DOAR. Como mencionado anteriormente, a DOAR é uma demonstração de caráter financeiro que apresenta a procedência das entradas de recursos e onde estes foram aplicados, evidenciando assim as alterações na posição financeira da empresa através das informações relativas às operações de financiamento e investimento durante o exercício. Analisando os dados da tabela, observa-se que dos sessenta e cinco acadêmicos entrevistados apenas 46,15% souberam responder corretamente a esta questão. Em número absoluto isso representa trinta alunos. Pode-se dizer que é uma média relativamente baixa, considerando que todos os entrevistados já haviam visto, durante a formação acadêmica, a demonstração em questão. Das quatro instituições entrevistadas apenas a Unisul se destaca, por apresentar a frequência relativa acima do total de acertos geral. E a instituição que mais se distancia deste total é a Univali, com uma frequência relativa de apenas 9,09%, ou seja, um resultado que ajuda a diminuir o total de acertos geral.

Considera-se o objetivo de uma demonstração o primeiro passo para compreendê-la posteriormente. Caso um profissional necessite fazer uma análise ampla e simplificada das demonstrações financeiras, e ele apresentar dificuldades em compreender o objetivo de uma demonstração, essa análise ficará comprometida. Sem saber o objetivo da demonstração, o profissional não saberá que informações extrair dela.

Em síntese, a DOAR deve apresentar dois grupos distintos, as origens de recursos e as aplicações de recursos, nessa ordem respectivamente; as variações do capital circulante líquido; e por último os saldos no início e no fim do exercício do ativo e do passivo circulantes. Essa é a base teórica e legal que sustenta a segunda pergunta do questionário.

Para o acadêmico não estruturar a DOAR de forma incompleta, ele deve ter conhecimento dos grupos que a compõe. Apenas 66,15% dos alunos entrevistados sabem como a DOAR deve ser estruturada, o que em número absoluto representa quarenta e três alunos. Na Unisul a frequência relativa de acertos igual a 90,91% é, novamente, a mais alta de todas as instituições.

Enquanto a segunda trata da estrutura da DOAR, a terceira questiona que movimentação entre ativo e passivo se reflete nessa estrutura total. Cada demonstração financeira possui regras próprias para sua estruturação, e na DOAR não é diferente. Além de conhecer as divisões em grupos que compõe a estrutura total, o acadêmico deve ter conhecimento de que movimentação afetará essa estrutura. O total geral de acertos nessa questão é de 41,54%, sendo o segundo total geral mais baixo em relação

às outras questões. Observando cada instituição, a UFSC foi a única que obteve frequência relativa acima do total geral.

A questão quatro avalia o conhecimento do aluno sobre que movimentação entre ativo e passivo caberia no grupo das origens. Analisando por instituição, cabe à Unisul novamente a frequência relativa mais alta. O total de acertos geral igual a 43,08% demonstra que a maioria dos entrevistados não tem conhecimento sobre as movimentações entre ativo e passivo que constituem as origens de recursos. Essa questão se relaciona com a questão anterior em um ponto: se o entrevistado tivesse certeza da resposta correta da questão três, a probabilidade de errar a questão quatro diminuiria, pois, das quatro alternativas que constam da questão, duas seriam eliminadas.

A quinta questão possui a mesma linha de raciocínio da questão quatro. Enquanto esta avalia as origens, a questão cinco avalia o conhecimento do aluno sobre a mesma movimentação, porém relacionado às aplicações de recursos. O total geral foi o mais baixo de todas as questões, sendo igual a 40,00%. Essa questão se relaciona com a questão três pelo mesmo motivo da questão anterior: uma vez que tenha certeza da resposta correta da questão três, não teria como errar essa questão, pois das alternativas expostas somente uma corresponderia à resposta da três.

Na Faculdade Barddal nenhum aluno acertou esta questão, mas 33,33% acertaram a questão três. Isso comprova que, infelizmente, alguns alunos não observam atentamente o que estão respondendo, “chutaram”, ou, ainda, não possuem conhecimento suficiente para responder às questões com algum fundamento teórico. Estas possibilidades, relacionadas ao resultado encontrado nesta questão, acabam afetando, de forma negativa, o resultado final da pesquisa.

Depois de analisar as questões anteriores que dizem respeito à estrutura correta, à movimentação entre ativo e passivo que deve constituir a estrutura e às movimentações que representam as origens e as aplicações de recursos, as questões seis e sete citam exemplos práticos de operações que devem ou não ser incluídas na estrutura da DOAR. São questões interligadas que seguem uma linha de raciocínio contínua.

Com o total de acertos igual a 75,38%, o conhecimento dos alunos em relação à questão número seis destaca-se das demais. A Faculdade Barddal contribuiu de forma negativa, com apenas 16,67%, para o cálculo de acertos total. Encontram-se nessa questão simples exemplos práticos que acontecem na rotina de qualquer empresa, e interroga-se qual dos exemplos citados deve fazer parte da constituição da DOAR.

A sétima questão é o oposto da questão seis, pois menciona qual operação não consta da DOAR. Foi observado que, apesar de se repetirem algumas alternativas em ambas as questões o total de acerto não é semelhante, sendo nesta igual a 63,08%.

A mutação do capital circulante líquido também faz parte da estrutura da DOAR, como citado anteriormente. Por esse motivo há no questionário uma pergunta específica sobre ele. Apresentado um total de acerto de 55,38%, a UFSC destaca-se das demais instituições por obter a frequência relativa de 70,27%, sendo a mais elevada dentre as analisadas. Para responder corretamente a essa questão, o acadêmico precisaria lembrar-se do conceito de capital circulante líquido e cruzar essa informação com as respostas corretas das questões quatro e cinco.

A questão nove diferencia-se das demais por não estar relacionada a aspectos conceituais da DOAR, mas a questões atuais relativas a mudanças na legislação societária. Uma transformação sugerida que vem sendo discutida é a substituição da

DOAR pela Demonstração de Fluxo de Caixa. A fim de avaliar se os acadêmicos demonstram ter conhecimento sobre as tendências na contabilidade, foi elaborada a nona questão. Ela interroga que demonstração semelhante à DOAR pode vir a substituí-la.

Dos sessenta e cinco acadêmicos entrevistados, 73,85% souberam responder corretamente, sendo o segundo total de acertos mais elevado. Nota-se a semelhança entre a frequência relativa da UFSC e a da Unisul (81,08% e 81,82%, respectivamente) e entre a da Faculdade Barddal e a da Univali (50,00% e 54,55%, respectivamente).

Para analisar a questão de número dez, foi elaborada uma tabela separada das demais (tabela 3), pois as questões numeradas de um a nove possuem apenas uma alternativa correta. Tal situação não cabe para a décima questão, uma vez que ela relata a opinião dos entrevistados sobre a obtenção de conhecimento nas suas respectivas instituições de ensino. Sendo assim, todas as alternativas são válidas.

Tabela 3 – Frequência relativa da décima questão

10. Na sua opinião, você obteve conhecimentos sobre a DOAR na sua instituição de ensino para:	UFSC	UNISUL	BARDDAL	UNIVALI	TOTAL
Elaborar perfeitamente a DOAR;	24,32%	18,18%	0,00%	18,18%	20,00%
Elaborar e analisar perfeitamente a DOAR;	13,51%	63,64%	66,67%	63,64%	35,38%
Não obtive conhecimento para elaborar a DOAR;	27,03%	18,18%	33,33%	0,00%	21,54%
Não obtive conhecimento nem para elaborar nem para analisar a DOAR.	35,14%	0,00%	0,00%	18,18%	23,08%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Os autores.

O cálculo dos dados expostos foi elaborado a partir do banco de dados e da tabela 1. Para obter a frequência relativa por instituição, foi dividido o número de alunos que assinalaram cada alternativa pelo número total de alunos que responderam ao questionário da instituição. E, para obter o total, foram somados os alunos que assinalaram uma alternativa, e este número foi dividido pelo número total de alunos, ou seja, sessenta e cinco.

Observa-se, segundo a tabela 3, que a UFSC se diferencia das demais instituições em dois aspectos: primeiro, por apresentar frequência relativa diferente de zero nas quatro opções; e, segundo, por mostrar a frequência relativa mais elevada na opção que não obteve conhecimento nem para elaborar nem para analisar a DOAR.

Nas outras instituições a maioria dos alunos assinalou a opção na qual afirma que, na sua respectiva instituição de ensino, obtiveram conhecimento para elaborar e analisar perfeitamente a DOAR. E o total geral com 35,38% também aponta para esta opção.

Para analisar a média de acertos por instituição, foi elaborada a tabela 4 da seguinte forma: usando os dados da tabela número 1, foi realizada a soma das frequências relativas por coluna. O resultado obtido foi dividido por nove, que representa o número de questões analisadas. Assim se obteve o resultado apresentado abaixo.

Tabela 4 – Média de acertos geral por instituição

MÉDIA	UFSC	UNISUL	BARDDAL	UNIVALI
Acertos	61,56%	57,58%	33,33%	48,48%
Erros	38,44%	42,42%	66,67%	51,52%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: A autora.

O objetivo desta pesquisa não é comparar resultados por instituições, mas ela mostra um resultado instigante: das quatro instituições, duas estão com a frequência relativa de acertos maior que a de erros, e as outras duas apresentam o inverso, a frequência relativa de erros mais elevada que a de acertos. Por ser um resultado preocupante, podendo vir a prejudicar o aluno futuramente, sugere-se uma análise mais complexa em outros tópicos.

Em geral, observa-se que a média dos questionários contendo respostas corretas é praticamente igual à média dos que contêm respostas erradas. É uma margem de acerto considerada baixa, já que os alunos entrevistados estão concluindo o curso e as questões apresentadas não são complexas. Por esses motivos, os alunos deveriam ter demonstrado um nível satisfatório de conhecimento básico.

Nas quatro instituições de ensino em que foi feita a pesquisa, os alunos, em conversa informal, afirmaram ter visto a DOAR apenas nas fases iniciais do curso e por isso não se lembravam claramente de alguns tópicos sobre o assunto.

Através da análise dos dados coletados, pode-se detectar que muitos acadêmicos estão entrando no mercado de trabalho sem ter um conhecimento básico sobre a DOAR.

4. Considerações Finais

O objetivo geral desta pesquisa foi visualizar, de forma ampla e simplificada, o conhecimento que os alunos do curso de Ciências Contábeis das instituições de ensino superior da Grande Florianópolis obtiveram sobre a DOAR, através da aplicação de questionário.

Se analisarmos o conhecimento geral dos alunos por questão, conclui-se que o resultado obtido é pessimista. Dando ênfase ao total de acertos, pode-se verificar que as frequências são próximas a 50,00%.

Confrontando esses dados com a tabela 3, que mostra a opinião dos alunos sobre seu conhecimento, a maioria assinalou a opção que afirma saber “elaborar e analisar perfeitamente a DOAR”. Isto prova que os alunos concluem a graduação considerando ter aprendido a DOAR de forma significativa, a ponto de a elaborar e analisar perfeitamente. Porém a tabela citada anteriormente mostra outra realidade.

Para concluir a problemática deste trabalho, observa-se a figura 1. É um gráfico comparativo que revela a média geral de acertos e erros. Aparentemente a média é muito próxima, deixando dúvidas para classificar o conhecimento dos entrevistados como um resultado otimista ou pessimista. Apesar de a média de acertos ultrapassar a de erros, observou-se a existência de um nível de conhecimento baixo. As questões apresentadas aos alunos são de caráter básico e não apresentam nenhuma dificuldade aparente.

Sugere-se ao corpo docente de cada instituição verificar a que ponto seus alunos estão absorvendo a aprendizagem sobre a DOAR e sobre outras demonstrações. Pois o mesmo problema pode estar ocorrendo não só com essa demonstração, como com as demais e com outros conteúdos fundamentais para os futuros profissionais.

Bibliografia

- ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 292 pp.
- BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. 189 pp.
- BOLETIM [do] IOB. “Outros itens complementares a DOAR (1ª parte). *Temática Contábil e Balanços*, nº 37, pp. 1-7, 2001.
- BOLETIM [do] IOB. “Outros itens complementares a DOAR (2ª parte)”. *Temática Contábil e Balanços*, nº 38, pp. 1-5, 2001.
- BOLETIM [do] IOB. “Outros itens complementares a DOAR (3ª e última parte)”. *Temática Contábil e Balanços*, nº 39, pp. 1-9, 2001.
- BOLETIM [do] IOB. “Um novo fluxo de caixa (FASB 95)”. *Temática Contábil e Balanços*, nº 13, pp. 124-129, 1988.
- BRASIL. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações*. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1989. 159 pp.
- IBRACON. *Fluxo de Caixa e DOAR*. Ano XVII, dezembro de 1994, nº 199, pp. 1-11.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, & GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 5ª. ed. revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2000. 508 pp.
- LUSTROSA, Paulo Roberto Barbosa. “DOAR, uma morte anunciada”. *Caderno de Estudos FIEPECAFI*, vol. 9, nº 16, pp. 26-38, São Paulo, jun./dez. 1997.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 514 pp.
- _____, José Carlos, & REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. *Mudanças nas demonstrações contábeis: projeto nº 3.641 e anteprojeto de reforma da Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2003. 160 pp.
- MARTINS, Eliseu. “Contabilidade versus fluxo de caixa”. *Caderno de estudos FIEPECAFI*, vol.11, nº 20, pp. 9-17. São Paulo, jan./abr. 1999.
- MATARAZZO, Dante Carmine. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1993. 210 pp.
- NEVES, Silvério das, & VICECONTI, Paulo Eduardo. *Contabilidade avançada: análise das demonstrações financeiras*. 11ª. ed. São Paulo: Frase Editora, 2002. 670 pp.

_____, & VICECONTI, Paulo Eduardo. *Contabilidade básica*. 11^a. ed. São Paulo: Frase Editora, 2003. 472 pp.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez, & BEGALLI, Glaucos Antônio. *Elaboração das demonstrações contábeis*. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 230 pp.

ROSA, Paulo Moreira da, & SILVA, Almir Teles. “Fluxo de caixa – instrumento de planejamento e controle financeiro e base de apoio ao processo decisório”. *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 135, pp. 82-95. Brasília, mai./jun. 2002.

SALOTTI, Bruno Meirelles, & YAMAMOTO, Marina Mityo. “A estimativa do fluxo de caixa das operações representa o real fluxo de caixa das operações?” *Revista de Contabilidade & Finanças da USP*, vol. 3, nº 35, pp. 7-21. São Paulo, mai./ago. 2004.

ESPOSITO, I. *et al.* “Repercussões da fadiga psíquica no trabalho e na empresa”. *Revista Brasileira de Saúde Ocupacional*, vol. 8, nº 32, pp. 37-45. São Paulo, out./dez. 1979.

Apêndice A – Questionário

1. Qual o principal objetivo da DOAR?

- Demonstrar a movimentação financeira da empresa em relação a investimentos e financiamentos;
- Demonstrar o saldo final de caixa;
- Demonstrar as contas que não afetam o Capital Circulante Líquido;
- Servir como base para estruturar a Demonstração de Fluxo de Caixa.

2. Pode-se afirmar sobre a estrutura da DOAR:

- Estrutura-se horizontalmente, demonstrando de um lado o aumento de caixa e do outro as reduções;
- Estrutura-se horizontalmente, expondo de um lado as origens e do outro as aplicações;
- É composta pelas origens e aplicações de recursos e pela mutação do Capital Circulante Líquido;
- É composta somente pela mutação do Capital Circulante Líquido.

3. Que movimentação se reflete na estrutura da DOAR?

- Grupo circulantes x conta caixa;
- Grupo não-circulantes x não-circulantes;
- Grupo circulantes x circulantes;
- Grupo circulantes x não-circulantes.

4. As origens de recursos na DOAR são representadas por:

- Aumento do ativo circulante e do passivo circulante simultaneamente;
- Aumento do ativo circulante e diminuição do ativo realizável a longo prazo;
- Aumento do passivo circulante e diminuição do passivo exigível a longo prazo;
- Aumento do ativo realizável a longo prazo e do passivo exigível a longo prazo simultaneamente.

5. As aplicações de recursos na DOAR são representadas por:

- Aumento do passivo circulante e do ativo circulante simultaneamente;
- Aumento do passivo exigível a longo prazo e do ativo realizável a longo prazo simultaneamente;
- Aumento do passivo circulante e diminuição do passivo exigível a longo prazo;
- Diminuição do ativo circulante e aumento do passivo circulante no mesmo valor.

6. Que operação CONSTA da DOAR?

- Compra de mercadorias para revenda à vista;
- Transferência de empréstimo do longo para o curto prazo;
- Pagamentos a fornecedores (passivo circulante);
- Recebimentos de clientes (ativo circulante).

7. Que operação NÃO CONSTA da DOAR?

- Distribuição de dividendos;
- Transferência de empréstimo do longo para o curto prazo;
- Pagamentos de fornecedores (passivo circulante);
- Compra a vista de uma máquina para utilizar na produção.

8. Sobre o Capital Circulante Líquido assinale a alternativa correta:

- Sua redução representa uma aplicação de recurso;
- Sua redução representa uma origem de recurso;
- Seu aumento é devido à aplicação de recurso;
- Não há relação entre o Capital Circulante Líquido e a DOAR.

9. O Projeto de Lei nº 3.741 sugere alterações na Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), sendo uma delas a substituição da DOAR por outra demonstração semelhante. Que demonstração é esta?

- Demonstração do Valor Adicionado;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado;
- Demonstração de Fluxo de Caixa.

10. Na sua opinião, você obteve conhecimentos sobre a DOAR na sua instituição de ensino para:

- Elaborar perfeitamente a DOAR;
- Elaborar e analisar perfeitamente a DOAR;
- Não obtive conhecimento para elaborar a DOAR;
- Não obtive conhecimento nem para elaborar nem para analisar a DOAR.