

Percepção dos Graduandos em Ciências Contábeis de Salvador (BA) Sobre os Conceitos Relevantes da Teoria da Contabilidade

Raimundo Nonato Lima Filho

Doutorando em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP)
Professor da Universidade do Estado da Bahia (UNEB) – Campus VII
Endereço: Rua Silveira Martins, 2555, Cabula, Salvador (BA) – CEP 41.150-000
E-mail: raimundolima@ufba.br

Adriano Leal Bruni

Doutor em Administração (FEA-USP)
Professor Titular da Faculdade de Ciências Contábeis na Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Endereço: Pç. da Piedade, s/n, Centro, Salvador (BA) – CEP 40.060-300
E-mail: albruni@gmail.com

Resumo

Um domínio apropriado dos conceitos básicos da Contabilidade e uma análise das suas características são essenciais para o desenvolvimento da Teoria Contábil. O processo de tomada de decisões financeiras exige o conhecimento de valores econômicos adequados, o que se torna cada vez mais demandado pelos usuários da Contabilidade. Este trabalho, portanto, buscou aferir a compreensão de alguns termos explorados no contexto da disciplina Teoria da Contabilidade, tais como ativos, passivos, goodwill, receitas, despesas, ganhos e perdas. Examinou-se uma amostra composta por 591 alunos matriculados em cursos de Ciências Contábeis que já haviam frequentado a disciplina Teoria da Contabilidade em instituições de ensino superior localizadas na cidade de Salvador (BA). A análise dos resultados por meio de uma regressão logística indica que a relação desempenho do discente e titulação do docente é mais significativa que a relação desempenho do discente e tipo da IES, contudo, de forma geral, conceitos superficiais sobre os tópicos tratados nesse trabalho foram citados em todos os níveis. Os resultados evidenciaram, em geral, falhas na compreensão de conceitos contábeis relevantes para a formação do aluno, refletindo majoritariamente uma visão superada ou, no mínimo, conservadora. Quando comparados por tipo de instituição de ensino, os resultados indicam que estudantes de instituições públicas possuem melhor domínio dos conceitos considerados neste estudo. A compreensão melhora um pouco mais quando a titulação do docente evolui de especialista para mestre e deste para doutor.

Palavras-chave: Teoria da Contabilidade; Conceitos Contábeis Relevantes; Ensino de Contabilidade.

Editado em Português, Inglês e Espanhol. Versão original em Português.

Recebido em 08/07/10. Pedido de Revisão em 18/01/11. Resubmetido em 30/06/11. Aceito em 19/10/2011 por Valcemiro Nossa (Editor). Publicado em 28/06/12. Organização responsável pelo periódico: CFC/FBC/ABRACICON.

Copyright © 2012 REPEC. Todos os direitos, até mesmo de tradução, são reservados. É permitido citar parte de artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

1. INTRODUÇÃO

Um domínio adequado dos conceitos básicos da Contabilidade e uma análise das suas características são fundamentais para o desenvolvimento da Teoria Contábil. De igual forma, o desenvolvimento das técnicas de identificação e mensuração dos itens dos relatórios contábeis contribui para o aperfeiçoamento do seu uso e para a melhoria dos processos de registro e gestão.

Para Watts e Zimmerman (1986), o objetivo da teoria contábil, pelo menos sob o enfoque positivista, consiste em explicar e prever a prática contábil. A partir do momento em que se consegue explicar os fenômenos contábeis, com o embasamento da racionalidade natural, sob o enfoque da metodologia indutiva, além de fazer ciência, também desperta no pesquisador a necessidade de raciocinar, analisando as variáveis e suas relações de causa e efeito.

O domínio da mensuração apropriada do valor econômico de ativos, passivos, patrimônio líquido, despesas, receitas, perdas e ganhos tornam-se cruciais, demandando a necessidade de estimular a pesquisa acadêmica na busca de metodologias de mensuração de ativos e passivos, que possam fornecer um valor mais aproximado da realidade do patrimônio de uma entidade. O processo de tomada de decisões financeiras exige o conhecimento de valores econômicos apropriados, o que se torna cada vez mais demandado pelos usuários da Contabilidade.

O crescente número de investigações empíricas na área contábil vem instigando cada vez mais o desenvolvimento teórico do papel que a Contabilidade exerce na sociedade e nas organizações. O estudo da Teoria Contábil torna-se importante não apenas para pesquisadores e acadêmicos, mas também para aqueles cuja atuação profissional encontra-se relacionada à Contabilidade. O motivo da importância consiste no fato de que o arcabouço de sustentação das práticas contábeis encontra-se justamente na Teoria da Contabilidade. Uma das motivações deste trabalho parte justamente da constatação de que a superficial e genericamente aceita conceituação dos termos contábeis apresentados não contemplam as características de maior relevância para uma adequada compreensão.

Lopes (2002) destaca que a Contabilidade foi uma disciplina basicamente normativa, posto que preocupada em formular indicações sobre as melhores práticas profissionais foi assumindo um caráter mais científico. Trabalhos como os de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) motivaram quebras importantes de paradigmas, evidenciando uma análise prática da pesquisa contábil. Martins (2005) ressalta que, atualmente, nos principais periódicos da área contábil não se constata mais a presença de trabalhos acadêmicos que se resumem a sugerir alternativas, criar ideias e normas. Tornaram-se preponderantes trabalhos que se fundamentam em algum nível de empirismo, adicionando excelentes arcabouços teóricos.

Nesta linha, o presente artigo busca entender como ocorre na prática a percepção de conceitos relevantes da Contabilidade, a exemplo de ativo, passivo, *goodwill*, receitas, despesas, ganhos e perdas. Contextualmente, busca entender como o ensino da disciplina Teoria da Contabilidade em cursos de graduação de Salvador, Bahia, no ano de 2009 contribuiu para o domínio desses conceitos. Adicionalmente, investiga se existe relação entre o conceito percebido e a titulação do docente da disciplina Teoria da Contabilidade e se existe relação entre o conceito percebido e o tipo da instituição de ensino, classificado como privada ou pública. A importância exercida pela Contabilidade nas organizações e os efeitos decorrentes do ensino da Teoria da Contabilidade sobre as práticas de profissionais ajudam a reforçar a importância do presente estudo.

2. CONCEITOS RELEVANTES DA TEORIA DA CONTABILIDADE

Iudicibus (2009) classifica o conceito de ativo como o núcleo fundamental da Teoria Contábil que ainda se encontraria em plena discussão. Refere-se ao conceito de ativo e à sua mensuração, aspecto importante, mas nem sempre devidamente compreendido pelos estudantes na área de Ciências Contábeis. O conceito de ativo é apresentado como “o conjunto de bens e direitos de uma entidade” ou como “as aplicações de recursos” de uma empresa, é ensinada sem ensejar discussões, como a definição adequada para

o termo de ativos. Para o autor (p. 129), “é tão importante o estudo do ativo que poderíamos dizer que é o capítulo essencial da Contabilidade, porque à sua definição e avaliação está ligada à multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas”. Além de envolver valiosa discussão sobre as diferentes metodologias para a mensuração de elementos patrimoniais, o conceito de ativos é de utilidade para a definição de outros importantes termos como receitas, despesas, passivos, perdas e ganhos.

De acordo com Hendriksen e Breda (2007), os ativos são, na sua essência, reservas de benefícios futuros. Os autores também enfatizam a definição do *Financial Accounting Standards Board* (Fasb), apresentada por meio do SFAC 62, cujos ativos são definidos como benefícios econômicos futuros prováveis, que são obtidos ou controlados por uma entidade em consequência de transações ou eventos passados. De acordo com o Fasb, a incorporação de um benefício futuro provável aparece como característica essencial dos ativos. Caso não apresente tal propriedade, o Fasb defende o não reconhecimento contábil da existência de tal ativo. Assim como o Fasb, o *International Accounting Standards Committee* (IASB) igualmente apresenta a ideia de benefício futuro atrelada à sua conceituação de ativo, quando destaca que o ativo é um recurso controlado pela empresa, resultante de eventos passados, no qual se espera a geração de benefícios econômicos futuros.

A principal característica relativa à capacidade de prestar benefícios futuros é conceituada por Iudícibus (2009), para quem sua característica fundamental seria a capacidade de prestar serviços futuros à entidade que os controla individual ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entrada de caixa. Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa.

Segundo Perez e Famá (2006), para a Contabilidade Básica, são considerados ativos os bens e os direitos de uma entidade, expressos em moeda e à disposição da administração; já sob uma ótica econômica e financeira, os ativos são recursos controlados pela empresa e capazes de gerar benefícios futuros (entradas de caixa ou redução de saídas de caixa). Assim, pode ser considerado um ativo, todo e qualquer elemento com ou sem natureza física, que seja controlado pela empresa e que a ela proporcione a possibilidade de obtenção de fluxos de caixa. Assim, como os bens de uma entidade possuem a capacidade de prestação de serviços e de geração de benefícios econômicos futuros, a mensuração aparece como uma forma de traduzir este potencial de serviços em unidades monetárias.

Ainda de acordo com Hendriksen e Breda (2007), o fato de um ativo ter potencial de gerar um benefício futuro provável não o exclui da definição de ativos. A incerteza afeta a avaliação, mas só muda a natureza do item caso seja tão grande a ponto de fazer com que o benefício futuro esperado seja nulo ou negativo. Ainda, vale considerar que, os benefícios econômicos devem resultar de transações ou eventos passados, bem como os recursos empregados deve estar sob o controle da entidade.

Goulart (2002), em pesquisa realizada a partir da constatação de que definições superficiais do termo “ativo” não estavam contemplando as características essenciais deste, chega à conclusão que, realmente, os profissionais da área contábil possuem conhecimento apenas superficial do que seja “ativo”, desconhecendo a característica principal deste item patrimonial que seja o direito específico a benefícios futuros.

De certo, historicamente, diversas foram as colaborações dos pesquisadores e reguladores para o conceito de ativo. Paton (1924, apud IUDÍCIBUS, 2009) já abordava a questão da materialidade, ou não, da contraprestação – embora falhe por restringir ao conceito de posse do ativo. Meigs e Johnson (1962) definem ativos como recursos econômicos possuídos. De fato, a expressão “recursos econômicos” é mais abrangente, porém, o conceito ainda se limita à posse do ativo. Sprouse e Moonitz (1962) também abordam o tema e ao conceituá-lo, passa a ideia de benefícios futuros esperados. Os autores, porém, ao dar ênfase às transações com terceiros ignorando que os ativos podem ser gerados de maneira interna, a exemplo do esforço em pesquisa e desenvolvimento e de outros ativos intangíveis. Martins (1972) deixa claro que é o valor dos benefícios futuros que determinará o valor do ativo e, não, o agente, embora seja difícil separá-los. Iudícibus (2009), por fim, destaca a conceituação elaborada por uma equipe de alunos da disciplina Teoria da Contabilidade da USP e da PUC-SP que se aproxima bastante do que se aceita atualmente com a melhor caracterização de ativo: “são recursos controlados por uma entidade capaz de

gerar, mediata e imediatamente, fluxos de caixa”. Nesse sentido as seguintes terminologias são utilizadas por pesquisadores da Contabilidade: “benefícios futuros esperados; recursos econômicos possuídos; valor para a empresa; direito específico a benefícios futuros e potencialidade de serviços futuros”.

Autores como Lev (2001), Flamholtz (1985), Stewart (1999), Sveiby (1997), Boulton et al. (2001), Kaplan e Norton (1997), Nonaka e Takeuchi (1997) e Edvinsson e Malone (1998), também, têm afirmado que a geração de riqueza nas empresas está cada vez mais relacionada aos ativos intangíveis ou aos ativos intelectuais. Lev (2001) define ativo intangível como um direito a benefícios futuros que não possui corpo físico ou financeiro, que é criado pela inovação, por práticas organizacionais e pelos recursos humanos. Ainda segundo o autor, os ativos intangíveis interagem com os ativos tangíveis na criação de valor corporativo e no crescimento econômico.

O sistema tradicional da Contabilidade parece ser deficiente, já que ainda não registra alguns ativos intangíveis não adquiridos (ou desenvolvidos internamente) de uma empresa, o que pode afetar a qualidade e o poder preditivo da informação apresentada. Assim, investimentos na imagem da empresa, representam uma despesa hoje, mas podem ser revertidas em lucro amanhã. De fato, os ativos intangíveis são os itens de mais difícil mensuração e contabilização. Destacam-se entre esses os gastos com organização, marcas e patentes, direitos autorais, franquias, custos de desenvolvimento de softwares, gastos com pesquisa e desenvolvimento, capital intelectual e o *goodwill*.

O destaque dado hoje ao capital intelectual se deu em função do aumento da complexidade das relações sociais e empresariais, com a evolução da sociedade primitiva para a sociedade do conhecimento. O desenvolvimento das tecnologias da informação ajudou a alavancar o conceito de valor do capital intelectual. Hoje o conhecimento de processos tecnológicos tem um valor agregado muito maior do que o parque físico dos computadores da empresa.

As alternativas de mensuração podem ser divididas em duas classes: valores de entrada e valores de saída. São quatro as formas de mensuração baseadas em valores de entrada: custo histórico, custo histórico corrigido, custo corrente (ou de reposição) e custo corrente corrigido. Entre os valores de saída, figuram: valores descontados das entradas líquidas de caixa futuras, preços correntes de venda (valor realizável líquido), equivalentes correntes de caixa e valores de liquidação. Além dos conceitos tradicionalmente utilizados (valores de entrada e saída), atualmente, outras formas de mensuração surgem na busca de aperfeiçoamento desses conceitos a exemplo do teste de *impairment*, do *fair value* (valor justo) e do *marking-to-market* (marcação a mercado). O teste da perda por *impairment* busca evidenciar e mensurar a perda da capacidade de recuperação do valor contábil de um ativo de longa duração. Nestes casos, o valor contábil do ativo está menor que o valor recuperável do ativo. Embora seja de pouca utilização no Brasil, somente agora passando a figurar na atualização da Lei n.º 6.404/76 efetuada pela Lei n.º 11.638/2008, o teste da perda por *impairment* já é comum em muitos países a exemplo dos Estados Unidos. Ao se constituir a busca pelo valor justo do ativo deve-se ter em mente que esse valor resume-se ao preço de compra ou de venda em transações correntes e entre partes dispostas. Qualquer outro fator que distorça esse preço dito “justo” não pode ser considerado. Por exemplo, em situações de liquidações, em que os ativos são avaliados a preço de liquidação, ou seja, mais baixos, esse valor não pode ser considerado como valor justo.

Outro conceito muito utilizado atualmente é o de marcação a mercado. Não obstante de forma ir-restrita, a avaliação baseada na marcação a mercado normalmente é utilizada para avaliação de títulos de modo a que os investidores possam saber o quanto vale a sua carteira, avaliação essa baseada no preço de fechamento do mercado. Uma crítica a esse regime de avaliação de ativo é que esse gera volatilidade endógena dos preços desses ativos no mercado. Se o mercado oscila muito essa oscilação acaba por se refletir na avaliação de ativos que, na sua maioria, estarão em carteira até o seu vencimento e a marcação a mercado não teria sentido.

A partir do entendimento de que os bens de uma entidade possuem a capacidade de prestação de serviços e de geração de benefícios econômicos futuros, pode-se conceber o problema de mensuração como a “tradução” do potencial de serviços, incorporado no ativo, em unidades monetárias.

Verifica-se, portanto, a importância fundamental da noção de “benefícios econômicos futuros” para uma correta definição e compreensão do conceito de ativos, indicando a inadequação de expressões simplórias como “aplicações de recursos” e “bens e direitos de uma entidade” para uma satisfatória percepção da natureza básica do referido conceito. Entende-se que uma compreensão satisfatória da natureza dos ativos, além de colaborar com o adequado tratamento e análise crítica de questões práticas da Contabilidade Aplicada, conferirá aos profissionais melhores condições para enfrentar os desafios atuais da Contabilidade.

As definições de ativo associam como característica principal a capacidade de geração de benefícios futuros. Assim, de forma inversa, definições de passivo buscam capturar impactos futuros, trocando benefícios gerados por sacrifícios a serem consumidos, conforme a definição de Hendriksen e Breda (2007), “sacrifícios futuros de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes”.

Já em relação ao conceito de *goodwill*, Iudícibus (2009, p. 234) define como “aquele ‘algo a mais’ pago sobre o valor de mercado do patrimônio líquido das entidades adquiridas a refletir uma expectativa (subjativa) de lucros futuros em excesso de seus custos de oportunidade”. Portanto, entende-se que o *goodwill* é a expectativa de rentabilidade futura, que somente existe se existir lucro anormal, uma vez que os lucros normais ao serem trazidos os lucros futuros a valor presente pelo custo de oportunidade, torna-se nulo.

Pesquisa inicial sobre o conceito de passivo afirma a ênfase legal das preocupações. Por meio de uma busca realizada com fragmentos do conceito de passivo no SSRN, em 16 de janeiro de 2010, apurou-se que a maioria dos artigos publicados sobre o tema refere-se a revistas jurídicas, por exemplo, *Harvard Journal of Law and Technology*, *Stanford Law and Economics Olin Working Paper*, *International Review of Law and Economics*. Naturalmente, o entendimento de passivo não se restringe somente aos aspectos jurídicos, decorrentes da sua obrigação legal.

Hendriksen e Breda (2007) comentam que “os passivos foram, por muitos anos, o filho ignorado da contabilidade”. Porém, segundo estes autores “as circunstâncias têm forçado uma mudança de postura. Os passivos, atualmente, assumiram sua posição de direito como medidas diretas de obrigações de empresas”. Desse modo, os autores asseguram que, por conta da “conscientização crescente da necessidade de reconhecimento de mais obrigações nos balanços, tem havido uma explosão de tipos distintos de passivos”.

O conceito de passivo tem acompanhado a evolução das discussões científicas e tem passado por mudanças relevantes na busca para refletir a realidade. Canning (1929) conceituou passivo, como sendo “um serviço, com valor monetário, que um proprietário [titular de ativos] é obrigado legalmente a prestar a uma segunda pessoa, ou grupo de pessoas”. A definição voltada à identificação do lucro permeia o pensamento da época em que os conceitos foram severamente influenciados pela crise mundial.

A Associação Americana de Contadores (AAA) (1957 apud IUDÍCIBUS, 2009) define passivo como sendo “os interesses dos credores reclamados contra a entidade e derivam de atividades passadas ou eventos, que, usualmente, requerem, para sua satisfação, o gasto de recursos corporativos”. Nota-se que a definição considera o sentido desatualizado de passivo em que há a reclamação de interesses pelos credores, ou seja, as exigibilidades e insere a temporalidade do conceito passando do passado ao presente e em direção ao futuro. As transações e eventos que gerarão o passivo ocorreram no passado, tendo seu reconhecimento no presente para ser quitados no futuro.

Para Sprouse e Moonitz (1962), o passivo representa as obrigações que uma entidade assume perante terceiros para obter ativos ou realizar serviços e essas obrigações, normalmente, são resultantes de transações que ocorreram no passado ou no presente, no entanto, devem ser liquidadas no futuro. Contudo, essa definição ainda se apresenta limitada, pois conduz a ideia de que o passivo é apenas decorrente de transações.

O conceito trazido por Most (1986), no entanto, apresenta a definição do passivo corrigindo esta lacuna deixada, incluindo na definição a ideia de eventos. Para o autor, o passivo representaria prováveis sacrifícios econômicos que ocorreriam no futuro que seriam provenientes de obrigações atuais de uma

entidade particular quando transferissem ativos ou fornecessem serviços a outras organizações no futuro, como resultado de transações ou eventos que ocorreram no passado.

Hendriksen e Breda (2007) corroboram que a obrigação precisa existir no momento presente, isto é, deve surgir de alguma transação ou evento passado. Pode derivar da aquisição de bens ou serviços, de perdas incorridas pelas quais a empresa assume obrigações ou de expectativas de perdas pelas quais a empresa se obrigou. Obrigações dependentes exclusivamente de eventos futuros não deveriam ser incluídas. Sê-lo-ão apenas à medida que existir uma boa probabilidade de que tais eventos ocorrerão e desde que o fato gerador esteja relacionado, de alguma forma, com o passado e com o presente. Se estiver relacionado apenas com o futuro, pode-se constituir uma reserva para contingências e, não, uma provisão.

A definição mais abrangente é aquela sugerida pelo Fasb mediante o § 35 do SFAS 6 que diz ser os passivos “sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro em consequência de transações e eventos passados”. Esta definição apresenta o fato gerador da obrigação como o ponto forte da determinação da ocorrência do passivo e abrange o conceito ao falar de “transações e eventos”, considerando aspectos ausentes nas definições preliminarmente abordadas, por isso, este conceito é o que é mais aceito pela comunidade atualmente.

Segundo Hendriksen e Breda (2007), para mensurar os passivos exigíveis é preciso segregá-los em duas categorias: os passivos exigíveis monetários e os não monetários. Os primeiros consistem nas obrigações que envolvem o pagamento de um valor predeterminado, portanto são exigibilidades denominadas em valores nominais. Normalmente, a avaliação corrente da obrigação a ser paga no futuro é determinada no contrato ou acordo que deu origem ao passivo. No caso de passivo a ser liquidado no curto prazo, passivo circulante, o montante apresentado é o valor de face (valor pago no vencimento), sendo que a relevância do desconto nesse cálculo tende a ser imaterial. Para os passivos a longo prazo, o montante do desconto é normalmente significativo, portanto, a avaliação corrente deve ser apresentada pelo somatório do valor presente de todos os pagamentos futuros a serem feitos conforme discriminado no contrato. Por outro lado, os passivos exigíveis não monetários são provenientes da obrigação de fornecer bens ou serviços em quantidade e qualidade predeterminadas. Normalmente, são classificados no circulante e decorrem de pagamentos adiantados por serviços, a serem prestados aos clientes. A assinatura de jornais, revistas e a compra de ingressos para uma temporada são exemplos de passivos não monetários. Entretanto, nem todos os adiantamentos são de natureza monetária. As obrigações não monetárias são expressas em termos de preços predeterminados ou convencionadas referentes a bens ou serviços específicos. Portanto, o valor monetário dos bens e serviços poderia variar, mas não sua quantidade ou qualidade.

Assim, os debates se abrem para novos temas sobre o reconhecimento e mensuração de passivos, tais como:

- **títulos híbridos** – que tem apresentado uma explosão de novos tipos de passivos chamados de instrumentos financeiros, os quais possuem características tanto de exigibilidades como de patrimônio líquido, isto é, constituem-se, ao mesmo tempo, em uma dívida e uma possibilidade de participação acionária, por isso, a sua característica híbrida;
- **passivos contingentes** – que, segundo o SFAS 5, representam uma condição ou situação existente, um conjunto de circunstâncias envolvendo incerteza quanto a ganhos ou perdas possíveis para uma empresa, que será finalmente dirimida quando um ou mais eventos futuros ocorrerem ou deixarem de ocorrer, sendo que a resolução da incerteza poderá confirmar a existência de um passivo;
- **passivos ambientais** – que representam obrigação atual relacionada com a preservação, recuperação e proteção do meio ambiente, que exigirá sacrifícios futuros prováveis por meio da entrega de ativos ou prestação de serviços para uma ou mais entidades, sendo que a abrangência do seu conceito perpassa pela visão dos gastos necessários para o desenvolvimento ambiental em conjunto com o empresarial e pela correção de possíveis impactos causados por acidentes que, de alguma forma, venham a prejudicar o meio ambiente.

O reconhecimento de passivos ambientais torna-se cada vez mais relevante. Segundo Borba e Rover (2006), a mensuração dos gastos de origem de um passivo ambiental pode ser em decorrência de um evento ou uma transação que reflita a interação da organização com o meio ambiente, cujo sacrifício econômico ocorrerá no futuro. Ou seja, gastos como aquisição de ativos para contenção de impactos ambientais, pagamento de multas por infrações ambientais e gastos para compensar danos ao meio ambiente podem ser classificados neste grupo. A influência dos passivos ambientais nos cálculos de resultados e do valor da empresa tem ganhado importância e reconhecimento no mercado, conforme concluiu Bae e Sami (2005) ao afirmar que “os resultados são consistentes com a noção de que o potencial passivo ambiental pode criar ruído em um sistema de contabilidade da empresa em geral e os seus ganhos em particular.” Para estes mesmos autores, “criar ruído” significa menor confiabilidade na informação.

Farias (2006) demonstra por meio de conceitos e exemplos que as obrigações construtivas estão relacionadas, em muitos casos, com a responsabilidade social das empresas e que tais exigibilidades se diferenciam das obrigações legais pela sua natureza. Para esse autor, os motivos que levam as empresas a incluir, em seus passivos, as obrigações que extrapolam os marcos legais são: a consciência da sua responsabilidade social; a necessidade de manter uma boa imagem perante a sociedade, tendo em vista a aceitação de seus produtos ou serviços; e, as exigências do mercado.

O domínio básico sobre o conceito de passivo incorpora temas relevantes como passivos ambientais, com discussões acadêmicas e profissionais cada vez mais intensas. A percepção da importância dessas discussões torna-se necessária para a formação básica dos profissionais da Contabilidade. O entendimento único de passivo como fator de origem de recursos ou exigibilidades pode sugerir falhas na formação do profissional contábil adequado às demandas contemporâneas.

Outro ponto relevante faz referência à compreensão de conceitos que afetam o cálculo do resultado. O correto domínio das definições de receita, despesa, perdas e ganhos torna-se importante pelo efeito que trazem para a mensuração dos resultados das organizações. Porém, o profissional contábil pode apresentar falhas na sua formação acadêmica que permita lhe dar certeza nas suas escolhas. É relevante entender as diferentes formas de conceituar, mensurar e reconhecer as variações favoráveis e desfavoráveis que ocorrem nas entidades. Dependendo do critério adotado na mensuração e no reconhecimento das receitas, dos ganhos, das despesas e das perdas, o resultado líquido obtido poderá apresentar-se diferente, afetando acionistas, fisco e sociedade.

De forma simples, pode-se entender que as receitas estarão ligadas às atividades básicas da empresa enquanto que os ganhos têm uma vinculação periférica às essas atividades, e não é o relacionamento com a atividade da empresa que o caracteriza. Tanto receita quanto ganho atuam no sentido de aumentar o resultado da empresa. Daí a importância do correto reconhecimento e mensuração desses itens, para evitar distorções e divulgação de resultados irreais. De certa forma, o reconhecimento e a mensuração, não só da receita, mas também do ganho, podem gerar resultados equivocados, quando não tendenciosos, gerando assimetria nas informações para os mercados.

Muitas vezes, não se tem uma clareza definida sobre cada um dos conceitos. Por exemplo, muitos conceitos confundem a mensuração de receita com a definição de receita. De certo, ao analisarem a natureza de uma receita, Hendriksen e Breda (2007) chamam a atenção de que “em nível mais fundamental, receita é aumento de lucro”, embora os autores critiquem o fato de se tentarem definir receitas e despesas a partir dos seus efeitos, ou seja, o resultado.

Na definição do Fasb (1975 apud HENDRIKSEN; Breda, 2007), “receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ou ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade”. Em uma visão mais moderna, tende-se a reconhecer as receitas como um fluxo, mas não um fluxo financeiro e, sim, um fluxo de criação de ativos, como o produto da empresa, destacando que, para que esse produto seja considerado receita, se faz necessário que ele tenha deixado a empresa, um verdadeiro fluxo de saída. Niyama e Silva (2008) trazem a definição do IASB que afirma receitas como sendo “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de

entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e não se confundem com os que resultam de contribuições dos proprietários da entidade”.

Segundo AAA (1957 apud IUDÍCIBUS, 2009), receita “é a expressão monetária do agregado de produtos ou serviços transferidos por uma entidade para seus clientes durante um período de tempo” – uma definição restrita, embora concisa. Para Hendriksen e Breda (2007), a definição de receita como produto da empresa seria mais apropriada e mais correta do que o conceito para a AAA. Ainda assim, o conceito da AAA seria mais adequado que o conceito de fluxo de entrada proposto pelo Fasb, em 1975. Mais importante do que ser uma entrada ou uma saída é o fato de que a receita não é simplesmente um fluxo de caixa.

Aproveitando lacunas na literatura que buscam resolver problemas na prática, as empresas têm se valido de brechas na definição para inflar suas receitas e para evitar incluir itens como despesa, sempre buscando maximizar resultados, mesmo se valendo de artifícios contábeis; esse processo constitui-se como gerenciamento de resultados. Nesse contexto, Martinez (2001) ressalta que “é crucial assegurar a qualidade da informação contábil que é publicada, pois desta estará dependendo toda a prosperidade das empresas e, indiretamente, a da economia como um todo”.

Goulart (2008) corrobora quando afirma que “uma das mais importantes informações produzidas pela Contabilidade é o resultado (lucro ou prejuízo) apresentado no final da demonstração de resultado do exercício e utilizada pelos analistas para avaliar o desempenho das empresas”. Contudo, Martinez (2001) ressalta que “parte deste resultado pode decorrer de ajustes contábeis de natureza discricionária, sem qualquer correlação com a realidade do negócio”, motivados por ações exógenas que podem influenciar os executivos a tomar atitudes neste sentido.

No que concerne ao conceito de ganhos, constata-se haver um consenso maior entre autores, principalmente, no que tange às observações de sua aplicabilidade quando da ocorrência de operações extraordinárias das entidades. Para Hendriksen e Breda (2007), “ganhos representam eventos favoráveis não diretamente relacionados com a produção normal de receitas das empresas”. Porém, ele coloca que a maior dificuldade consiste em distinguir o que é normal e o que é extraordinário na vida das entidades. Segundo Kam (1986), “ganhos são aumentos em ativos líquidos, provenientes de operações periféricas ou incidentais, e de outros eventos que podem estar em grande parte além do controle da firma”. Resumidamente, a receita é o esforço da empresa que busca um resultado, seja essencial ou periférico; é a validação pelo mercado do incremento no potencial do ativo gerar benefícios futuros. Já o ganho é um resultado positivo que independe inteiramente de qual esforço da empresa.

Receitas, ganhos, despesas e perdas são influenciadores relevantes do lucro. Iudícibus (2009) salienta que “o grande problema é definir a magnitude e o momento da ocorrência das receitas e despesas, por conseguinte a definição de lucro”. As dificuldades de mensuração na Contabilidade transpassam a barreira apenas do ativo e passivo, alcançando a ideia das despesas, conceito relativamente homogêneo na literatura. Pode-se apresentar a definição de Hendriksen e Breda (2007), que define despesa como sendo: “o uso ou consumo de mercadorias ou serviços no processo de obter receitas. Eles são as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas.” As despesas são a contrapartida das receitas, participando da concepção de lucro. Hendriksen e Breda (2007) definem que “as despesas são medidas pela avaliação dos ativos usados ou consumidos, mas essa mensuração não as define”, pois, assim como as receitas, estas detêm um conceito abrangente e igualmente complexo em termos de consenso. Para Kam (1986), “despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade”. Para Iudícibus (2009), “representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro.”

A despesa é a concretização do esforço, em termos monetários, para a geração da receita; reduz o patrimônio da empresa, o que é justificado pela promessa de geração futura ou imediata de receita que deve, por definição, suplantando as despesas e assim gerar a parcela do lucro. O fluxo de geração do lucro sofre intensa participação da despesa e, conseqüentemente, deve-se cercar-se de todos os mesmos cuidados voltados à receita, para caracterizar as despesas, diante de sua importância.

As perdas podem ser entendidas como eventos líquidos desfavoráveis que nascem de atividades não geradoras de receitas normais da entidade. Entende-se por eventos líquidos desfavoráveis aquelas ocorrências não usuais, dissociadas das operações centrais da entidade, que refletem na participação dos proprietários. O Fasb conceitua perdas como sendo decréscimos pela participação de transações periféricas ou incidentais de uma entidade, e em outras transações ou outros eventos e circunstâncias, afetando a entidade durante um período, exceto aqueles que resultam de despesas ou distribuição para proprietários.

As despesas estão voltadas à geração de receitas, por essa razão deverão ser com elas confrontadas, enquanto que as perdas não resultam em benefício da empresa, pelo contrário, é um efeito líquido desfavorável que não deriva das operações normais do empreendimento, por isso não há possibilidade de sua confrontação, sendo estas reconhecidas pelo seu valor líquido.

Diante da complexidade e diversidade das transações entre entidades, seja do setor privado ou público, torna-se um desafio a contínua e dinâmica avaliação dos eventos patrimoniais (CFC, 2008). De acordo com Fragoso et al. (2010), ressalta-se que as definições, tanto do Iasb quanto do Fasb, apresentadas neste recorte teórico estão em pleno processo de revisão, avaliação e convergência, sobretudo porque algumas definições adotadas por esses órgãos, sobretudo do Iasb, não são adotadas no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) brasileiro.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este é um estudo de natureza predominantemente quantitativa e exploratória, com enfoque teórico-empírico. Para abrangência dos propósitos almejados, as técnicas de coleta de dados e informações utilizadas para análise do domínio dos conceitos são: aplicação de questionário e análise estatística. Segundo Gil (2002), uma pesquisa exploratória visa proporcionar uma visão geral de um determinado fato, do tipo aproximativo, por meio de um levantamento com entes envolvidos com o problema pesquisado. Sobre a abordagem quantitativa, Martins e Theóphilo (2007) afirmam que é um tipo de pesquisa no qual os dados podem ser quantificados, mensurados e cujas análises e interpretações empregam métodos e técnicas estatísticas.

O universo desta pesquisa corresponde aos alunos de Ciências Contábeis que já cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade e que se encontravam regularmente matriculados na cidade de Salvador, Bahia, no primeiro semestre de 2009. Dados do Ministério da Educação, extraídos do Instituto Nacional de Estudo e Pesquisas Educacionais (Inep), indicavam a existência de 28 cursos na cidade neste período. A partir deste universo, foi selecionada uma amostra de Instituições de Ensino Superior (IES) escolhidas por conveniência. Essa amostra de IES foi formada por duas instituições de ensino públicas e seis privadas. Posteriormente, obteve-se nas IES selecionadas uma outra amostra de alunos, composta por 591 estudantes, sendo 109 estudantes de IES públicas e 482 estudantes de IES privadas.

O instrumento de coleta empregado buscou investigar o domínio dos sete conceitos: ativo, passivo, *goodwill*, receitas, despesas, ganhos e perdas. Para cada um dos conceitos, foram apresentadas quatro definições, sendo que o respondente deveria assinalar aquela que julgasse mais adequada. As definições foram construídas com base nas controvérsias relatadas na revisão de literatura. Uma das alternativas era entendida como satisfatória (recebendo código 1). As demais foram entendidas como insatisfatórias (código 0), com exceção da questão que trata sobre *goodwill*, que possuía duas alternativas válidas. A média das respostas classificadas como satisfatórias possibilitou criar uma nova variável sintética, denominada média geral e que, com nota de 0 a 1, apresentada o conceito médio obtido pelo respondente em relação aos sete conceitos.

Duas outras questões buscaram investigar o tipo da IES (0 privada ou 1 pública) e a titulação do docente da disciplina Teoria da Contabilidade (1 Graduação, 2 Especialização, 3 Mestrado e 4 Doutorado). A última questão precisou ser posteriormente codificada em três variáveis *dummy*, representando o fato de o professor ter evoluído na sua formação para especialista (1 sim, 0 não), mestre (1 sim, 0 não) ou doutor (1 sim, 0 não). A razão para a conversão em *dummy* residiu no fato de poder permitir uma classificação quantitativa para uma variável que seria originalmente qualitativa.

Os procedimentos quantitativos envolveram três fases distintas: (a) análise descritiva da amostra e das respostas; (b) análise da associação com o teste do qui-quadrado entre respostas e tipo de IES ou formação do docente e com o teste t para comparar as médias dos diferentes grupos; (c) análise de regressão buscando explicar a média geral da compreensão dos conceitos com base no tipo de IES e titulação do docente.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Tabela 1 apresenta a tabulação das características da amostra. Foram analisadas as respostas de 591 respondentes, sendo 482 (82%) de IES privadas e 109 (18%) de IES públicas. A maior concentração de respondentes em IES privadas buscou preservar a característica do universo, já que a maior parte dos cursos de Ciências Contábeis é ofertada em Salvador por IES privadas.

A análise da titulação dos professores da disciplina Teoria da Contabilidade revelou que 305 (52%) respondentes tiveram docentes especialistas (em Contabilidade e/ou áreas afins), 238 (40%) tiveram aulas com mestres (em Contabilidade e/ou em áreas afins) e 48 (8%) com doutores (somente em Contabilidade). Nota-se a grande presença de especialistas, seguido por mestres. Poucos respondentes participaram de aulas de Teoria da Contabilidade com doutores. Esse número se explica porque somente uma faculdade apresentou professores com doutorado que lecionam essa disciplina. Dessa forma, verifica-se que entre a amostra pesquisada pouco se investe em docentes com níveis de titulação de doutores, já que é de fundamental importância uma instituição ter um docente com níveis mais elevados de titulação.

Tabela 1: Titulação do professor e tipo de IES.

Titulação do professor	Fi	FI%	Tipo de IES	Fi	FI%
Especialista	305	52	Privada	482	82
Mestre	238	40	Pública	109	18
Doutor	48	8	Total	591	100
Total	591	100			

Legenda: Fi = frequência, FI% = frequência em percentual.

O cruzamento das duas variáveis anteriores pode ser visto na Tabela 2. Nota-se que IES públicas apresentam professores com maior titulação. O teste da associação apresenta uma estatística do teste do qui-quadrado igual a 289,40 com um nível de significância igual a 0,0000, o que indica a força da associação entre as duas variáveis e possibilita afirmar a maior titulação dos docentes em IES públicas.

A análise do domínio por parte dos respondentes dos sete conceitos de ativo, passivo, *goodwill*, receitas, despesas, ganhos e perdas pode ser feita com base nas duas tabelas apresentadas a seguir. As tabelas apresentam o resultado da tabulação cruzada do conceito entendido como *satisfatório* ou *insatisfatório* por tipo de IES e por titulação do docente. A força da associação pode ser analisada com base no teste do qui-quadrado.

Tabela 2: Titulação versus Tipo de IES.

Titulação	Particular		Público	
	Fi	Fi%	Fi	Fi%
Especialista	305	63	–	0
Mestre	177	37	61	56
Doutor	–	0	48	44
Soma	482	100	109	100

A análise do tipo de ensino pode ser vista na Tabela 3. Observa-se que, em todos os casos, a frequência de respostas satisfatórias é sempre maior no ensino público. A estatística do qui-quadrado indica a significativa associação existente entre as variáveis.

Tabela 3: Tipo de ensino versus resposta.

	Tipo de ensino				Total	Qui-q
	Particular		Público			GL
	Fi	Fi%	Fi	Fi%	Fi	Sig
Ativo						11,029
Insatisfatório	378	78	69	63	447	1
Satisfatório	104	22	40	37	144	0,001
Goodwill						27,931
Insatisfatório	416	86	62	57	478	1
Satisfatório	66	14	47	43	113	0,000
Passivo						10,956
Insatisfatório	385	80	71	65	456	1
Satisfatório	97	20	38	35	135	0,001
Receita						13,650
Insatisfatório	402	83	74	68	476	1
Satisfatório	80	17	35	32	115	0,000
Despesa						32,950
Insatisfatório	420	87	70	64	490	1
Satisfatório	62	13	39	36	101	0,000
Ganho						14,111
Insatisfatório	403	84	74	68	477	1
Satisfatório	79	16	35	32	114	0,000
Perda						19,370
Insatisfatório	397	82	69	63	466	1
Satisfatório	85	18	40	37	125	0,000
Total	482	100	109	100	591	

Legenda: Qui-q = estatística teste do qui-quadrado, GL = graus de liberdade, Sig. = nível de significância do teste do qui-quadrado.

Os resultados da Tabela 3 permitem destacar que os respondentes de IES públicas apresentem um melhor domínio conceitual de cada um dos sete conceitos analisados. Alguns fatores implicam esse desempenho, demonstrando que o ensino superior público procura um alinhamento mais próximo do desejável, preparando com maior eficiência seus discentes, equivalendo suas ementas de ensino às diretrizes de organismos nacionais e internacionais, tais como Resolução CNE/CES n.º 10/2004 e Resoluções IFAC, AICPA e AECC.

A Tabela 4 apresenta a tabulação cruzada das respostas por titulação do professor. Consta-se que à medida que eleva a titulação do professor de Especialista para Mestre e para Doutor, aumentam as frequências relativas das respostas satisfatórias, sendo que o aumento é maior quando a titulação evolui de Mestre para Doutor. Docentes com titulação de Mestrado e Doutorado possuem uma vida acadêmica

mais atuante, ligada à produção de trabalhos científicos, exigindo constante atualização, fato que não se observa em docentes especialistas que, na sua maior parte, são profissionais que atuam na área, mas que não dedicam muito tempo para discussões sobre temas relevantes. Por consequência, na melhor das hipóteses, seus alunos terminam absorvendo somente o conteúdo adquirido na época de sua graduação, perdendo a oportunidade de discutir temas contemporâneos que envolvem a Ciência Contábil.

Tabela 4: Titulação do docente versus resposta.

	Titulação do professor						Total	Qui-q
	Especialista		Mestre		Doutor			GL
	Fi	Fi%	Fi	Fi%	Fi	Fi%	Fi	Sig
Ativo								53,002
Insatisfatório	258	85	171	72	18	38	447	2
Satisfatório	47	15	67	28	30	63	144	0,000
Goodwill								59,407
Insatisfatório	270	89	189	79	19	40	478	2
Satisfatório	35	11	49	21	29	60	113	0,000
Passivo								44,944
Insatisfatório	254	83	183	77	19	40	456	2
Satisfatório	51	17	55	23	29	60	135	0,000
Receita								50,186
Insatisfatório	272	89	181	76	23	48	476	2
Satisfatório	33	11	57	24	25	52	115	0,000
Despesa								76,535
Insatisfatório	285	93	183	77	22	46	490	2
Satisfatório	20	7	55	23	26	54	101	0,000
Ganho								39,220
Insatisfatório	267	88	186	78	24	50	477	2
Satisfatório	38	12	52	22	24	50	114	0,000
Perda								62,567
Insatisfatório	261	86	188	79	17	35	466	2
Satisfatório	44	14	50	21	31	65	125	0,000
Total	305	100	238	100	48	100	591	

Observação: Qui-q = estatística teste do qui-quadrado, GL = graus de liberdade, Sig. = nível de significância do teste do qui-quadrado.

A força da associação entre a titulação do docente e a resposta apresentada na Tabela 4 pode ser vista nos valores altamente significativos dos testes t. Para cada um dos sete conceitos, o nível de significância do teste foi aproximadamente igual a zero, o que indica frequências estatisticamente diferentes. Devido a amostra ser segura e heterogênea e a pesquisa ser realizada de uma forma que pudesse garantir o mínimo de erro possível, observa-se que o qui-q em todos os sete conceitos analisados é altamente relevante, comprovando que não há diferenças estatisticamente significativas.

As respostas apresentadas demonstraram que a maior parte da amostra pesquisada respondeu que ativo é bem ou direito da entidade; somente 24,4% dos alunos souberam responder que ativo é um

benefício futuro líquido, conforme reflexão desenvolvida neste trabalho. Resultado mais insatisfatório foi em relação ao conceito de *goodwill*; a grande maioria respondeu que é um tipo de ágio, quando, na verdade, é uma expectativa de rentabilidade futura. Desempenho similar foi percebido no restante dos conceitos, evidenciando uma realidade alarmante da situação dos formandos em Contabilidade, já que se trata de conceitos tão elementares.

A análise das respostas indica que, de maneira geral, os alunos pesquisados apresentaram definições acerca dos conceitos de forma pouco reflexiva e fora do contexto de discussões atuais, comprovando a necessidade dos docentes dessa disciplina um maior alinhamento entre seu plano de aula e a Teoria da Contabilidade.

Ampliando a análise dos dados, uma nova variável foi criada, denominada média geral e que correspondeu à média das respostas tidas como satisfatórias em cada um dos sete conceitos. O valor 0 (zero) indica que nenhum dos conceitos apresentados pelo respondente foi considerado satisfatório. Por outro lado, o valor 1 (um) indica que todos os conceitos apresentados pelo respondente foram satisfatórios. A apresentação da média geral pode ser vista na Tabela 5.

Tabela 5: Análise cruzada da média geral por Titulação do docente e Tipo de IES.

Titulação	Média	N	Desvio	IES	Média	N	Desvio
Especialista	0,117	305	0,245	Particular	0,163	482	0,292
Mestre	0,224	238	0,338	Pública	0,339	109	0,408
Doutor	0,554	48	0,416	Total	0,196	591	0,323
Total	0,196	591	0,323				

Em relação à titulação do docente, percebe-se que a média aumenta com a elevação da titulação e um maior aumento ocorre quando a titulação é elevada de Mestre para Doutor. Analisando as médias com o teste t, apresenta-se um resultado na comparação entre Especialistas e Mestres para t igual a -4,105 (assumindo variâncias desiguais), com um nível de significância igual a 0,000. Comparando Mestres e Doutores, o valor para o teste t foi igual a -5,154 (assumindo variâncias desiguais), com um nível de significância igual a 0,000. Ou seja, os aumentos verificados nas médias são significativos tanto na evolução de Especialistas para Mestres como na evolução de Mestres para Doutores. O desempenho dos alunos que tiveram suas aulas ministradas por professores com maior nível de titulação e, dessa forma, pode-se afirmar que com domínio atualizado sobre o tema foi superior a aqueles cujas aulas foram dadas por docentes de nível *lato sensu*.

Em relação ao tipo de IES, a média das IES públicas é maior do que a de IES privadas. O teste t para a comparação das médias entre particulares e públicas apresentou um valor igual a -4,277 (assumindo variâncias desiguais), com um nível de significância igual a 0,000.

Com essa análise, teve-se a intenção de extrair uma média de desempenho dos alunos pesquisados por titulação do docente e pelo tipo da IES e simular, caso o questionário fosse uma prova qual o perfil analisado seria o aprovado. Dessa forma, observa-se que alunos de docentes doutores e ligados a IES públicas apresentaram melhor desempenho, sobretudo se comparado aos discentes de IES particulares de professores especialistas.

A criação da variável média geral permite o uso da análise de regressão, com o objetivo de entender como a titulação do docente ou o tipo de IES influencia o domínio de conceitos contábeis relevantes, apresentado por meio da variável média geral. Como a menor titulação de docente da amostra foi Especialista, o modelo de regressão construído pode ser apresentado na Equação 1 a seguir:

$$Y = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 IES + \hat{\beta}_2 Mestre + \hat{\beta}_3 Doutor + \hat{u} \quad (\text{Equação 1})$$

Na Equação 1, o termo Y é a variável dependente, representada pela média geral dos conceitos satisfatórios. O termo β_0 representa o intercepto do modelo. Os termos β_1 , β_2 e β_3 representam os coeficientes referentes às variáveis independentes ou explicativas do modelo, representadas por IES (0 particular e 1 privado), Mestre (0 Não e 1 Sim) e Doutor (0 Não e 1 Sim). O docente com titulação Especialista teve códigos 0 nas variáveis Mestre e Doutor. O docente com mestrado teve código 1 na variável Mestre e 0 na variável Doutor. O docente com doutorado recebeu códigos 1 nas variáveis Mestre e Doutor. As variáveis *dummy* Mestre e Doutor capturam o efeito decorrente da evolução da titulação do professor de Teoria da Contabilidade. Por fim, o termo u representa o erro-padrão presente no modelo.

Os resultados da análise de correlação estão apresentados na Tabela 6. Os resultados indicam a importância da elevação da titulação do docente de Teoria de Contabilidade para a elevação da Média Geral dos conceitos satisfatórios. Os coeficientes são positivos e significativos, sugerindo que a elevação da titulação para Mestre e, depois, para Doutor contribui para um melhor domínio de conceitos importantes associados a ativo, passivo, *goodwill*, receitas, despesas, ganhos e perdas. Por outro lado, os resultados da Tabela 6 também revelam a não significância do coeficiente da variável tipo de IES – o que seria possivelmente explicado pela multicolinearidade existente entre as variáveis relativas à titulação do professor e ao fato da IES ser pública ou privada.

Tabela 6: Resultados da regressão múltipla.

	Coeficiente não padronizado		Coeficiente padronizado		Nível de significância
	B	Erro padrão	B	Erro padrão	
Constante	0,117	0,017		6,789	0,000
IES	-0,071	0,045	-0,085	-1,591	0,112
Mestre	0,125	0,028	0,190	4,393	0,000
Doutor	0,508	0,065	0,429	7,845	0,000

A análise dos resultados da pesquisa indica que a relação desempenho do discente e titulação do docente é mais significativa que a relação desempenho do discente e tipo da IES. Contudo, de forma geral, conceitos superficiais sobre os conceitos tratados nesse trabalho foram citados em todos os níveis, demonstrando a ineficiência do ensino. Todavia, percebe-se que nas IES públicas e com docentes com titulação de Mestre ou Doutor uma frequência de respostas satisfatórias foi mais acentuada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Abordando o tema Teoria da Contabilidade por uma perspectiva teórica alternativa, o objetivo principal deste trabalho consistiu em avaliar o domínio dos conceitos básicos da Contabilidade pelos graduandos em Ciências Contábeis em Salvador. Tal meta se justificou pela vontade de conhecer os fatores que possivelmente interferiam na percepção desses conceitos, por meio de duas variáveis independentes.

Os resultados obtidos indicam uma percepção formal pouco reflexiva e desatualizada dos conceitos. Docentes de Teoria da Contabilidade precisam investir maiores esforços no ajuste das suas agendas didáticas. Testes de qui-quadrado, testes t e modelo de regressão múltipla permitem concluir que tanto a variável “titulação do docente” quanto “tipo da IES” influem na ocorrência de respostas desfavoráveis acerca dos conceitos básicos da Contabilidade. Os esforços na melhoria da transmissão de conceitos contábeis relevantes precisam ser ainda mais intensificados em IES privadas e docentes precisam investir na sua formação acadêmica, evoluindo em busca do doutorado – o que contribui para elevar a melhoria do domínio cognitivo de docentes e discentes, como aqui evidenciado.

A contribuição desta pesquisa para a discussão de aspectos conceituais para o processo ensino-aprendizagem em Teoria da Contabilidade é de fundamental relevância, considerando a sua função

principal de, conjuntamente com outras áreas de conhecimento, prover os gestores e demais usuários com informações que contribuam para o processo de tomada de decisão.

Algumas limitações importantes do estudo merecem atenção. Em primeiro lugar, que apesar de a pesquisa ter sido realizada somente com alunos que cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade, não foi avaliado o semestre que o aluno estava matriculado, pois a percepção de um aluno de 7º período pode ser diferente de um aluno de 2º período, em função, por exemplo, de maior importância atribuída ao curso ou da progressão na carreira profissional. Outra limitação que faz-se necessário evidenciar é que nossa pesquisa não analisou as ementas da disciplina Teoria da Contabilidade nos cursos pesquisados, com a finalidade de verificar se todos os conceitos foram contemplados.

Espera-se que este trabalho contribua para o desenvolvimento da Teoria da Contabilidade, sugerindo novos estudos que se proponham a investigar a relação entre a Contabilidade e o seu ensino. Resta, por derradeiro, sugerir caminhos e tópicos para futuras pesquisas nesse campo e sua relação na extensão organizacional. Trabalhos futuros poderiam desenvolver propostas nessa linha, ajudando a construir um arcabouço que solidifique o desenvolvimento científico da Contabilidade na busca de soluções de problemas concretos da sociedade.

6. REFERÊNCIAS

BAE, Benjamin; SAMI, H. The Effect of Potential Environmental Liabilities on Earnings Response Coefficients. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 20, N°1, p. 43-70, Wint, 2005.

BALL, R.; BROWN, J. An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, v. 6, p.159-178, 1968.

BEAVER, W. **Financial reporting**: An accounting revolution. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1998.

BORBA, José Alonso. ROVER, Suliani. **A evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis das empresas que atuam no Brasil e que negociam na bolsa de valores dos Estados Unidos**: Uma análise das DFP's (CVM) e do relatório 20-F (SEC). Trabalho apresentado no Congresso de Contabilidade da USP. São Paulo – 2006.

BROEDEL, A. L. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Ed. Thomson, 2002.

CANNING, John Bennett. **Economics of accountancy: a critical analysis of accounting theory**. New York: Ronald, 1929.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade – **Princípios fundamentais e normas brasileiras de Contabilidade / Conselho Federal de Contabilidade**. 3ª ed. Brasília: CFC, 2008.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. **Capital intelectual**: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo : Makron Books, 1998.

FARIAS, Manoel Raimundo Santana. Bases conceituais e normativas para reconhecimento e divulgação do passivo contingente: um estudo empírico no setor químico e petroquímico brasileiro. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. **Anais...** São Paulo, 2006. Disponível em: <www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/477.pdf>. Acesso em: 12 de Abril 2009.

FASB - Financial Accounting Standards Board. **Accounting Standards: Current Text**, Vol. 1 General Standards Topical Index, John Wiley: New York, edition 2002/2003.

_____. SFAS 5 Statement of Financial Accounting Standards n°5. **Accounting for Contingencies**. Issued: March 1975, IN: Financial Accounting Standards Board - Original Pronouncements. John Wiley: New York, edition 2002/2003.

FLAMHOLTZ, Eric G.; TSUI, Anne S. Toward an integrative framework of organizational control. **Accounting Organizations and Society**, v. 10, n. 1, p. 35-50, 1985.

FRAGOSO, A. R., RIBEIRO FILHO, J. F., LOPES, J. E. de GUSMÃO, PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10. **Anais...** São Paulo, 2010

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2002.

GOULART, André Moura Cintra. **Gerenciamento de Resultados Contábeis em Instituições Financeiras no Brasil**. Tese (Doutorado) Universidade de São Paulo - USP, 2008.

_____. O Conceito de Ativos na Contabilidade: Um Fundamento a ser Explorado. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 13, n. 28, p. 56 - 65, jan./abr. 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

INEP – **Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais**. Disponível: <http://www.educacao-superior.inep.gov.br/funcional/lista_cursos.asp>. Acesso: 04 de maio de 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. New York, John Wiley & Sons, 1986.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P., **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro, Campus, 1997.

LEV, Baruch. **Intangibles: management, measurement and reporting**. Washington: Brookings Institution Press, 2001.

LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Ed. Thomson, 2002.

MARTINEZ, Antônio Lopo. **Gerenciamento dos Resultados Contábeis: Um estudo empírico das Companhias Abertas Brasileiras**. Tese (Doutorado) Universidade de São Paulo – USP, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. Tese (Doutorado em contabilidade). Departamento de Contabilidade e Atuária na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972. 109f.

_____. Normativismo e/ou Positivismo em Contabilidade: Qual o Futuro? **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 39, p. 3, 2005.

MARTINS, G. de A., THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIGS, Walter B.; JOHNSON, Charles E. **Accounting**: the basis for business decision. New York: McGraw-Hill, 1962.

MOST, Keneth S., **Accounting Theory**. 2. ed. Ohio: Grid Publishing, Inc, 1982.

NIYAMA, Jorge. K, SILVA, César A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

NONAKA, I., TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa** – como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

PEREZ, Marcelo Monteiro. FAMÁ, Rubens. Ativos Intangíveis e o Desempenho Empresarial. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 17, n. 40, p. 7-24, jan./abr. 2006.

SPROUSE, Robert T., MOONITZ, Maurice. A Tentative set of broad accounting principles for business enterprises. In: **An Accounting Research Study**. New York, AICPA — n°3, 1962.

STEWART, T A. **Capital Intelectual**: A Nova Vantagem Competitiva das Empresas. 4.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998

SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações**: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

WATTS, Rose L., ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1986.