



Education Policy Analysis  
Archives/Archivos Analíticos de Políticas  
Educativas

ISSN: 1068-2341

epaa@alperin.ca

Arizona State University  
Estados Unidos

Laffin, Marcos

Graduação em Ciências Contábeis - A Ênfase Nas Competências: Contribuições ao  
Debate

Education Policy Analysis Archives/Archivos Analíticos de Políticas Educativas, vol. 23,  
2015, pp. 1-27

Arizona State University  
Arizona, Estados Unidos

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=275041389048>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

---

# arquivos analíticos de políticas educativas

Revista acadêmica, avaliada por pares,  
independente, de acesso aberto, e multilíngüe



aape | epaa

Arizona State

University

---

Volume 23 Número 78

17 de agosto 2015

ISSN 1068-2341

---

## Graduação em Ciências Contábeis - A Ênfase Nas Competências: Contribuições ao Debate

*Marcos Laffin*

Universidade Federal de Santa Catarina  
Brasil

**Citação:** Laffin, M. (2015). Graduação em Ciências Contábeis - a ênfase nas competências: contribuições ao debate. *Arquivos Analíticos de Políticas Educativas*, 23(78).

<http://dx.doi.org/10.14507/epaa.v23.1844>

**Resumo:** A reestruturação produtiva requer novas bases de formação a fim de garantir melhorias ao desempenho profissional. A graduação em Ciências Contábeis no Brasil visando certificar as demandas sazonais do capital, implementou, pelas diretrizes curriculares do curso, o percurso de formação com base em competências e habilidades. Essa tensão que se estabelece entre as competências exigidas na formação para responder ao mercado de trabalho destitui o entender da dimensão conceitual do conhecimento contábil em detrimento da racionalidade técnica que se resume a fazer. Nesse contexto, este estudo objetiva discutir as limitações da pedagogia das competências no que se refere às demandas de um profissional da contabilidade que deverá articular o conhecimento contábil com uma efetiva participação no desenvolvimento social e na realização profissional. De natureza bibliográfica e documental, este estudo buscou contribuições de Ramos (2001), Mendez (2011), Kuenzer (2007) para referenciar uma análise na Resolução CNE/CES nº 10/2004 que instituiu as diretrizes da formação em Ciências Contábeis. Concluiu-se que a reificação do currículo por competências e submetido ao exame de suficiência não contribuem para uma sólida formação em condições de exercer com autonomia a profissão e a cidadania e impõe limites ao desenvolvimento do conhecimento contábil.

**Palavras-chave:** Formação Profissional; Diretrizes Curriculares; Competências.

### **Graduation in Accounting Sciences - Emphasis on Competences: Contributions to the Debate**

**Abstract:** The productive restructuring required new training bases to ensure improvements in the professional performance. The undergrad degree in Accounting in Brazil, through the curriculum guidelines of the course, adopted the training path based on competences and skills. This tension inclined to competences required a training to respond to the labor market, depriving the understanding of accounting conceptual dimension at the expense of its technical rationality. In this context, the goal of this study is to discuss limitations of pedagogical competences regarding contradictions between the demand of an accounting professional who conciliates accounting knowledge and participate in social development through its professional performance. Considering its bibliographical and documentary nature, this study sought contributions from Ramos (2001), Mendez (2011), and Kuenzer (2007) to support its analysis of the perspective in the Resolution CNE/CES nº 10/2004, which established guidelines to the undergrad degree in Accounting. It was concluded that the reification of Accounting curriculum by competences, which is subject by the exam of sufficiency, does not contribute to a full professional development, which would allowed the exercise of professional and citizenship autonomy, contrarily, it imposes limits to the development of the accounting knowledge.

**Keywords:** Professional Training; Curriculum Guidelines; Competences.

### **Licenciatura en Contabilidad - El Énfasis en las Habilidades: Contribuciones al Debate**

**Resumen:** Texto de resumen aquí. El proceso de reestructuración productiva requiere nuevas bases de formación para asegurar mejoras en el desempeño del trabajo. La Licenciatura en Contabilidad en Brasil dirigida a la certificación de las demandas estacionales de capitales, implementó, para los directrices curriculares del curso, la formación basada en competencias y habilidades. Esta tensión que se establece entre las competencias requeridas en la formación para responder a mercado de trabajo priva a la comprensión de la dimensión conceptual de conocimientos de contabilidad, a expensas de la racionalidad técnica que se reduce a hacer. En este contexto, el presente estudio tiene como objetivo discutir las limitaciones de la pedagogía de las competencias en cuanto a las exigencias de un profesional contable que debe articular el conocimiento de los libros con la participación efectiva en el desarrollo social y los logros profesionales. De naturaleza bibliográfica y documental, este estudio busco contribuciones de Ramos (2001), Mendez (2011), Kuenzer (2007) para referirse a un análisis en la Resolución CNE / CES 10/2004 que establecen las orientaciones de la formación en Contabilidad. Se concluyó que la reificación del currículo por competencias y sujeto por los exámenes de dominio no contribuyen a un fondo sólido en condiciones de ejercer la profesión de manera independiente y de la ciudadanía y los límites en el desarrollo de conocimientos de contabilidad.

**Palabras-clave:** Formación profesional; Directrices Curriculares; habilidades.

## **Introdução**

Já é recorrente a afirmação e retórica de que a globalização dos mercados promove impacto e altera a vida social. A partir disso, globalização é um termo que passou a ser utilizado no cotidiano e parece, muitas vezes, configurar-se no imaginário coletivo como sinônimo de progresso e desenvolvimento de forma irrestrita.

Entretanto, salienta-se que a globalização é um processo unilateral pelo qual evidencia as incoerências do modelo de organização baseado no modo de produção capitalista, presumindo-se nos diferentes contextos em que ocorre, como necessária na forma de justificar adequações ou mudanças. Ressalta-se que, entre outros mecanismos, ela se amplia como um fenômeno mundial em

diferentes espaços geográficos mediante a ideologia de um sistema competitivo que busca evidenciar as possibilidades e os limites do processo de produção de mais-valia nele intrínseco.

No campo educacional no Brasil, as proposições de mudanças curriculares em face da globalização se pautam na justificativa de melhorias da qualificação profissional e assumem nas diretrizes curriculares, inclusive para o curso de graduação em Ciências Contábeis, a perspectiva da pedagogia das competências. Esta atende a um tipo de formação voltada à lógica do mercado e incute no estudante um perfil profissional simétrico com o modelo competitivo do mercado, com enfoque técnico-operacional, sobrepondo-se a uma perspectiva de sólida formação técnico-científica e colaborativa no desenvolvimento social. Paiva (1997) já havia alertado acerca da ruptura na estrutura do trabalho e na formação para o trabalho afirmando que

[...] não se trata apenas de qualificar para o trabalho em si, mas de formar para a vida na qual também se insere o trabalho nem sempre como foco fundamental da existência, com uma flexibilidade e um alcance suficientes para que se possa enfrentar o emprego, o desemprego e o auto-emprego de modo a permitir rápidas reconversões e reprofissionalizações ao longo da vida. (Paiva, 1997, p.13)

Contrária a essa perspectiva, a formação no modelo das competências desloca o processo pedagógico do ensino baseado em saberes disciplinares para a perspectiva de ensino definida por competências específicas do modo de produção. Esse processo esvazia o conteúdo teórico-metodológico das disciplinas e centra-se apenas no operacional técnico da profissão. É uma concepção restrita da formação em função de prover o estudante apenas na superfície do fazer, destituindo da formação o alcance das relações da ciência e da tecnologia com a sociedade. Essa formação específica no plano da graduação imobiliza o estudante e o trabalhador frente às mudanças e convergências dos processos produtivos baseados em ciência e tecnologia em função de que

[...] a correspondência entre um saber, uma responsabilidade, uma carreira, um salário tende a se desfazer na medida em que a divisão social do trabalho se modifica. Às exigências do posto de trabalho se sucede 'um estado instável da distribuição de tarefas' onde a colaboração, o engajamento e a mobilidade passam a ser as qualidades dominantes. (Hirata, 1994, p. 125)

Dessa forma, a formação baseada no fazer, sugerida como qualificação profissional, promove uma ruptura na possibilidade de o estudante e o trabalhador compreenderem as condições do processo produtivo em que estão inseridos, em função da multiplicidade de tarefas que tal qualificação impõe. Assim, ao se falar em globalização, infere-se que o mundo mudou e busca-se evidenciar que, em decorrência das novas tecnologias e dos meios de comunicação, um grande contingente de pessoas passa a ter acesso à informação e aos diferentes mercados, embora a sua maioria não se insira nessas formas de acesso, como faz acreditar o discurso da globalização. Assim, quando se menciona que muitas ações decorrentes da globalização favorecem a grandes contingentes populacionais por meio das novas tecnologias, revela, por outro lado, condições de exclusão de contingentes localizados em contextos de miséria e de ausência dos direitos sociais. Apesar de não ser objeto de análise neste estudo, é com suspeição que se demarcam restrições ao uso do termo globalização em função dos discursos utilizados, como sendo de suas exigências, para a implementação das atuais diretrizes curriculares da graduação.

A partir dessa consideração, é possível afirmar que as estratégias dos negócios nas diferentes organizações estão em processo de mudanças e um dos fatores que impulsionou esse cenário centra-se na internacionalização da economia. Cabe, no entanto, analisar as configurações que esse novo cenário passa a exigir à consecução, sobretudo no âmbito educacional mediante as exigências de qualificação profissional. Dessa forma, para fins de análise, tem-se a globalização como fenômeno do modo de produção capitalista, mas insuficiente e contraditória para justificar a pedagogia das

competências na graduação em Ciências Contábeis. É insuficiente e contraditória, pois assume apenas o aspecto econômico-financeiro das relações sociais e, com isso amplia as crises sistêmicas do modo de produção, ao mesmo tempo em que oculta as desigualdades sociais por processos de exclusão.

Tais mudanças não se restringem apenas aos modos de organizar a produção de bens e serviços, mas passam a incorporar uma mudança cultural aos modos de acesso às informações sobre os produtos e sua relação com o meio ambiente e sua sustentabilidade nas diferentes organizações.

Estudos realizados pelo Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior (2009) evidenciam que as estratégias de negócios e novas oportunidades demandam, além de políticas públicas, uma consolidação das empresas pela qualificação dos produtos e serviços, o que gera uma interdependência com a qualificação profissional. Tal demanda por qualificação se amplia na forma de processos produtivos e de gestão da produção, bem como de atividades estratégicas na gestão das empresas. Ressalta-se que se tal qualificação se propaga como possibilidade de inserção no trabalho, contudo tal inserção também faz a cooptação do trabalhador às atividades parceladas da empregabilidade.

Também no relatório executivo do IPEA (2009) que trata das Perspectivas do Desenvolvimento Brasileiro, encontram-se as manifestações sobre a importância do comércio internacional que propõe incrementar o desenvolvimento nacional em diferentes setores produtivos e, ainda, que tal situação demanda investimentos não apenas na formação em níveis estratégicos; sobretudo, para o conjunto da população brasileira. O estudo indica o surgimento de novas atribuições para as atividades rotineiras e, em decorrência disso, altera e propõe novas relações de trabalho.

Pode-se inferir desses estudos a indicação de necessidades de pensar estratégias de formação que dimensionem as demandas produtivas priorizando as dimensões da vida humana. É preciso considerar para estes novos processos formativos a superação dos modelos anacrônicos, considerados atrasados e que visualizam a sociedade apenas pelo aspecto econômico, restringindo da formação as dimensões da cultura, da política, da história, de espaço e tempo diversos e, sobretudo de sujeitos plurais.

Essa descontextualização da formação com a totalidade da vida humana encontra subsídios no trabalho de Gramsci (2006) que possibilita-nos afirmar:

[...] se isso ocorre, significa que somos ‘anacrônicos’ em face da época em que vivemos, que somos fósseis e não seres que vivem de modo moderno. Ou, pelo menos, que somos bizarramente ‘compósitos’. E ocorre, de fato, que grupos sociais que, em determinados aspectos, exprimem a mais desenvolvida modernidade, em outros manifestam-se atrasados com relação à sua posição social, sendo, portanto, incapazes de completa autonomia histórica. (Gramsci, 2006, p.94)

Dessa forma, modelos anacrônicos e, sobretudo unilaterais em favor apenas do aspecto econômico, são aqueles que deixam de expressar coerência entre a realidade dos sujeitos e a dimensão de autonomia que se pretende pelos processos formativos. Tais modelos desconsideram as mudanças socioculturais, as instituições sociais e, principalmente, a dimensão social do humano, bem como as demandas para o desenvolvimento. São modelos que têm em sua base o fazer e, não contemplam fundamentos conceituais capazes de explicar uma realidade abrangente para além de um fazer específico.

O conjunto desses fatos na organização de processos formativos constitui a racionalidade dos currículos, que toma apenas o aspecto econômico da sociedade em detrimento das demais dimensões do ser humano. Nessa perspectiva emerge o modelo de formação tradicional, que atende a preceitos da sociedade organizada pelo modo de produção. O modelo de formação tradicional foi objeto de estudos realizados por Althusser (1985) e, desses estudos, é possível extrair de que esse

modelo de formação tradicional ao inculcar nos estudantes os modelos das classes dominantes faz reproduzir e perpetuar as desigualdades sociais.

Portanto, o desenvolvimento de um novo cenário, não submetido à racionalidade técnica, demanda uma sólida formação do trabalhador nas bases do conhecimento, da ciência e das tecnologias visando superar o modelo de sociedade excludente. No entanto, é preciso estar ciente de que apenas a educação não é suficiente para mudar a sociedade e seu modo de produção, posto que o produto do conhecimento decorrente do modo de produção acaba por gerar ciência e conhecimento pertencentes ao capital e, dessa forma acabam por

[...] aumentar a sua força produtiva, se colocam em oposição objetiva ao trabalhador; assim, o conhecimento científico e o saber prático são distribuídos desigualmente, contribuindo ainda mais para aumentar a alienação dos trabalhadores. (Kuenzer, 2001, p.79)

Assim, ao compreender os mecanismos das desigualdades sociais e desejando superá-las em um processo de educação emancipatória é importante que os atores sociais, sobretudo, os estudantes, professores e trabalhadores, estejam cientes do reconhecimento e da necessidade de mudança na estrutura social. Para Freire,

Qualquer que seja o momento histórico em que esteja a sociedade, seja o do viável ou do inviável histórico, o papel do trabalhador social que optou pela mudança não pode ser outro senão o de atuar e refletir com os indivíduos com quem trabalha para conscientizar-se junto com eles das reais dificuldades da sua sociedade. (Freire, 1994, pp. 55/56)

Nessas considerações, defende-se um processo de educação que possibilite ao trabalhador ampliar seus conhecimentos, não apenas para responder às demandas do modo de empregabilidade, mas, sobretudo para compreender os limites da sua condição e, com isso enfrentar os desafios da mudança.

Também nesta linha de argumentação, o estudo realizado por Veloso *et al* (2012), a respeito das percepções de diferentes gerações nas carreiras e no desenvolvimento profissional, inferem que em decorrência da globalização e das mudanças nos processos produtivos as empresas e as carreiras sofreram alterações, requerendo profissionais críticos e contextualizados num mundo em transformação. Assim, no contexto do modo de produção, a partir da inserção de novas tecnologias não apenas o modo de organizar a produção se altera, mas também a relação do trabalhador com as atividades laborais.

A contabilidade como área de conhecimento e inserida nas relações de trabalho também altera suas práticas profissionais em função das transformações que decorrem do ambiente econômico, da ciência e das novas tecnologias. Assim, para este cenário de mudanças, se requer aprofundar os aspectos da formação desse profissional a fim de contribuir com o desenvolvimento da sua percepção de vida e de momento histórico. A partir dessa referência justifica-se a necessidade de análise do currículo de Ciências Contábeis, uma vez que se busca superar as características da racionalidade técnica da formação baseada no fazer, superar a mera justificativa da qualificação exigida pela globalização para manter-se empregado na produção da mais-valia do capital, reproduzindo assim as desigualdades sociais, e superar os limites na compreensão dos reais desafios da sociedade.

A racionalidade técnica está presente, não apenas ao se formular o currículo de Ciências Contábeis, mas também nas demais formas de organização da vida produtiva. Assim, esse processo indicia desde já, como essa racionalidade é compreendida no interior do currículo para argumentar a favor de sua destituição como premissa da formação.

Giroux (1997) ajuda a compreender tal racionalidade no currículo de formação, afirmando que a mesma

[...] domina a visão tradicional do ensino e currículo escolar [e] está enraizada na atenção estreita à eficácia, aos comportamentos objetivos e aos princípios de aprendizagem que tratam o conhecimento como algo a ser consumido e as escolas como locais meramente instrucionais, destinados a passar para os estudantes uma "cultura" e conjunto de habilidades comuns que os capacite a operarem com eficiência na sociedade mais ampla. (Giroux, 1997, p. 37)

A racionalidade técnica analisada por Giroux permite afirmar, que a mesma apenas reproduz o modelo de sociedade existente. Apresenta-se como concepção de mundo determinado e sem alternativas, o mundo está dado e é inquestionável. Essa racionalidade do currículo de Ciências Contábeis se caracteriza como um modo de pensar conservador de como fazer e, portanto, impede o questionamento das relações do conhecimento com a vida cotidiana. É um tipo de fazer limitado porque não considera a perspectiva histórica dos saberes e dos sujeitos. Assim, para contrapor-se a essa racionalidade, é preciso outra forma de pensar e lidar com os sujeitos e com os conhecimentos e com o trabalho.

Para pensar o trabalho e os sujeitos que o realizam e, nele buscam transformação recorre-se a Marx que afirma que o trabalho

[...] é um processo de que participam o homem e a natureza, processo em que o ser humano, com sua própria ação, impulsiona, regula e controla seu intercâmbio material com a natureza como uma de suas forças (...). Atuando assim sobre a natureza externa e modificando-a, ao mesmo tempo modifica sua própria natureza. (Marx, 1980, p. 202)

Dessa forma, atuar sobre o objeto da formação é pensar outra concepção de formação no curso de Ciências Contábeis, e agir *na* e *com* a intencionalidade de modificar e modificar-se conjuntamente exige considerar outros aspectos da vida humana. Nesse processo do qual participam estudantes, professores, trabalhadores, a história e o contexto desses sujeitos são fundamentais, para produzir a cultura da inserção no trabalho apreendido e *re-significado* nas relações sociais.

Com base nessa compreensão é possível uma formação no curso de Ciências Contábeis que permita superar a racionalidade técnica presente nas técnicas contábeis e, que orientam todo o fazer contábil. Para tanto, é necessária outra concepção que possibilite ao profissional apropriar-se com mais consistência do fazer nessa área do conhecimento.

O profissional da contabilidade atua na área de serviços contábeis, e desenvolve suas atividades a partir de diferentes categorias profissionais. Qualquer que seja seu espaço de trabalho deve estar qualificado em relação aos conhecimentos técnico-científicos e na relação desses conhecimentos com o produto de seu trabalho que é a participação social. O contexto de mudanças passa a exigir de todas as atividades, um maior grau de participação nos desafios da sociedade, de modo que possam contribuir com alternativas por meio das atividades desenvolvidas, mediante o domínio dos conhecimentos e da área de atuação. Compreender o contexto social a partir da atividade profissional e da participação social passa a ser imprescindível ao contador que exerce sua profissão com base nos princípios do conhecimento contábil. A partir disso poderá perceber o produto de seu trabalho bem como as exigências que o contexto produtivo requer na relação com os conhecimentos.

Nesses aspectos, os estudos realizados por Hirata (1992) ajudam a compreender como a diversidade e rapidez dos modelos produtivos de bens e serviços dos novos mercados e tecnologias buscam mais flexibilidade na organização da produção e do trabalho e com isso demandam processos de qualificação antes não requeridos. Tais mudanças, similarmente, alteram de forma equivalente, o cenário de trabalho com os serviços contábeis e, por conseguinte, as exigências de formação dos profissionais da área.

No âmbito da atividade contábil, os desafios de atualização e adequação são constantes em função das mudanças e da instabilidade na economia mundial que, por sua vez, produz exigências específicas em cada contexto, seja em função da cultura, das leis, dos princípios e normas que regem a atividade contábil. A resposta aos desafios para o pleno exercício da atividade contábil bem como dos significados do conhecimento contábil no contexto social enseja a correspondência de seus fundamentos no processo de formação, como requisito que o ajude a promover a participação social.

Incluído, neste cenário de mudanças, o estudo realizado por Guimarães *et al* (2012), ao discutirem as mudanças nas práticas contábeis decorrentes do processo de convergência às normas internacionais, indicam que uma parcela do contexto de profissionais pesquisado tem uma compreensão satisfatória das mudanças ocorridas; sugerindo, no entanto, formas de capacitação para uma atuação mais condizente com as demandas decorrentes dessas mudanças. Entende-se que os procedimentos de convergência às normas internacionais de contabilidade objetivam, por meio de padrões de relatórios, dar maior consistência à informação contábil. Assim, por modelos padronizados também objetiva-se facilitar o entendimento das informações contábeis, aos diferentes usuários da informação, que buscam reduzir incertezas de natureza contábil. Contudo, tais mudanças relativas à convergência se apresentam com maior ênfase aos princípios contábeis, do que às regras de cada país.

Com referência às normas internacionais, a pesquisa realizada por Barbosa Neto, Dias e Pinheiro (2009) indicam alguns impactos da convergência às normas internacionais, ao qual se pode inferir como sendo o resultado das novas exigências que se apresentam aos os profissionais da área contábil, indicando que os profissionais pesquisados relatam conhecimentos teóricos satisfatórios em relação à mudança de legislação; apontando, contudo a ausência de conhecimentos a respeito da prática profissional dos assuntos relacionados à convergência das normas internacionais. Depreende-se daí que muitos dos profissionais da área contábil possuem informações e acompanham as discussões das alterações que se processam no âmbito da convergência internacional. No entanto, em função de serem proposições recentes e em processo de implantação, estão ausentes as experiências da materialização das práticas dela decorrente, o que permite inferir que o processo de formação no curso de graduação, pautado por habilidades e competências, não foi constituído de condições para uma análise crítica dessas mudanças, bem como do contexto e das consequências das mudanças e mesmo da adoção as normas internacionais, indicando os limites da formação que privilegia o fazer.

Os estudos citados, nos diferentes objetivos teórico-metodológicos e nas dimensões analíticas conjugam de um lado, o conjunto da população que associam a contabilidade a um conjunto de conhecimentos factíveis à intervenção no âmbito social e, de outro lado aos profissionais da área contábil. Um processo de formação que articule teoria e prática, conteúdo e método na apropriação conceitual dos fundamentos do conhecimento contábil, possibilitaria ampliar a compreensão do contexto social e das mudanças que surgem em cenários diversos. Além disso, exigiria posicionamentos não apenas diante da prática contábil, mas, sobretudo das mudanças culturais que implicam desenvolver o conhecimento contábil e social pela adoção à convergência.

No Brasil, a contabilidade ao se inserir em processos de convergência aos padrões das normas internacionais, requer muito mais que mera adequação ao conjunto de normas e legislações. Requer uma organização nas bases do conhecimento contábil, e, para tanto precisa rever os processos formativos com consequências nas formas de realizar o trabalho contábil com participação social. Esse entendimento do processo de formação do contador encontra subsídios nas pesquisas realizadas por Miranda *et al* (2012), Nganga *et al* (2014), Laffin e Gomes (2014), os quais argumentam em favor de uma formação que supere a centralidade do fazer. Dessa maneira, em consonância com o conhecimento contábil que expresse um conjunto de princípios, normas, leis,



resoluções, se requer igualmente o entendimento e a articulação dos pressupostos teórico-metodológicos: a origem e os fundamentos, o método e as teorias que sustentam seu modelo, a estrutura de conhecimentos que constituem as práticas contábeis, e sobretudo, como tais práticas se inscrevem na relação com a sociedade, com a história e com a perspectiva do conhecimento capaz de intervir em favor da condição humana. Estes elementos constitutivos da base do conhecimento contábil são centrais para formar o profissional que se deseja e, que seja capaz de intervir em contextos diversos como decorrência de sua formação crítica frente aos desafios da sociedade e da ciência.

Nesse cenário econômico e social a partir da macroeconomia, mas com consequências na economia doméstica, que requer igualmente um pensamento estratégico nas ações de produção de bens e serviços no âmbito das empresas; apresenta-se um novo cenário de exigências quanto à qualificação do profissional da contabilidade, tanto para as empresas que atuam em negócios internacionais quanto nas que atuam no mercado interno. Essas empresas demandam instrumentos de controle patrimonial que permitam a continuidade num cenário de instabilidade e de incertezas e de relações macroabrangentes.

### **Elementos Metodológicos do Estudo**

A questão a ser discutida, neste estudo, diz respeito à formação do contador oriundo do curso de graduação em Ciências Contábeis. No sistema educacional brasileiro, essa formação está organizada pelas Diretrizes Curriculares Nacionais, instituídas pelo Conselho Nacional de Educação, por meio da Câmara de Educação Superior e regulamentada pelo Ministério da Educação. A Resolução do CNE/CES nº 10/2004 instituiu as diretrizes curriculares para graduação em Ciências Contábeis. A concepção de formação inclusa nessa Resolução se fundamenta pela concepção de competências e habilidades. Entende-se que essa perspectiva de formação é restritiva em função das características de racionalidade técnica que assume nos modos de organização curricular. Diante deste contexto, objetiva-se discutir a formação do contador oriundo do curso de graduação em Ciências Contábeis com base no recurso da pesquisa bibliográfica e documental. Na análise contrapõe-se, se ao pressuposto de uma formação hermética, centrada exclusivamente no fazer de competências e habilidades, sem as dimensões interconexas da análise da realidade, inferindo sobre a necessidade de problematizar o ensino pela mediação de diferentes áreas do conhecimento a fim de responder ao grau de exigências que o contexto profissional requer.

Com a análise dos documentos das diretrizes curriculares para Ciências Contábeis e da Resolução CNE/CES nº. 10/2004 foi possível fazer inferências ao conteúdo dos documentos com a finalidade de extrair informações e dimensioná-las com as fontes bibliográficas que discutem a pedagogia das competências. A partir disso, no diálogo com os respectivos autores para esta análise, privilegiou-se a norma de citação direta dos extratos, de forma a garantir a essência das contribuições textuais e delas extrair as inferências decorrentes.

Com base nestes procedimentos, a estrutura do texto foi organizada com os itens da introdução, expondo o cenário de mudanças; na metodologia que delineia os elementos do texto e sua proposta de análise e, na sequência, as discussões empreendidas sobre: (i) o Curso de Graduação em Ciências Contábeis: cenário e perspectivas; (ii) as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis; (iii) a Resolução CNE/CES nº 10/2004 e a Pedagogia das Competências e, por último, apresenta-se as conclusões e perspectiva de continuidade das discussões. Contudo, a socialização deste estudo busca reunir as inferências aqui delineadas sobre a organização curricular da formação profissional do curso de graduação em Ciências Contábeis, ao mesmo tempo em que deseja contribuir com o debate que localiza as competências e as habilidades a serviço das exigências e necessidades do capital pelo espectro dessa formação.

## **O Curso de Graduação em Ciências Contábeis: Cenário e Perspectivas**

Inicialmente, cabe destacar que no Brasil, a habilitação profissional do contador ocorre por meio da formação inicial no curso de graduação em Ciências Contábeis e que, posteriormente, o bacharel formado deverá obter o registro no Órgão de Classe mediante a realização do Exame de Suficiência, em vigência, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Outra questão a ser considerada se refere às discussões sobre a formação no curso de graduação em Ciências Contábeis as quais envolvem diferentes componentes e instâncias. A primeira questão a ser esclarecida é que a contabilidade não tem como objeto de estudo o ensino. Logo, ao desejar conhecer e contribuir nas questões relativas ao currículo de Ciências Contábeis é preciso discutir com base nos conhecimentos da área do ensino; particularmente a área do currículo, que tem como objeto de estudo a concepção e organização dos processos formativos.

Tal compreensão faz-se necessária em função de ambiguidades geradas por alguns autores ao utilizar termos e conceitos do processo educacional como sendo sinônimos. Por exemplo, ao realizar pesquisas sobre o currículo, muitos autores enfatizam apenas o rol de disciplinas, dando a entender que o currículo se resume ao conjunto de disciplinas. Tal confusão conceitual implica um reducionismo ou mesmo na distorção do processo pedagógico a um fazer técnico. A compreensão dos componentes constitutivos do processo educacional é fundamental na formulação do projeto pedagógico e para sua implementação na formação profissional.

A perspectiva da análise crítica proposta neste artigo é de discutir o currículo na dimensão das diretrizes curriculares, o qual se constitui no modelo de racionalidade técnica. Essa concepção de racionalidade assumida é problemática em tal perspectiva de formação, uma vez que reduz e impede uma formação para além da mera técnica contábil. Não objetiva uma formação cidadã, capaz de favorecer sua inserção no mundo de forma participativa e, que altera as circunstâncias de vida pelos atributos do processo formativo. Essa perspectiva de análise crítica não destitui a necessidade do “saber fazer”, mas não aceita esta racionalidade do currículo como dimensão dominante na formação.

A análise empreendida neste artigo aborda a concepção das diretrizes curriculares de Ciências Contábeis inscrita nos documentos normativos e da organização do curso. Para isso, recorre-se aos estudos realizados por Sacristán (1998, p.101) sobre as práticas de ensino e seus componentes, os quais permitem inferir que o currículo como ligação de múltiplos agentes produz em suas margens um espaço para gerar ações que configuram a própria estrutura. A compreensão do currículo como um núcleo que se constrói a partir de diferentes agentes e de ações, ao mesmo tempo em que requer um tipo de intervenção explicitamente atuante das decisões dos professores, implica aceitar o currículo como construção temporal. Segundo Sacristán,

[...] o currículo é muitas coisas ao mesmo tempo: ideias pedagógicas, estruturação de conteúdos de uma forma particular, detalhamento dos mesmos, reflexo de aspirações educativas mais difíceis de moldar em termos concretos, estímulo de habilidades nos alunos, etc. Ao desenvolver uma prática concreta de modo coerente com quaisquer desses propósitos, o professor desempenha um papel decisivo. (Sacristán, 1998, p. 173)

De acordo com essa concepção, a construção do currículo é também processual, uma vez que o desenvolvimento suscetível a enfoques paradigmáticos. O ensino superior de contabilidade que pretende formar um profissional crítico e um cidadão capaz de intervenções deverá integrar simultaneamente práticas pedagógicas aos conteúdos curriculares de formação específica, visando não apenas à melhoria na formação profissional, mas simultaneamente à melhoria das relações sociais em que a contabilidade se insere como área de conhecimento e produto humano.

De acordo com os dados do Ministério da Educação - MEC (outubro de 2013) existem no Brasil atualmente 1.299 cursos de graduação em Ciências Contábeis. Desses, 1.261 são cursos presenciais e 38 na modalidade a distância. Do total de cursos presenciais, 135 são em instituições públicas e 1.164 em instituições particulares. Dos cursos na modalidade a distância, 02 são públicos e 36 em instituições particulares. De acordo com levantamento realizado em maio 2013 no site do vestibular e/ou nos programas de ingresso das instituições de ensino que estão cadastradas no sistema de avaliação do INEP/MEC e que ofertam o curso de graduação em Ciências Contábeis - [emec.inep.gov.br](http://emec.inep.gov.br)-, pode-se inferir, a partir da oferta de vagas nas 1.299 instituições, que a média de ingresso no curso de graduação em Ciências Contábeis é de 40 estudantes por ano em cada curso, o que indica de maneira linear uma perspectiva de 51.960 novos profissionais formados a cada ano. A simetria desse dado pode ser confirmada pelo número de inscritos no Exame de Suficiência de 2014-2. Conforme divulgou-se pelo portal da Fundação Brasileira de Contabilidade na edição de 2014, a qual teve 46.944 inscritos em apenas uma de suas duas edições anuais.

Com relação à regulação e avaliação da oferta no âmbito nacional, incluindo também os cursos de Ciências Contábeis, o MEC instituiu mediante a aprovação de Lei nº. 10.861 de 10/04/2004, o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES - composto pela autoavaliação das instituições de ensino, avaliação externa, do corpo docente e da infraestrutura, bem como de uma avaliação própria para cada curso de graduação. Desse modo, o SINAES avalia e analisa alguns aspectos do processo de formação acadêmica, entre estes a própria instituição e sua gestão, o curso e seu corpo docente na dinâmica pedagógica das atividades de ensino, pesquisa, extensão e os estudantes por meio de exames nacionais. O Curso de Graduação em Ciências Contábeis se insere nesse sistema de avaliação, resultando desse processo os seguintes itens de avaliação do curso:

(a) ENADE - Exame Nacional de Desempenho do Estudante resulta de um ciclo avaliativo que ocorre de três em três anos. Nele são avaliadas uma amostra dos estudantes iniciantes e uma amostra dos concluintes, podendo o exame se restringir somente a uma das amostras dos estudantes concluintes selecionados. A prova é composta de 10 questões de formação geral e 30 questões de componente específico do curso.

(b) CPC - Conceito Preliminar de Curso envolve três dimensões de avaliação do curso de graduação: (i) conceito do ENADE, (ii) conceito de IDD - Indicador de Diferença de Desempenho que resulta de metodologia própria com o "propósito de trazer às instituições informações comparativas dos desempenhos de seus estudantes concluintes em relação aos resultados obtidos, em média, pelas demais instituições cujos perfis de seus estudantes ingressantes são semelhantes" (NOTA TÉCNICA INEP, 2012 p.1) e (iii) as variáveis de insumos - composto pelo corpo docente, infraestrutura e programa pedagógico do curso, buscando assim uma maior representação de cada curso.

---

(c) CC - Conceito de Curso é resultante da avaliação da organização didático- pedagógica, corpo docente e tutorial e infraestrutura. O resultado da avaliação dessas dimensões decorre de resultado da comissão de especialistas que realizam avaliação *in loco* nas instituições que possuem conceito do CPC inferior a três.

A divulgação do resultado da avaliação dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, divulgada pelo INEP/MEC referente ao processo avaliativo de 2012 e das instituições que participaram da avaliação, apresenta os seguintes dados:

## Quadro1

*Demonstrativo do Número de Cursos de Ciências Contábeis por Conceito na Avaliação do SINAES Divulgados em 2013*

		<b>ENADE</b>	<b>CPC</b>	<b>CC</b>
Conceito	5	33	10	58
Conceito	4	194	78	292
Conceito	3	447	379	257
Conceito	2	277	249	6
Conceito	1	21	7	0

Fonte: elaborado pelo autor a partir de <http://emec.mec.gov.br>

A partir dessa avaliação e dos dados reunidos, entre os resultados divulgados pelo INEP/MEC, é possível inferir que a maioria dos profissionais apresentam nessa modalidade de avaliação, um perfil de formação situados no conceito 3, sendo restrito o número de conceito 5 atribuídos. Este estudo não visa analisar o resultado dessa classificação, uma vez que requer metodologia específica no detalhamento dos dados e conceitos que formam a classificação final. Contudo, faz-se a ressalva de que a divulgação dos resultados do ENADE tem sido geralmente distorcida por uma pseudo concorrência entre as instituições. Discorda-se do *ranking* considerando que a fórmula de cálculo do Indicador de Diferença de Desempenho (IDD) apresenta características distintivas do percurso de entrada e de conclusão dos estudantes, ponderando na análise das diferentes instituições e de seus cursos.

Cabe enfatizar que o SINAES constitui um avanço na perspectiva da avaliação da educação superior pelo detalhamento e composição dos indicadores; em particular para os cursos de graduação em Ciências Contábeis. O que o SINAES objetiva a partir dessas avaliações é a busca da melhoria da qualidade do ensino com consequências no desenvolvimento profissional e social.

Outra avaliação externa é o Exame de Suficiência. Nesta avaliação é preciso considerar que pode ocorrer um ponto de corte no total dos Contadores formados e que a cada ano realizam o Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. O referido exame foi instituído por força do Decreto-Lei nº 12.249 de 11 de junho de 2010, cujo teor contido no Artigo 12 assim ordena: "Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos".

A essa perspectiva de avaliação externa devem se submeter todos os bacharéis em Ciências Contábeis que desejarem atuar profissionalmente. A atuação profissional requer o registro no órgão de classe e deve ser feito no Conselho Regional de Contabilidade ao qual pertence sua jurisdição de atuação. O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade foi instituído com a finalidade de aferir os conhecimentos e práticas necessárias para o desenvolvimento do trabalho contábil; é, portanto, uma avaliação que se realiza após a conclusão do curso.

Esse exame é aplicado pela Fundação Brasileira de Contabilidade, entidade responsável pela aplicação das provas e realizado duas vezes ao ano; compreende 50 questões numa prova objetiva que envolve conteúdos de formação curricular. Para ser aprovado no Exame de Suficiência, o Contador deve ter o aproveitamento mínimo de 50% das questões. O exame, da forma como está organizado ainda enfrenta restrições, sobretudo nas condições excludentes como se realiza.

Com relação aos dados da segunda prova do ano de 2013, a Fundação Brasileira de Contabilidade divulgou em seu site (<http://www.fbc.org.br/>) a informação de que a primeira edição de

2013 contou com 37.228 inscritos, dos quais 12.013 foram aprovados. A segunda edição teve 40.485 inscritos de todos os estados da federação, sendo 15.891 aprovados.

Com a finalidade de contrastar o resultado das avaliações externas ao curso, apresentam-se dados e inferências de pesquisas relativas aos conteúdos de formação e do Exame de Suficiência. O estudo realizado por Espejo *et al* (2010) ao verificar a adaptação no curso de Ciências Contábeis referente às mudanças ocorridas nos preceitos legais na área contábil, apresenta resultados que ratifica a dimensão da racionalidade na organização curricular do curso. Segundo dados da pesquisa, [...] no que diz respeito à percepção da aplicabilidade prática da lei nas aulas ministradas verificou-se que a percepção dos alunos do primeiro ano do curso mostrou-se mais inclinada à visualização prática dos atributos da nova legislação promulgada do que a dos alunos formandos. Na visão discente, os professores têm domínio do conteúdo da nova legislação, todavia, há uma parcela significativa de estudantes sem opinião formada sobre o assunto. Ainda com relação aos professores, os alunos afirmaram que têm percebido a preocupação com a transmissão dos elementos da nova legislação. Por fim, no que diz respeito à criação de uma disciplina específica para discussão de aspectos relativos à Lei 11.638/07 verificou-se que a maioria dos alunos mostrou-se favorável a tal criação. (Espejo, *et al*, 2010 p. 36)

O resultado dessa pesquisa indica à necessidade de se repensar a organização do currículo pautada nas competências e habilidades centrado no fazer, o qual destitui a possibilidade de uma formação crítica diante da realidade e do contexto da profissão. É preciso uma formação, que alicerçada nas bases teóricas do conhecimento contábil, promova um questionamento da efetiva contribuição dessa área de conhecimento no desenvolvimento profissional e social.

Em estudo realizado por Bugarim *et. al.* (2014) a respeito do desempenho dos estudantes de Ciências Contábeis no Exame de Suficiência nas diversas edições realizadas de 2000 a 2004 e no retorno do exame de 2011 a 2012, enfatiza-se um panorama quantitativo em diferentes níveis de análise do desempenho dos candidatos. Os autores ratificam, também, que a aprovação no exame de suficiência é condição para a obtenção do registro profissional junto ao conselho regional desses profissionais. Segundo os autores, tal fato corrobora ainda com o objetivo de garantir à sociedade brasileira um profissional qualificado e com apropriação de conhecimentos pertinentes à atividade e ao pleno desempenho profissional.

Os autores concluem que, apesar dos propósitos e expectativas nos quais se fundamenta a realização do Exame de Suficiência, encontra-se, ainda, um significativo decréscimo nos níveis de aprovação no respectivo exame. Os dados revelam um índice de 83,52% de aprovação no ano de 2000 contra um índice de 23,78% de aprovação em 2012, demonstrando assim uma frustrada expectativa em que o exame de suficiência fosse revelar uma tensionada melhoria na qualidade de ensino. (Laffin e Oliveira, 2014, p. 175)

Até o presente momento, a análise que se faz do Exame de Suficiência é que ele se constitui em instrumento de avaliação numa perspectiva reducionista. Isso porque a avaliação reflete a concepção de excluir, visto não implementarem ações para dirimir os problemas envolvidos nas taxas de reprovação do exame. Há uma cumplicidade entre o poder público - MEC e o CFC em relação ao silêncio dos números excludentes. A questão parece explícita: O MEC autoriza o funcionamento dos cursos, enquanto o CFC faz a avaliação externa para autorizar o exercício da profissão, além de se manifestar formalmente, mediante comissão, sobre as condições de oferta do curso. O resultado do Exame de Suficiência do CFC apresenta altas taxas de reprovação e a qualidade e as condições da formação não são questionadas, resultando em se omitir. A continuidade desse ciclo evidenciará os fins a que serve a educação e a avaliação externa até o seu esgotamento.

## **As Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Ciências Contábeis**

As discussões sobre as atuais diretrizes curriculares do curso de graduação em Ciências Contábeis tiveram início com o Edital nº 04/97 de 10/12/97 do MEC/SESu, que convocou as Instituições de Ensino Superior a apresentarem propostas para as novas diretrizes curriculares, as quais seriam elaboradas por comissão de especialistas da SESu/MEC. O referido Edital propõe um conjunto de orientações a serem consideradas para a proposição das novas diretrizes, as quais seriam posteriormente discutidas com as respectivas áreas de conhecimentos ou cursos. Tais orientações contemplam os seguintes itens:

- (a) Perfil desejado do formando; (b) Competências e habilidades desejadas; (c) Conteúdos curriculares; (d) Duração dos cursos; (e) Estruturação modular dos cursos; (f) Estágios e atividades complementares; (g) Conexão com a avaliação institucional. (Edital 04/97/MEC/SESu)

Após um período inicial de contribuições e proposições foi aprovado pelo CNE/CES o PARECER nº 146, de 03 de abril de 2002. Esse parecer aprovou, entre outros, as Diretrizes Curriculares Nacionais dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis, sendo revogado pelo PARECER Nº CNE/CES 67/2003 de 11/03/2003 em função de conter restrições no conjunto dos cursos os quais se referia. Posteriormente foram propostas alterações com referência à duração do curso; sendo as novas contribuições homologadas pelo Parecer CNE/CES nº 289, de 06 de novembro de 2003.

O novo Parecer CNE/CES nº 269, de 16 de setembro de 2004, altera o Parecer Nº 289 de 2003, e revoga a Resolução CNE/CES 06/2004, recentemente aprovada, que instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis em função de haver confundido as atribuições do profissional da contabilidade com as atribuições da profissão de atuário. Finalmente foi aprovada a Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004, a qual instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

A atual Resolução do CNE/CES nº 10 de 16/12/2004 contempla o conjunto de orientações do Edital 04/97 MEC e, em sua organicidade, prevê que o profissional da contabilidade construa processos formativos amplos e específicos de forma a poder atuar em diferentes contextos e organizações. No que tange a princípios da formação, esses estão caracterizados pela concepção de adaptação ao mundo do trabalho, dos instrumentos legais e normativos da profissão e das orientações da organização mundial do comércio. Com esse delineamento do perfil profissional são estruturadas as indicações de conteúdos capazes de responder às demandas sócio-formativas da profissão contida nos princípios da formação da Resolução CNE/CES nº 10/2004.

Em que pese a inferência, também contida na Resolução CNE/CES nº. 10/2004, de que o Projeto Pedagógico poderá constituir-se de documento orgânico da operacionalização do curso tendo por base objetivos gerais, específicos, contextualizados e interdisciplinares, flexibilizando assim a formação para processos de educação continuada. Tais diretrizes curriculares centram sua organização na pedagogia das competências, dando ênfase às competências e habilidades mediante a adequação aos diferentes modelos organizacionais. Essa ênfase se expressa nas diretrizes curriculares reiteradamente, requerendo que o currículo “deva” “descrever” aspectos em termos de competências e habilidades no perfil de formação. E “deva” “revelar” competências e habilidades quando o egresso possa utilizar, demonstrar, elaborar, aplicar, desenvolver práticas da atividade profissional, omitindo, que quando da ocorrência de tais práticas já deixou de ser estudante para estar no exercício da profissão.

Contudo esse conjunto de verbos (ações) deverá ser instrumentalizado pelos conteúdos também prescritos nas diretrizes pelos quais devem ser convertidos em termos de conteúdos básicos e conteúdos profissionais essenciais para o desenvolvimento de competências e habilidades

requeridas para os egressos da área/curso. As competências e habilidades também são requeridas na validação de atividades complementares, estas geralmente realizadas fora do âmbito da formação e, quase sempre relacionadas à atividade de trabalho. Não se opõe a essa forma de validação, mas, contudo, que seja dimensionada e articulada ao currículo de formação, a que nem sempre ocorre.

Cabe ressaltar que muitas das habilidades e competências previstas na Resolução CNE/CES nº 10/2004 e inseridas no item da dimensão do Projeto Pedagógico, são descritas como se fossem factíveis ao processo de racionalidade e de temporalidade na duração do curso. Há, nessa concepção das diretrizes, um equívoco em que as atribuições previstas ao profissional da contabilidade se submetem à ordem do mercado e das diferentes organizações, cuja adequação da formação terá por base as limitações da pedagogia das competências. Essa submissão está expressa nas diretrizes quando determina que os conteúdos devam atender às conformidades da formação exigida pela Organização Mundial do Comércio, implementando assim a formação pela ênfase nas competências requeridas nesses organismos.

Laffin (2005) já evidenciou que o Curso de Graduação em Ciências Contábeis desde a sua criação em 1946, alterado em 1963 e em 1992 e recentemente em 2004 por meio da Resolução CNE/CES nº 10/2004 está organizado na compreensão de um currículo fragmentado, orientado sob as formas do fazer em detrimento de uma formação com autonomia e tendo por base o conhecimento contábil. Compartilha-se com o entendimento da necessidade de formação que contemple a relação teoria-prática, mas que esta prática não se resume na compreensão de testagens das premissas teóricas por meio de resolução de exercícios no âmbito das aulas. A prática a que se faz referência é aquela assumida na dimensão do fazer contextualizado, que ocorre no campo profissional, local em que a teoria se confronta com o fazer; momento em que o estudante pode questionar, ampliar, discutir e apropriar-se do conhecimento.

No que diz respeito aos aspectos legais da instituição do ensino superior de Ciências Contábeis de 1945 até os dias atuais, pode-se dizer que ocorreram quatro alterações de maior abrangência: o Decreto Lei nº 7.988, de 22/09/1945, que criou o curso e instituiu o currículo; a Resolução do CFE de 8/02/1963, que propôs alterações no currículo mínimo do curso de Ciências Contábeis; e a Resolução do CFE nº 3, de 03/10/1992, que inserida no conjunto de medidas governamentais, acabou por definir a duração e os conteúdos mínimos, e a Resolução CES/CNE nº 10/2004 de 16/12/2004, que institui as diretrizes curriculares do curso de graduação em Ciências Contábeis.

É possível identificar a composição de formação do bacharel em Ciências contábeis pela forma de organização dos conteúdos a saber, no tempo e sua legislação nos períodos a que se referem, como segue:

As disposições contidas no Decreto-Lei 7.988 de 1945, em seu artigo 1º, enfatizavam a constituição do curso e em seu artigo 3º, dispõe sobre o conjunto de disciplinas que serão distribuídas nas quatro séries do curso de Ciências Contábeis pelas áreas de conhecimento: administração; economia; Direito; Métodos Quantitativos; Contabilidade; disciplinas optativas. (Laffin, 2005 p. 110)

Destaca-se que o conjunto de disciplinas, excetuando-se as de Contabilidade, chegava a totalizar mais de 60% dos conteúdos formativos do curso, ficando os conteúdos contábeis diluídos em 40% das disciplinas e geralmente sem a interconexão das áreas e conteúdos das demais disciplinas.

A Resolução nº 3, de 05/10/1992, do Conselho Federal de Educação, ao determinar os conteúdos mínimos em categorias do conhecimento, definiu também que o curso superior de Ciências Contábeis deveria ser integralizado com o mínimo de 2.700 horas/aula e realizado num mínimo de 04 anos para os alunos que ingressassem a partir do ano de 1994. O curso a ser elaborado em cada Instituição de ensino deveria contemplar atividades obrigatórias e eletivas, de

acordo com as categorias de conhecimento previstas na Resolução nº 3/92. Abaixo são apresentadas as "sínteses" das categorias inseridas no texto legal e que organizou a estrutura de curso:

#### CATEGORIA I

Conhecimentos de formação geral de natureza humanística e social:

#### CATEGORIA II

Conhecimento de formação profissional, compreendendo: (A) Conhecimentos obrigatórios de formação profissional básica; (B) Conhecimentos obrigatórios de formação profissional específica; e (C) Conhecimentos eletivos, a critério da instituição:

#### CATEGORIA III

Conhecimentos ou atividades de formação complementar, compreendendo, (A1) Conhecimentos obrigatórios de formação instrumental - Computação e (B1) Atividades obrigatórias de natureza prática, a critério de cada instituição, escolhidas entre as seguintes: Jogos de empresa; Laboratório Contábil; Estudos de casos; Trabalho de Fim de Curso; Estágio Supervisionado.  
(Laffin, 2005 pp. 119-120)

Conforme essa configuração por áreas de conhecimentos, os cursos foram estruturados com um percentual de conteúdos superior aos da área de contabilidade. Tal organização curricular associada à racionalidade técnica e à fragmentação das disciplinas restringia o aprofundamento na área contábil. Em consonância com as Diretrizes curriculares dadas pela Resolução CNE/CES nº 10/2004, os conteúdos a serem contemplados no projeto pedagógico do curso devem assegurar o perfil de formação com a seguinte indicação:

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.

Em análise das proposições curriculares dos cursos de Ciências Contábeis que são avaliados pelo MEC/ INEP é possível constatar que a organização de disciplinas pelas áreas de conhecimento pouco altera a condição estabelecida na organização da Resolução do CFE nº. 03/92. Em que se proclamem as atuais diretrizes com características de flexibilidade para organizar o processo formativo, a maioria dos cursos tem uma estrutura hermética restringindo o desenvolvimento do conhecimento contábil em função da fragmentação das disciplinas, fragmentação essa que deve conformar conteúdos prescritos e deem conta de serem convertidos em competências e habilidades.



Ao se analisar as alterações no âmbito da legislação do ensino superior de Ciências Contábeis e ao buscar conhecer pela pesquisa, a história e a legislação do ensino, que tratam da criação, implantação e adequação do currículo do curso de graduação em Ciências Contábeis, depreende-se de que muitos dos atuais professores e estudantes e profissionais foram formados pelo currículo implantado em 1946, dada a continuidade das adequações apenas das terminologias das disciplinas e da linearidade e sobreposição de conteúdos e não dê um currículo de formação ampla que contemplasse conhecimentos contábeis na intersecção interdisciplinar. Ainda, em sendo a Resolução CNE/CES nº 10/2004 expressão da premissa contida no curso de 1946, são os atuais professores, profissionais e estudantes de graduação em Ciências Contábeis, também remanescentes da estrutura curricular pautada na racionalidade técnica de 1946. Depreende-se aqui também outra variável, de que essa formação linear de 1946 e, mantida na atual configuração do curso de graduação, produz a recorrência da mesma racionalidade. Pois, uma vez que aquele que é professor na atualidade foi estudante daquele currículo e, reitera agora como professor, pelos princípios da racionalidade, eficiência e produtividade, práticas de uma formação distanciada do âmbito do trabalho em que pretende “revelar” e antecipar competências, sempre sazonais no modo de produção capitalista.

### **A Resolução CNE/CES nº 10/2004 e a Pedagogia das Competências**

Com toda consideração prudente que se possa inferir à Resolução CNE/CES nº. 10/2004, em sua tentativa de flexibilização formativa, depara-se com caráter pragmático da formação, o qual foi implantado nos cursos de graduação e avaliado pelo MEC/INEP por meio do SINAES.

Sendo o SINAES instituído em 2004 e objetivar a melhoria da qualidade do ensino mediante o compromisso das IES para que essas promovam, entre outros, os valores democráticos e o respeito à diversidade em seus processos formativos, o ENADE como um dos componentes dessa avaliação, não encontra ressonância no curso de Ciências Contábeis. Conforme se extrai do Quadro 1, *Demonstrativo do número de cursos de Ciências Contábeis por conceito na avaliação do SINAES divulgados em 2013*, já apresentado no item “O Curso de Graduação em Ciências Contábeis: cenário e perspectivas”, 72% dos estudantes desse curso não demonstraram, nessa avaliação, um rendimento que pudesse expressar uma melhoria na qualidade desse ensino. Contudo, considera-se que as questões propostas no ENADE exibem um raciocínio lógico dedutivo, enquanto as competências desenvolvidas no currículo do curso denotam o fazer. O que se quer argumentar é de que sendo o ENADE e a Resolução CNE/CES 10/2004 instituídos no mesmo período, seria adequado que o currículo de formação fosse analisado em função dos resultados que promove. Outro dado a considerar, também já destacado neste estudo, é do Exame de Suficiência que mostra altos índices de reprovação. A considerar a validade das avaliações externas - ENADE e Exame de Suficiência -, são fatos inequívocos de que o currículo em sua organização por competências requer cuidadosa análise e revisão.

Nos estudos analisados sobre as competências, as pesquisadoras Kuenzer (2007) e Ramos (2001) ajudam a compreender que o ponto de partida das competências situa-se numa concepção da área da psicologia em sua vertente condutivista, a qual se pauta apenas na perspectiva da prática, objetivando a predição e o controle da conduta e dos processos. A partir dessas inferências, é possível identificar que as diretrizes curriculares de Ciências Contábeis mantêm uma concepção do desenvolvimento da prática profissional com as seguintes limitações: (1) são estruturadas pela concepção da psicologia behaviorista, que tem por fundamento características inatas do sujeito e, portanto, respondem a certa tipologia de ação-resposta. (2) nos modelos curriculares do Brasil, pautados pela Resolução do CNE/CES nº 10/2004, a organização do currículo responde a uma demanda de competências e habilidades requeridas pelo imediatismo de resultados do mercado de

trabalho dissociado da formação com autonomia profissional e cidadã. Esse modo de organizar o currículo inibe a formação profissional para plena inserção no mundo do trabalho, ao mesmo tempo em que limitam o desenvolvimento do conhecimento contábil.

Depreende-se que o termo competência utilizado nos documentos oficiais carrega os atributos esperados da atividade profissional como dimensão da formação. No entanto, para não atestar ingenuidade, ratifica-se que não se pode exigir competência como coisa dada naturalmente, prevista e disponível num conjunto de disciplinas e conteúdos sem relação de interconexões com o contexto de atuação e de conhecimentos sistematizados. Kuenzer (2008, p. 505) em estudos realizados contribui para compreender que as:

[...] políticas públicas em vigor para todos os níveis de ensino propõem como tarefa à escola o desenvolvimento de competências entendidas como capacidades de realizar tarefas práticas, desvalorizando, e mesmo declarando desnecessário, o conhecimento científico.

Assim, no mundo do qual o sujeito participa e, igualmente o constitui com seu trabalho, suas crenças e seus valores, também se requer a compreensão da concepção antropológica de sujeitos que defende na busca de sentido ao processo de formação.

Apesar disso, agências internacionais, sobretudo aquelas associadas aos organismos proponentes das normas e processos de convergência de procedimentos internacionais de contabilidade, também propõem bases curriculares homogêneas para a formação do profissional da área contábil.

O documento elaborado pela Comissão de investimento, tecnologia e questões financeiras atinentes, ligada à ONU/UNCTAD/ISAR (Organização das Nações Unidas/Comissão da ONU para Comércio e Desenvolvimento/International Standards of Accounting and Reporting 1999), denominado de *Orientação para um currículo de contabilidade global e outros requisitos de qualificação*, contempla discussões e diretrizes nos seguintes aspectos:

(a) educação e habilidades gerais; (b) Educação Profissional; (c) Avaliação da competência profissional; (d) Experiência relevante; (e) educação profissional continuada, e de Certificação.

Estes componentes objetivam estabelecer pontos de referência para os processos formativos na área contábil com a finalidade de promover uma formação com níveis de qualificação às demandas do contexto nacional e internacional nos diferentes países.

Os componentes do currículo indicados pela comissão da ONU/UNCTAD/ISAR (1999) indicam o caráter pragmático da formação. Essa concepção pragmática, voltada às operações funcionais do sistema produtivo, acaba por negar uma formação crítica e sistêmica da realidade histórica. Restrita ao fazer como resposta à demanda da produção não possibilita ao estudante uma apropriação crítica e emancipatória das relações de trabalho, conhecimento e sociedade. É defensável a habilitação técnica, sobretudo àquelas adquiridas das experiências culturais dos sujeitos, mas não em detrimento de uma sólida formação que integre a dimensão profissional e de cidadania.

Tendo por base a proposição do currículo global ONU/UNCTAD/ISAR (1999), encontram-se algumas reflexões em pesquisas que buscam identificar uma correlação entre a base do currículo global e as diretrizes contidas na Resolução CNE/CES nº 10/2004.

Czesnat, Cunha, Domingues (2009), ao analisarem o 'currículo' de 12 cursos de graduação em Ciências Contábeis, concluíram que 88,27% das disciplinas mantêm similaridade com o currículo proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR.

Silva, Silva e Vasconcelos (2011) também apresentaram um comparativo entre as proposições do currículo ONU/UNCTAD/ISAR e as disciplinas do curso de graduação em Ciências Contábeis a partir de duas instituições de Caruaru/PE com a finalidade de verificar a

proximidade entre as proposições de formação. Concluíram no referido estudo que "os currículos da IES apresentam semelhança com o modelo de currículo proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR".

A pesquisa apresentada por Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009), a respeito das competências do contador baseados na abordagem das competências de recursos humanos sob o viés da psicologia comportamental, sugerem a construção de uma estrutura genérica de competências para o Contador, a qual poderia servir de base para programas de treinamento e recrutamento bem como para os processos formativos.

Em que pese a contribuição destes estudos e demais trabalhos que apresentam características das competências e habilidades para o trabalho contábil, a fim de promover um diálogo entre os profissionais dessa área, os órgãos de classe e, sobretudo do Ministério da Educação como responsável pelo sistema educacional brasileiro ainda mantêm o foco de formação na chamada pedagogia das competências, como se esta fosse capaz de pôr um conjunto de atributos e habilidades previstos em currículos escolares, de conduzir a processos de formação não homogêneos.

É preciso responder não apenas a quais funções, atividades, e formas - *do como, mas, o que, e em qual dimensão social* - o contador vai fazer/desempenhar na organização, e, sobretudo, com qual concepção de sociedade, conhecimento e de condição humana vai realizar suas atividades nesse mundo contraditório e instável.

Afinal, com qual competência se confronta? Certamente que a competência técnica decorrente do processo de formação inicial e da experiência da prática profissional possibilita ao contador o desenvolvimento das prerrogativas da profissão. No entanto, não é meramente o fazer dos processos contábeis a que se refere, mas da dimensão substantiva do exercício profissional que deve estar aliado à dimensão da cidadania em função das relações que a atividade contábil mantém com os processos econômicos financeiros da gestão patrimonial e com consequências para a sociedade.

Considerando as competências propostas nas diretrizes curriculares do curso de graduação de Ciências Contábeis e considerando a racionalidade técnica de que se reveste a organização curricular dada pela Resolução CNE/CES nº 10/2004, é contraditório dissociar o percurso formativo do contador das realidades do contexto social no qual vai atuar.

Não obstante, a racionalidade que permeia as diretrizes curriculares do curso de graduação em Ciências Contábeis tem fundamentos na pedagogia das competências, cuja lógica se funda no aspecto econômico da sociedade com vistas a uma formação voltada exclusivamente para o mercado de trabalho, excludente e precarizado para o maior contingente de trabalhadores.

Ramos (2001), ao discutir a pedagogia das competências, apresenta uma crítica à noção de que no âmbito dos sistemas de ensino as competências profissionais inseridas pela lógica da empregabilidade e do empreendedorismo reconfigurem a formação. Para a autora, o sistema de ensino corrobora ao

- a) reordenar conceitualmente a compreensão da relação trabalho-educação, desviando o foco dos cargos, das ocupações e das tarefas para o trabalhador em suas implicações subjetivas com o trabalho; b) institucionalizar novas formas de educar/formar e de gerir o trabalho nas organizações e no mercado de trabalho em geral, sob novos códigos profissionais em que figuram as relações contratuais, de carreira e salário; e c) formular padrões de capacidade real do trabalhador para determinadas ocupações, de tal modo que possa haver mobilidade entre as diversas estruturas de emprego em âmbito nacional e regional. (Ramos, 2001, p.39)

Essa noção de competência está associada ao modelo de produção flexível, pelo qual se busca atender às necessidades imediatas e cíclicas do consumo. Essas competências flexíveis são necessárias para produzir o que é demandado por esse consumo. Logo, ao impor um conjunto de

competências no currículo de Ciências Contábeis e submetê-las à diversidade de organismos nacionais e internacionais, incorpora-se a necessidade de polivalência dessa atividade. Assim, indica-se ao estudante a necessidade de adaptar-se às mudanças sazonais e aos aspectos econômicos da sociedade, ou seja, de produzir a sua permanência nos postos de trabalho existentes.

A noção de competência que ocorre nesses processos formativos indica que a prática profissional exige um conjunto de competências a serem desenvolvidos pelo curso, de modo que o desemprego é ocultado e de que a noção de empregabilidade que emerge a partir dos postos de trabalho existentes, transfere a responsabilidade para o profissional em produzir a sua empregabilidade. Essa noção de competência ignora a construção histórica e cultural do sujeito e de que este constrói sua identidade no convívio das construções coletivas. É possível admitir que uma competência possa ser construída para uma especificidade, o que não quer dizer negar as demais competências que o sujeito possui e que não são consideradas em seu processo de trabalho. A especificidade do trabalho contábil requer não apenas o saber lidar com o patrimônio das entidades, mas também saber e poder intervir a partir dos resultados da administração desse patrimônio. Quando essa dimensão não puder ser materializada, a dimensão do sujeito contador desaparece pela cooptação do sistema produtivo e pela perda do significado do seu trabalho, o que equivale dizer precarização das relações de trabalho e sujeição ao viés condutivista da atuação profissional. Esse processo sistêmico de cooptação do trabalhador promove a precarização das relações de trabalho que aqui é entendido como um

[...] processo multidimensional que altera a vida dentro e fora do trabalho. Nas empresas se expressa em formas de organização pautadas no *just in time*, na gestão pelo medo, nas práticas participativas forçadas, na imposição sutil de autoaceleração, na multifuncionalidade, dentre outros métodos voltados ao controle maximizado. São processos de dominação que mesclam insegurança, incerteza, sujeição, competição, proliferação da desconfiança e do individualismo, sequestro do tempo e da subjetividade. São afetadas as demais dimensões da vida social, laços familiares e intergeracionais. A desestabilização e a vulnerabilidade sociais conduzem à desvalorização simbólica, com a corrosão do sistema de valores, da autoimagem e das representações da inserção de cada um na estrutura social. (Franco, Druck, Silva, 2010, p.231)

É dessa maneira que a pedagogia das competências, em sua proposição ideológica impõe um padrão de “polivalência e multifuncionalidade, de controle de qualidade e de manutenção possível para cada categoria de trabalhadores e tipos de empresa” (Hirata, 1994, p. 130).

A precarização das relações de trabalho é promovida pelo capitalismo, pois ao perceber a redução das taxas de lucro por consequência das contradições do próprio sistema, promove um conjunto de mudanças econômicas, fiscais e sociais. Esse processo altera os modos de organizar a produção, exigindo qualificação do trabalhador, ao mesmo tempo em que desqualifica o contrato de trabalho, ora promovendo o desemprego estrutural, ora intensificando o trabalho assalariado com a finalidade de elevar a mais-valia para o capital e, por consequência, nos processos formativos a implementação de currículos por competências.

A competência requerida é a de tornar o sujeito flexível à adaptação aos postos de trabalho não se importando com a realização ao longo da vida e da sua permanência no mundo do trabalho. A competência exigida é unilateral a partir do descarte do trabalhador pelas formas de inclusão e exclusão, ora é competente ora incompetente, tanto pelas maneiras de avaliar de forma fragmentada o profissional, quanto pela exigência de competências específicas as quais deixam de ser competências para serem habilidades servís. Para Kuenzer,

[...] ser flexível, para estes trabalhadores, significa adaptar-se ao movimento de um mercado que inclui/exclui, segundo as necessidades do regime de acumulação. A

competência, nos pontos desqualificados das cadeias produtivas, resume-se ao conhecimento tácito, demandado pelo trabalho concreto. Não há, para estes trabalhadores que atuam nos setores precarizados, demandas relativas ao desenvolvimento da competência de trabalhar intelectualmente em atividades de natureza científico-tecnológica, em virtude do que não se justifica formação avançada. (Kuenzer, 2007 p. 1168)

A autora trata da flexibilidade em postos de trabalho desqualificados, no entanto enfatiza-se aqui que o percurso de formação em curso superior do estudante de Ciências Contábeis, cujo currículo tem por base a racionalidade técnica, destitui dessa formação a dimensão crítica, o que lhe coloca em níveis de igualdade com os trabalhadores desqualificados na busca de emprego, pois terá que disputar uma ocupação no mesmo cenário flexível, instável e inseguro do mercado de trabalho.

É neste aspecto que a pedagogia das competências assume a dualidade no sistema de ensino, pois ao tentar responder às exigências de um mercado de trabalho com diferentes demandas de qualificação, em função da reestruturação do modelo de produção e em decorrência do esgotamento dos modelos mecanicistas, transfere a responsabilidade de qualificação ao sujeito e, com isso exige dele polivalências na formação para o trabalho. Assim,

[...] o novo trabalhador que deve, principalmente, saber-se, polivalente no trato de novos instrumentos de trabalho, ágil e flexível no raciocínio e na tomada de decisões, além de mostrar-se também harmonioso, cooperativo e emocionalmente equilibrado. (Jimenez, 2003, p. 4)

Em contraposição a esse modelo de racionalidade que permeia a formação de polivalência do contador, busca-se um processo formativo que pretenda reverter o quadro geral de exclusão e que na formação possibilite uma compreensão do trabalho realizado por meio do pensamento crítico diante do conhecimento e nos modos de produzir a vida. Diferente dessa perspectiva seria ingenuidade acreditar que um quadro de referência de competências e habilidades fosse capaz de produzir mudanças culturais, conhecimentos emancipatórios e apropriação da potencialidade humana em si e por si mesma. A negação dos contextos e da pluralidade de sujeitos é um indicativo de que as competências constituídas externamente e sem os significados de sua apropriação não alteram os processos formativos. Desse modo,

[...] a ideia de competência representa saber e saber fazer, teoria e prática, conhecimento e ação, reflexão e ação. Isso representa uma mudança no enfoque do conhecimento: de *o que* saber ao *como* saber. Na prática isso desloca o peso no currículo dos princípios, do marco conceitual aos métodos. Sem dúvida que o método é importante, mas não deixa de ser mera questão técnica, variável dependente dos princípios e do marco conceitual, que lhe dão, dentro da estrutura que representa o currículo como um todo de sentido e significado. (Mendez, 2011, p.234)

Essa dicotomia entre o que saber e o como saber se reflete no currículo como a dissociação entre conteúdo e método promovendo uma ruptura entre teoria e prática. Essa dicotomia e contradições não são explícitas na pedagogia das competências, pois seu discurso enfatiza o técnico em detrimento do político na formação. A crítica que se faz ao modelo das competências diz respeito à proposta de redução do que conhecer ao como conhecer, a redução do conteúdo aos métodos, a redução dos princípios aos resultados, situando num processo de ensino e de aprendizagem aos mecanismos de controle. Nessa concepção o ensino de Ciências Contábeis, ao dar ênfase aos modos do fazer, reproduz a organização do currículo para um ensino nos moldes da proposição de 1946 e limita a formação do contador ao fazer específico, contrariando inclusive as exigências de um profissional capaz de atuar em cenários que exigem mudanças. Neste sentido, Mendez afirma que:

[...] poderemos concluir que para realizar uma determinada tarefa o sujeito tem de ser competente, mas não poderemos assegurar que para tarefas diferentes, em circunstâncias distintas e desconhecidas, em contextos instáveis e imprevisíveis, a resposta que o sujeito possa dar seja acertada, a indicada ou a desejada. (Mendez, 2011, p. 235)

Na Resolução CNE/CES nº 10/2004, a perspectiva indicada por Mendez é invertida, têm-se a noção de que as competências são perenes e são construídas no fazer da prática contábil, que como vimos atende a diferentes propósitos, sobretudo àqueles vinculados aos modos de controles e interesses do capital. Portanto, excluída a vivência das relações de trabalho e da concretude do real, tais competências não são mais que um saber específico e prática, um ‘que fazer’. Nessa relação exclui também a possibilidade do confronto entre a teoria-prática, negando assim a possibilidade de apropriação do conhecimento contábil como fundamento para exercício da cidadania e da profissão.

Essa tensão que se estabelece entre as competências exigidas na formação para responder às diferentes e às constantes demandas do mercado de trabalho destitui a compreensão da dimensão conceitual do conhecimento contábil em detrimento da racionalidade técnica que se resume ao fazer.

Neste aspecto a Resolução do CNE/CES nº 10/2004 não altera a compreensão do processo de formação instituído no curso de 1946, pois vai apenas adequar a formação do contador pelas demandas do trabalho e não na possibilidade de uma sólida formação, cuja compreensão é a de que o contador, em sua condição de sujeito histórico, possa sentir-se completo na realização do trabalho e na sua inserção social. Ao contrário, vai reduzir o potencial da profissão a uma competência específica como resposta às demandas do emprego, e, assim, cooptar a prática contábil na gestão do patrimônio, configurando uma prática e um sujeito descolado do contexto e com consequências de sua atuação no conhecimento. Pode-se afirmar que a noção de competência que prescreve as diretrizes da graduação em ciências contábeis também vai-se constituindo de uma

[...] redefinição da qualificação profissional, no complexo de reestruturação produtiva, capaz de promover um rompimento entre as exigências da qualificação que se voltava para os postos de trabalho, onde imperava a rotina e a monotonia e o aprendizado profissional era para toda a vida. Impõe-se novas exigências de conhecimentos ao trabalhador, que deve preparar-se inclusive para mudar de profissão ao longo de sua vida. As assim chamadas competências juntamente com a denominada empregabilidade formam a ideologia da acumulação flexível fundada nos princípios e nexos organizacionais do toyotismo que é a forma de ser hegemônica da produção do capital no contexto da mundialização. (Batista, 2013, p. 13)

Entende-se que pensar competências para a suposta e temerária empregabilidade é conservador ao processo de formação, uma vez que se exige do trabalhador que este se qualifique para manter-se empregável na dinâmica contraditória do sistema capitalista. Ao mesmo tempo se propõe uma formação fundamentada em competências e habilidades vinculadas à racionalidade técnica, que regula o trabalhador em sua análise superficial da sociedade em que se insere.

Assim, baseado em competências e habilidades para responder às demandas dos aspectos econômicos da sociedade, o modelo de formação, que se entende anacrônico, estabelece a forma como a pedagogia das competências se materializa na formação do contador é caracterizado pela necessidade de

[...] um corpo de conteúdos disciplinares existentes, com base no qual se efetuam escolhas para cobrir os conhecimentos considerados mais importantes, parte-se de situações concretas, recorrendo-se às disciplinas na medida das necessidades requeridas por essas situações. (Ramos, 2001, p. 221)

Nessa concepção a abordagem da formação assume um caráter operacional para resolver problemas emergenciais, destituídos de uma concepção dos fundamentos do conhecimento. Assim, a formação baseada em competências assume formas de regulação das profissões na medida em que se formatam os cursos com base nas demandas da reestruturação dos processos de trabalho, aligeirando a formação pelas exigências dos modos de produção e negligenciando uma sólida formação. Essa concepção da formação, ao atender à lógica de mercado, não atende à outras dimensões da vida humana, pois pelo processo recorrente de novas exigências, o estudante, o trabalhador não terá como manter-se na estrutura das atividades laborais em função das constantes mudanças na perspectiva de novas competências. Eis aí o processo de exclusão que a formação operacional produz.

Para inverter esta lógica é preciso inverter a lógica da formação aligeirada, e assumir o trabalho, que é próprio do sujeito humano, como constitutivo em essência do seu agir sobre a natureza, aquilo que o transforma num *continuum*, pelo modo dominante, num ser produtor de sua existência pela produção de uma cultura externa. Essa compreensão de homem pleno, total, omnilateral. Para Marx e Engels (2003, p. 149), a formação do homem decorre de sua pertinência ao contexto humano como produtor e produto de sua vida. Para eles,

[...] se o homem forma todos seus conhecimentos, suas sensações etc. do mundo sensível e da experiência dentro desse mundo, o que importa, portanto, é organizar o mundo do espírito de tal modo que o homem faça aí a experiência, e assimile ao o hábito daquilo que é humano de verdade, que se experimente a si mesmo enquanto homem. [...]. Se o homem é formado pelas circunstâncias, será necessário formar as circunstâncias humanamente. (Marx e Engels, 2003, p. 149)

Logo, a formação no curso de Ciências Contábeis voltada para o mundo do trabalho e para a vida social deve ensinar o sujeito humano como ser de ação, como ser social, capaz de intervir na realidade e transformar as circunstâncias.

Frigotto (1994, p. 7) discute essa contradição presente na forma de organização da sociedade baseada em conhecimento. Afirmando que

A tese da qualidade total, formação flexível e polivalente, a teoria do capital humano e a categoria de sociedade do conhecimento são apenas expressões da nova materialidade da crise e das contradições do capitalismo, em que se subordina a educação à lógica da exclusão social e em que não se leva em conta as relações de poder e de força e os interesses antagônicos e conflitantes, mascarados nas características psicossociais demandadas e na participação subordinada maior. (Frigotto, 1994, p. 7)

Desse modo, as competências requeridas dos trabalhadores, de modo geral, decorrentes da pedagogia das competências são aquelas que programam a atuação e adaptação do trabalho no contexto produtivo. O surgimento da pedagogia das competências decorre da necessidade em manter como base a racionalidade técnica na formação dos trabalhadores. A chamada polivalência, inserida no conjunto de habilidades e competências requeridas, assume características de treinamento na tentativa de suprir quadros de trabalhadores qualificados para trabalhadores ágeis, flexíveis, capazes de decidir em situações adversas às rotinas, de trabalhar em equipe, com controle emocional, ou seja, assumirem a suposta capacidade de serem empregáveis. Essas demandas de um trabalhador domesticado são as necessidades do capital e de onde se origina a ideia de que é função da escola formar para estas demandas. No âmbito do ensino superior, essa denotação da formação se estende também ao profissional da contabilidade e que assim vai historicamente marcando um percurso de formação.

Rever a história das rotinas do trabalho contábil em confronto com o perfil delineado pelas exigências do mundo do trabalho contemporâneo e, nestas, as estruturas curriculares da formação

profissional, permite inferir que poucos avanços caracterizam o desenvolvimento da formação profissional. As atuais diretrizes curriculares emitidas após a sugestão do currículo proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR (1999) indicam haver um diálogo mundial articulado na flexibilização do trabalho e da noção de empregabilidade que passa a exigir um tipo de formação: a formação das competências.

Na perspectiva de justificar e sintetizar os argumentos desenvolvidos neste estudo a respeito da racionalidade técnica existente no curso de graduação em Ciências Contábeis, organizado com base na Resolução do CNE/CES nº 10/2004, e essa instituída nos moldes das competências e habilidades, apresenta-se a contribuição de Manfredini (1998), que de forma enfática nos permite apontar as restrições de que este modelo de organização curricular impõe à formação. Para Manfredini, é importante ressaltar que

[...] a noção de competência tem sido considerada como alternativa à de qualificação, tendo sido originalmente recriada e reatualizada pelas equipes de recursos humanos das grandes empresas capitalistas no nível das gerências, para construir novos critérios de acesso e permanência no emprego, seu reconhecimento e sua institucionalização. Sendo assim, constitui uma noção marcada política e ideologicamente por sua origem e por se cunhar a partir de uma corrente teórica epistemológica de ordem descritivo-experimental que trata as habilidades e competências humanas desvinculadas das dimensões de tempo e espaço socioculturais. Assim, os discursos dos empresários brasileiros e das agências internacionais de educação, ao não ressaltarem a multidimensionalidade presente no trabalho como uma atividade humana, social e cultural, parecem reduzir a competência a um rol de aptidões e habilidades genéricas, cambiantes muito ao sabor das necessidades e exigências do capital. (Manfredini, 1998, p.16)

Nesse contexto, a empregabilidade transfere a responsabilidade para o trabalhador em se colocar na situação e qualidade de ser empregável e, de se adequar profissionalmente ao emprego. O discurso da empregabilidade prevê que a realização ocorra por um conjunto de cursos de treinamento/capacitação de curta duração, o que gera o aumento na produção da certificação, não na perspectiva da formação, mas de treinamento às necessidades sazonais do capital.

Dessa forma, ao se exigir do contador, competências e habilidades, construídas no processo de formação na graduação, têm-se constituído, de forma equivocada, a lógica de um contador como produto de uma educação mercadológica que, ao situar tais competências como eixo central, localiza no contador a responsabilidade por possuí-las e, assim supostamente poder acessar ao mundo do trabalho, condição essa precarizada em função da ausência de trabalho para todos.

## Conclusão

É claro que o homem quer ser mais do que apenas ele mesmo. Quer ser um homem total. Não lhe basta ser um indivíduo separado; além da parcialidade da sua vida individual, anseia por uma “plenitude” que sente e tenta alcançar, uma plenitude de vida que lhe é fraudada pela individualidade e todas as suas limitações; uma plenitude na direção da qual se orienta quando busca um mundo mais compreensível e mais justo, um mundo que tenha significação. (Fischer, 1987, p. 12)

O contador, em sua condição humana, quer muito mais que configurar a limitação da atividade profissional, pode ser muito mais pela apropriação da vida laboral na expressão da inserção e da participação social. Refazer a cultura da racionalidade técnica inserida na formação do contador



requer analisar de forma crítica os processos formativos a que se submete o profissional pela mecânica da empregabilidade.

A reificação do currículo por competências e submetido ao Exame de Suficiência não contribuem à formação profissional e cidadã, mas impõe limites ao desenvolvimento do conhecimento contábil.

Da análise das diretrizes do currículo de Ciências Contábeis por meio da Resolução CNE/CES nº 10/2004, a qual fundamenta a organização do currículo por competências e habilidades, resulta o entendimento de que, essa concepção pragmática do currículo, associado aos conteúdos e às práticas com o predomínio da racionalidade técnica, voltado às operações do modo de produção capitalista e, com objetivo de responder as exigências sazonais de uma formação para o mercado, impõe restrições a uma formação crítica e sistêmica da realidade profissional e da sua participação social.

A considerar como válidas as avaliações, tanto do Enade, quanto do Exame de Suficiência, sem promover as intervenções que seus resultados indicam, conclui-se de forma inequívoca de que o currículo em sua organização por competências requer cuidadosa análise e revisão.

Ainda, o MEC e o CFC, apesar de atribuições distintas em relação às incumbências do processo de formação, são coniventes quanto à proposição e ao aceite de um currículo que expressa conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e órgãos similares, restringindo o processo formativo às necessidades do capital e dando à educação um caráter mercadológico.

Assim, o currículo do curso em sua formulação requer uma compreensão do que constitui o processo formativo dos estudantes da graduação em Ciências Contábeis para que possam estar inseridos de forma crítica na atividade profissional, na participação social e no desenvolvimento do conhecimento contábil.

Com o objetivo de dar continuidade às discussões aqui iniciadas, delinea-se uma possível problemática a ser estudada e que tangenciou este estudo. Tal questão emerge a partir da estrutura de organização curricular que consta na Resolução 10/2004, a qual configura um conjunto de disciplinas curriculares com conhecimentos de direito, economia, administração, matemática, métodos quantitativos, estatística entre outros, sem a correlação interdisciplinar de tais áreas, expressando assim a continuidade da fragmentação de um currículo-conteúdo, em que a ênfase recai sobre a dinâmica do mercado e não na perspectiva da formação para interagir e intervir nesse contexto. A essa ênfase centrada no fazer desconexo das áreas inseridas do currículo estrutura-se a fragmentação que se converte em território adequado para o surgimento das competências como requisito de formação.

## Referências

- Althusser, L. (1985). *Aparelhos Ideológicos De Estado*. 2 Ed. Rio De Janeiro: Graal.
- Barbosa Neto, J. E.; Dias, W. de O.; Pinheiro, L. E. T. (2009). Impacto da Convergência para as Ifrs na Análise Financeira: Um Estudo em Empresas Brasileiras De Capital Aberto. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, V. 20, N. 4, P. 131-153, out/dez.
- Batista, R. L. (2013). *Da Relação Entre Reestruturação Produtiva E Educação Profissional*. Disponível em: [Http://www:Estudosdotrabalho.Org/Artigo\\_Robertobatista.Pdf](http://www.Estudosdotrabalho.Org/Artigo_Robertobatista.Pdf) Acesso em: 18 out. 2013.
- Brasil, (2013). Instituto Nacional De Estudos E Pesquisas Educacionais. *Nota Técnica: Resultado do Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado – Idd*. Disponível em: [http://enadeies.inep.gov.br/enadeResultado/pdfs/nota\\_tecnica%20-%20IDD.pdf](http://enadeies.inep.gov.br/enadeResultado/pdfs/nota_tecnica%20-%20IDD.pdf). Acesso em 09 out. 2013.

- Brasil, (2013). Instituto De Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea. *Brasil Em Desenvolvimento: Estado, Planejamento E Políticas Públicas*; 2009. Disponível em: <  
[Http://Www.Ipea.Gov.Br/Portal/Index.Php?Option=Com\\_Content&View=Article&Id=14300](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=14300)>. Acesso em: 09 Out. 2013.
- Brasil, (2013). Ministério Do Desenvolvimento, Indústria E Comércio Exterior – Mdic, *Termo De Referência: Internacionalização De Empresas Brasileiras*. 2009. Disponível em:  
<[Http://Www.Mdic.Gov.Br/Arquivos/Dwnl\\_1260377495.Pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1260377495.pdf)>. Acesso em: 09 Out. 2013.
- Bugarin, M. C. C.; Rodrigues, L. L.; Pinho, J. C. C.; Machado, D. Q.; (2014). Análise histórica dos resultados do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Controladoria. UFPR*, Curitiba, V.6 n°. 1. p. 121-136, jan/abril.
- Cardoso, R. L.; Riccio, E. L.; Albuquerque, L. G. de. (2009). Competências Do Contador: Um Estudo Sobre A Existência De Uma Estrutura De Interdependência. *Revista De Administração*, São Paulo, V.44, N.4, P. 365-379, Out./Nov./Dez.
- Czesnat, A. O.; Cunha, J. V. A. da; Domingues, M. J. C. de S.. (2009). Análise Comparativa entre Os Currículos dos Cursos de Ciências Contábeis das Universidades Do Estado de Santa Catarina Listadas pelo Mec e o Currículo Mundial Proposto pela Onu/Unctad/Isar. *Revista Gestão & Regionalidade*, São Caetano Do Sul, V. 25, N. 75, P. 22-30, Set./Dez. /
- Espejo, M. M. dos S. B.; Cruz, A. P. C. da; Espejo. R. A.; Comunelo. A. L. (2010). Evidências empíricas do ensino no curso de ciências contábeis – uma análise das respostas às alterações provenientes da lei 11.638/07. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 1, p. 36 - p. 39, jan./abril, ISSN 1984-3291
- Franco, T.; Druck, G.; Silva, E. S. (2010). As novas relações de trabalho, o desgaste mental do trabalhador e os transtornos mentais no trabalho precarizado. *Revista. Brasileira de Saúde Ocupacional.*, São Paulo, 35 p. 229-248.
- Frigotto, G. (1994). Capital Humano e Sociedade do Conhecimento: Concepção Neoconservadora de Qualidade Na Educação. In: *Revista Contexto E Educação*. Unijuí: Editora Unijuí, Ano 9, N. 34, Abr./Jun.
- Freire. P. (1994). *Educação e mudança*. Paz e Terra, Rio de Janeiro.
- Fischer, E. *A necessidade da arte*. Rio de Janeiro: Guanabara, 1987.
- Giroux, H. A. (1997). *Os professores como intelectuais: rumo a uma pedagogia crítica da aprendizagem* / Trad. Daniel Bueno. Porto Alegre: Artes Médicas.
- Guimarães, L. M. et Al. (2012). Comportamento dos Contadores Mediante a Convergência Contábil: Análise em duas Cidades do Interior do Espírito Santo. In: V Congresso Ufv de Administração e Contabilidade e Ii Mostra Científica, 2012, Viçosa. *Os Desafios do Cenário Econômico e Internacional para a Contabilidade, a Gestão Pública e as Organizações*. p. 06-11.
- Gramsci, A. (2006). *Cadernos do cárcere: introdução ao estudo da filosofia. A filosofia de Benedetto Croce*. v. 1. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
- Hirata, H. *Da Polarização das Qualificações Ao Modelo da Competência*. In: Ferretti, C. J. Et Al. (1994). *Novas Tecnologias, Trabalho e Educação: Um Debate Multidisciplinar*. 2ª Ed, Petrópolis: Vozes.
- Hirata, H. Et Al. (1992). Alternativas Sueca, Italiana E Japonesa Ao Paradigma Fordista: Elementos para discussão sobre o Caso Brasileiro. In: *Gestão da Qualidade: Tecnologia E Participação*. Brasília: Cadernos Codeplan.
- Jimenez, S. V. (2003). *Consciência De Classe Ou Cidadania Planetária?* Notas Críticas sobre os Paradigmas Dominantes no Campo da Formação do Educador. Fortaleza: Mimeo.
- Kuenzer, A.Z. (2001) Exclusão includente e Inclusão Excludente: a nova forma de dualidade estrutural que objetiva as novas relações entre trabalho e capital. In: *Capitalismo, trabalho e educação*. Org. Lombardi, J. C.; Saviani, D.; Sanfelice. J.L. Ed. Associados. Campinas.

- Kuenzer, A. Z. (2007). *Da Dualidade Assumida À Dualidade Negada: O Discurso da Flexibilização Justifica A Inclusão Excludente*. Educ. Soc., Campinas, V. 28, N. 100, P. 1153-1178, Out.
- Kuenzer, A.Z. (2008) Reforma da educação profissional ou ajuste ao regime de acumulação flexível? Revista Trabalho Educação e Saúde v. 5 n. 3, p. 491-508, nov.2007/fev.
- Laffin, M. Oliveira, D. F. de. (2014) Accounting and the Exam of Sufficiency: Perceptions and Challenges. *International Journal of Advances in Management and Economics*. July-August 2014 Vol.3 Issue 4. 169-177.
- Laffin, M. (2005). *De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade*. IU-UFSC, Florianópolis.
- Laffin, M.; Gomes, S. M. da S. (2014). The Pedagogical Training of Teachers in Stricto Sensu Programs in Accounting Sciences. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 8(18) December 2014.
- Miranda, G. J. Casa Nova, S. P.de C. Cornacchione Júnior, E. B. (2012). Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade. *Revista. Cont. Fin. – usp*, são paulo, v. 23, n. 59, p. 142-153, maio/jun./jul./ago.
- Manfredini, S. M. (1998) Trabalho, qualificação e competência profissional - das dimensões conceituais e políticas. *Revista Educação e Sociedade*. v.19 n.64 Campinas set.
- Marx, K. *O Capital*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, vol. I 1980.
- Marx, K.; Engels, F. (2003). *A sagrada família ou A crítica da Crítica crítica contra Bruno Bauer e consortes*. Tradução e notas de Marcelo Backes. São Paulo: Boitempo.
- Mendez, J. M. A. (2011). Avaliar a Aprendizagem em um Ensino Centrado nas Competências. In: Sacristán, José Gimeno. *Educar por Competências. O Que há de novo?* Porto Alegre: Artmed.
- Nganga, C. S. N. (2014). Et.al. *Mestres e doutores em salas de aula: eles estão sendo formados para ensinar?* VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto 2014.
- Paiva, V. (1997). Desmistificação das Profissões: Quando as Competências Reais Moldam as Formas de Inserção no Mundo do Trabalho. *Contemporaneidade E Educação*, Rio De Janeiro, V. 2, N. 1, P. 117-133, Mai.
- Ramos, M. N. (2001). *A Pedagogia das Competências: Autonomia Ou Adaptação?* São Paulo: Cortez.
- Sacristán, J. G. (1998). *O Currículo – Uma Reflexão sobre a Prática*. Porto Alegre: Artmed.
- Santos, M. (2001). *Por uma outra Globalização: Do Pensamento Único À Consciência Universal* 6a Ed. Rio De Janeiro: Editora Record.
- Silva, F. V. G. da; Silva, M. D. de O. P. da; Vasconcelos, A. F. de. (2011). *Uma Avaliação da Estrutura Curricular dos Cursos de Ciências Contábeis nas Ies da Cidade de Caruaru/Pe Diante da Proposta Onu/Uncatd/Isar*. In: VIII Simpósio de Excelência em Gestão E Tecnologia, Resende. *Anais...* Resende, P. 01-14.
- Veloso, E. Silva, R. Dutra, J. (2012). Diferentes Gerações e Percepções Sobre Carreiras Inteligentes e Crescimento Profissional nas Organizações *Revista Brasileira de Orientação Profissional*, São Paulo, V. 13, N. 2, P. 197-207, Dez.

## Sobre o Autor

### Marcos Laffin

[marcoslaffin@gmail.com](mailto:marcoslaffin@gmail.com)

Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre pela UNICAMP e Doutor pela UFSC; é Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC, na Graduação e na Pós-Graduação em Contabilidade. Coordena o NETEC – Núcleo de Estudos Sobre Trabalho e Ensino em Contabilidade. Pró-Reitor de Ensino de Graduação da UFSC 2004-2008 e Presidente do ForGrad - Fórum Nacional de Pró-Reitores de Graduação das Universidades Brasileiras 2007-2008. Pesquisador em Diretório de Pesquisas - Ensino de Contabilidade. Criou e desenvolveu a Revista Contemporânea de Contabilidade. ISSN 1808-1821 e ISSN e 2175-8069x  
ORCID: [orcid.org/0000-0003-3204-3817](http://orcid.org/0000-0003-3204-3817)

---

## arquivos analíticos de políticas educativas

Volume 23 Número 78

17 de agosto 2015

ISSN 1068-2341

---



O Copyright é retido pelo/a o autor/a (ou primeiro co-autor) que outorga o direito da primeira publicação à revista **Arquivos Analíticos de Políticas Educativas**. Más informação da licença de Creative Commons encontram-se em <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.5>. Qualquer outro uso deve ser aprovado em conjunto pelo/s autor/es e por AAPE/EPAA. AAPE/EPAA é publicada por *Mary Lou Fulton Institute Teachers College da Arizona State University*. Os textos publicados em **AAPE** são indexados por CIRC (Clasificación Integrada de Revistas Científicas, Espanha) DIALNET (Espanha), [Directory of Open Access Journals](#), Education Full Text (H.W. Wilson), EBSCO Education Research Complete, , ERIC, , QUALIS A2 (Brasil), SCImago Journal Rank; SCOPUS, SOCOLAR (China). Contribua com comentários e sugestões a <http://epaa.info/wordpress/> ou para Gustavo E. Fischman [fischman@asu.edu](mailto:fischman@asu.edu).

Curta a nossa comunidade EPAA's Facebook <https://www.facebook.com/EPAAAPE> e Twitter feed @epaa\_aape.

---