

Percepção de los Graduandos en Ciencias Contables de Salvador (BA) Sobre los Conceptos Relevantes de la Teoría de la Contabilidad

Raimundo Nonato Lima Filho

Doctorando en Controladuría y Contabilidad (FEA-USP)
Profesor de la Universidad del Estado de Bahia (UNEB) – Campus VII
Dirección: Rua Silveira Martins, 2555, Cabula, Salvador (BA) – CEP 41.150-000
E-mail: raimundolima@ufba.br

Adriano Leal Bruni

Doctor en Administración (FEA-USP)
Profesor Titular de la Facultad de Ciencias Contables en la Universidad Federal de Bahia (UFBA)
Dirección: Pç. da Piedade, s/n, Centro, Salvador (BA) – CEP 40.060-300
E-mail: albruni@gmail.com

Resumen

Un dominio apropiado de los conceptos básicos de la Contabilidad y un análisis de sus características son esenciales para el desarrollo de la Teoría Contable. El proceso de toma de decisiones financieras exige el conocimiento de valores económicos adecuados, lo que se torna cada vez más demandado por los usuarios de la Contabilidad. Este trabajo, por tanto, buscó aferir la comprensión de algunos términos explotados en el contexto de la disciplina Teoría de la Contabilidad, tales como activos, pasivos, goodwill, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Se examinó una muestra compuesta por 591 alumnos matriculados en cursos de Ciencias Contables que ya habían frecuentado la disciplina Teoría de la Contabilidad en instituciones de enseñanza superior localizadas en la ciudad de Salvador (BA). El análisis de los resultados por medio de una regresión logística indica que la relación desempeño del discente y titulación del docente es más significativa que la relación desempeño del discente y tipo de la IES, sin embargo, de forma general, conceptos superficiales sobre los tópicos tratados en ese trabajo fueron citados en todos los niveles. Los resultados evidenciaron, en general, fallos en la comprensión de conceptos contables relevantes para la formación del alumno, reflejando mayoritariamente una visión superada o, como mínimo, conservadora. Cuando comparados por tipo de institución de enseñanza, los resultados indican que estudiantes de instituciones públicas poseen mejor dominio de los conceptos considerados en este estudio. La comprensión mejora un poco más cuando la titulación del docente evoluciona de especialista para maestro y de éste para doctor.

Palabras clave: Teoría de la Contabilidad; Conceptos Contables Relevantes; Enseñanza de Contabilidad.

Editado en Portugués, Inglés y Español. Versión original en Portugués.

Recibido el 08/07/10. Solicitud de Revisión el 18/01/11. Volvió a presentar el 30/06/11. Aceptado el 19/10/2011, por Valcemiro Nossa (Editor). Publicado el 28/06/12. Organização responsável pelo periódico: CFC/FBC/ABRACICON.

Copyright © 2012 REPEC. Todos los derechos, incluso los de traducción, son reservados. Se permite mencionar parte de artículos sin autorización previa, con tal de que se identifique la fuente.

1. INTRODUCCIÓN

Un dominio adecuado de los conceptos básicos de la Contabilidad y un análisis de sus características son fundamentales para el desarrollo de la Teoría Contable. De igual forma, el desarrollo de las técnicas de identificación y mensuración de los ítems de los informes contables contribuye para el perfeccionamiento de su uso y para la mejoría de los procesos de registro y gestión.

Para Watts y Zimmerman (1986), el objetivo de la teoría contable, por lo menos bajo el enfoque positivista, consiste en explicar y predecir la práctica contable. A partir del momento en que se consigue explicar los fenómenos contables, con el basamento de la racionalidad natural, bajo el enfoque de la metodología inductiva, además de hacer ciencia, también despierta en el investigador la necesidad de razonar, analizando las variables y sus relaciones de causa y efecto.

El dominio de la mensuración apropiada del valor económico de activos, pasivos, patrimonio líquido, gastos, ingresos, pérdidas y ganancias se tornan cruciales, demandando la necesidad de estimular la pesquisa académica en la búsqueda de metodologías de mensuración de activos y pasivos, que puedan proporcionar un valor más aproximado de la realidad del patrimonio de una entidad. El proceso de toma de decisiones financieras exige el conocimiento de valores económicos apropiados, lo que se torna cada vez más demandado por los usuarios de la Contabilidad.

El creciente número de investigaciones empíricas en el área contable viene instigando cada vez más el desarrollo teórico del papel que la Contabilidad ejerce en la sociedad y en las organizaciones. El estudio de la Teoría Contable se torna importante no sólo para investigadores y académicos, sino también para aquellos cuya actuación profesional se encuentra relacionada a la Contabilidad. El motivo de la importancia consiste en el hecho de que el armazón de sustentación de las prácticas contables se encuentra justamente en la Teoría de la Contabilidad. Una de las motivaciones de este trabajo parte justamente de la constatación de que la superficial y genéricamente aceptada concepción de los términos contables presentados no contempla las características de mayor relevancia para una adecuada comprensión.

Lopes (2002) destaca que la Contabilidad fue una disciplina básicamente normativa, puesto que preocupada en formular indicaciones sobre las mejores prácticas profesionales fue asumiendo un carácter más científico. Trabajos como los de Ball y Brown (1968) y Beaver (1968) motivaron roturas importantes de paradigmas, evidenciando un análisis práctico de la pesquisa contable. Martins (2005) resalta que, actualmente, en los principales periódicos del área contable ya no se constata la presencia de trabajos académicos que se resumen a sugerir alternativas, crear ideas y normas. Se tornaron preponderantes trabajos que se fundamentan en algún nivel de empirismo, adicionando excelentes armazones teóricos.

En esta línea, el presente artículo busca entender cómo ocurre en la práctica la percepción de conceptos relevantes de la Contabilidad, a ejemplo de activo, pasivo, *goodwill*, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Contextualmente, busca entender como la enseñanza de la disciplina Teoría de la Contabilidad en cursos de graduación de Salvador, Bahia, en el año de 2009 contribuyó para el dominio de esos conceptos. Adicionalmente, investiga si existe relación entre el concepto percibido y la titulación del docente de la disciplina Teoría de la Contabilidad y si existe relación entre el concepto percibido y el tipo de la institución de enseñanza, clasificada como privada o pública. La importancia ejercida por la Contabilidad en las organizaciones y los efectos derivados de la enseñanza de la Teoría de la Contabilidad sobre las prácticas de profesionales ayudan a reforzar la importancia del presente estudio.

2. CONCEPTOS RELEVANTES DE LA TEORÍA DE LA CONTABILIDAD

Iudícibus (2009) clasifica el concepto de activo como el núcleo fundamental de la Teoría Contable que todavía se encontraría en plena discusión. Se refiere al concepto de activo y a su mensuración, aspecto importante, pero no siempre debidamente comprendido por los estudiantes en el área de Ciencias Contables. El concepto de activo es presentado como “el conjunto de bienes y derechos de una entidad” o como “las aplicaciones de recursos” de una empresa, es enseñada sin ocasionar discusiones, como la definición adecuada para

el término de activos. Para el autor (p. 129), “es tan importante el estudio del activo que podríamos decir que es el capítulo esencial de la Contabilidad, porque su definición y evaluación está ligada a la multiplicidad de relacionamientos contables que involucran ingresos y gastos”. Además de involucrar valiosa discusión sobre las diferentes metodologías para la mensuración de elementos patrimoniales, el concepto de activos es de utilidad para la definición de otros importantes términos como ingresos, gastos, pasivos, pérdidas y ganancias.

De acuerdo con Hendriksen y Van Breda (2007), los activos son, en su esencia, reservas de beneficios futuros. Los autores también enfatizan la definición del *Financial Accounting Standards Board* (Fasb), presentada por medio del SFAC 62, cuyos activos son definidos como beneficios económicos futuros probables, que son obtenidos o controlados por una entidad en consecuencia de transacciones o eventos pasados. De acuerdo con el Fasb, la incorporación de un beneficio futuro probable aparece como característica esencial de los activos. Caso no presente tal propiedad, el Fasb defiende el no reconocimiento contable de la existencia de tal activo. Así como el Fasb, el *International Accounting Standards Committee* (IASB) igualmente presenta la idea de beneficio futuro vinculada a su concepción de activo, cuando destaca que el activo es un recurso controlado por la empresa, resultante de eventos pasados, en el cual se espera la generación de beneficios económicos futuros.

La principal característica relativa a la capacidad de prestar beneficios futuros es conceptuada por Iudícibus (2009), para quien su característica fundamental sería la capacidad de prestar servicios futuros a la entidad que los controla individual o conjuntamente con otros activos y factores de producción, capaces de transformarse, directa o indirectamente, en flujos líquidos de entrada de caja. Todo activo representa, mediata o inmediatamente, directa o indirectamente, una promesa futura de caja.

Según Perez y Famá (2006), para la Contabilidad Básica, son considerados activos los bienes y los derechos de una entidad, expresados en moneda y a disposición de la administración; ya bajo una óptica económica y financiera, los activos son recursos controlados por la empresa y capaces de generar beneficios futuros (entradas de caja o reducción de salidas de caja). Así, puede ser considerado un activo, todo y cualquier elemento con o sin naturaleza física, que sea controlado por la empresa y que a ella proporcione la posibilidad de obtención de flujos de caja. Así, como los bienes de una entidad poseen la capacidad de prestación de servicios y de generación de beneficios económicos futuros, la mensuración aparece como una forma de traducir este potencial de servicios en unidades monetarias.

Asimismo de acuerdo con Hendriksen y Breda (2007), el hecho de que un activo tenga potencial de generar un beneficio futuro probable no lo excluye de la definición de activos. La incertidumbre afecta a la evaluación, pero sólo muda la naturaleza del ítem caso sea tan grande a punto de hacer con que el beneficio futuro esperado sea nulo o negativo. Igualmente, vale considerar que, los beneficios económicos deben resultar de transacciones o eventos pasados, así como los recursos empleados deben estar bajo el control de la entidad.

Goulart (2002), en pesquisa realizada a partir de la constatación de que definiciones superficiales del término “activo” no estaban contemplando las características esenciales de éste, llega a la conclusión de que, realmente, los profesionales del área contable poseen conocimiento solamente superficial de lo que sea “activo”, desconsiderando la característica principal de este ítem patrimonial aunque sea el derecho específico a beneficios futuros.

Ciertamente, históricamente, diversas fueron las colaboraciones de los investigadores y reguladores para el concepto de activo. Paton (1924, apud IUDÍCIBUS, 2009) ya abordaba la cuestión de la materialidad, o no, de la contraprestación – aunque falle por restringir al concepto de posesión del activo. Meigs y Johnson (1962) definen activos como recursos económicos poseídos. De hecho, la expresión “recursos económicos” tiene mayor alcance, pero, el concepto todavía se limita a la posesión del activo. Sprouse y Moonitz (1962) también abordan el tema y al conceptuarlo, pasa la idea de beneficios futuros esperados. Los autores, pero, al dar énfasis a las transacciones con terceros ignorando que los activos pueden ser generados de manera interna, a ejemplo del esfuerzo en pesquisa y desarrollo y de otros activos intangibles. Martins (1972) deja claro que es el valor de los beneficios futuros quien determinará el valor del activo y, no, el agente, aunque sea difícil separarlos. Iudícibus (2009), por fin, destaca la conceptualización elaborada por un equipo de alumnos de la disciplina Teoría de la Contabilidad de la USP y de la PUC-SP que se aproxima bastante de lo que

se acepta actualmente con la mejor caracterización de activo: “son recursos controlados por una entidad capaz de generar, mediata e inmediatamente, flujos de caja”. En ese sentido las siguientes terminologías son utilizadas por investigadores de la Contabilidad: “beneficios futuros esperados; recursos económicos poseídos; valor para la empresa; derecho específico a beneficios futuros y potencialidad de servicios futuros”.

Autores como Lev (2001), Flamholtz (1985), Stewart (1999), Sveiby (1997), Boulton et al. (2001), Kaplan y Norton (1997), Nonaka y Takeuchi (1997) y Edvinsson y Malone (1998), también, han afirmado que la generación de riqueza en las empresas está cada vez más relacionada a los activos intangibles o a los activos intelectuales. Lev (2001) define activo intangible como un derecho a beneficios futuros que no posee cuerpo físico o financiero, que es creado por la innovación, por prácticas organizacionales y por los recursos humanos. Igualmente según el autor, los activos intangibles interactúan con los activos tangibles en la creación de valor corporativo y en el crecimiento económico.

El sistema tradicional de la Contabilidad parece ser deficiente, ya que todavía no registra algunos activos intangibles no adquiridos (o desarrollados internamente) de una empresa, lo que puede afectar a la calidad y el poder predictivo de la información presentada. Así, inversiones en la imagen de la empresa, representan un gasto hoy, pero pueden ser revertidas en lucro mañana. De hecho, los activos intangibles son los ítems de más difícil mensuración y contabilización. Se destacan entre éstos los gastos con organización, marcas y patentes, derechos de autor, franquicias, costes de desarrollo de *softwares*, gastos con pesquisa y desarrollo, capital intelectual y el *goodwill*.

El destaque dado hoy al capital intelectual se dio en función del aumento de la complejidad de las relaciones sociales y empresariales, con la evolución de la sociedad primitiva para la sociedad del conocimiento. El desarrollo de las tecnologías de la información ayudó a impulsar el concepto de valor del capital intelectual. Hoy día el conocimiento de procesos tecnológicos tiene un valor agregado mucho mayor que el parque físico de los ordenadores de la empresa.

Las alternativas de mensuración pueden ser divididas en dos clases: valores de entrada y valores de salida. Son cuatro las formas de mensuración basadas en valores de entrada: coste histórico, coste histórico corregido, coste corriente (o de reposición) y coste corriente corregido. Entre los valores de salida, figuran: valores descontados de las entradas líquidas de caja futuras, precios corrientes de venta (valor realizable líquido), equivalentes corrientes de caja y valores de liquidación. Además de los conceptos tradicionalmente utilizados (valores de entrada y salida), actualmente, otras formas de mensuración surgen en la búsqueda de perfeccionamiento de esos conceptos a ejemplo del test de *impairment*, del *fair value* (valor justo) y del *marking-to-market* (marcación a mercado). El test de la pérdida por *impairment* busca evidenciar y mensurar la pérdida de la capacidad de recuperación del valor contable de un activo de larga duración. En estos casos, el valor contable del activo está menor que el valor recuperable del activo. Aunque sea de poca utilización en Brasil, solamente ahora pasando a figurar en la actualización de la Ley n.º 6.404/76 efectuada por la Ley n.º 11.638/2008, el test de la pérdida por *impairment* ya es común en muchos países a ejemplo de los Estados Unidos. Al constituirse la búsqueda por el valor justo del activo se debe tener en mente que ese valor se resume al precio de compra o de venta en transacciones corrientes y entre partes dispuestas. Cualquier otro factor que distorsione ese precio dicho “justo” no puede ser considerado. Por ejemplo, en situaciones de liquidaciones, en que los activos son evaluados a precio de liquidación, o sea, más bajos, ese valor no puede ser considerado como valor justo.

Otro concepto muy utilizado actualmente es el de marcación a mercado. No obstante de forma irrestricta, la evaluación basada en la marcación a mercado normalmente es utilizada para evaluación de títulos de modo que los inversores puedan saber cuánto vale su cartera, evaluación ésa basada en el precio de cierre del mercado. Una crítica a ese régimen de evaluación de activo es que ese genera volatilidad endógena de los precios de esos activos en el mercado. Si el mercado oscila mucho esa oscilación acaba por reflejarse en la evaluación de activos que, en su mayoría, estarán en cartera hasta su vencimiento y la marcación a mercado no tendría sentido.

A partir del entendimiento de que los bienes de una entidad poseen la capacidad de prestación de servicios y de generación de beneficios económicos futuros, se puede concebir el problema de mensuración como la “traducción” del potencial de servicios, incorporado en el activo, en unidades monetarias.

Se verifica, por tanto, la importancia fundamental de la noción de “beneficios económicos futuros” para una correcta definición y comprensión del concepto de activos, indicando la inadecuación de expresiones simplonas como “aplicaciones de recursos” y “bienes y derechos de una entidad” para una satisfactoria percepción de la naturaleza básica del referido concepto. Se entiende que una comprensión satisfactoria de la naturaleza de los activos, además de colaborar con el adecuado tratamiento y análisis crítico de cuestiones prácticas de la Contabilidad Aplicada, conferirá a los profesionales mejores condiciones para enfrentar los desafíos actuales de la Contabilidad.

Las definiciones de activo asocian como característica principal la capacidad de generación de beneficios futuros. Así, de forma inversa, definiciones de pasivo buscan capturar impactos futuros, cambiando beneficios generados por sacrificios a ser consumidos, conforme la definición de Hendriksen y Breda (2007), “sacrificios futuros de beneficios económicos resultantes de obligaciones presentes”.

Ya en relación al concepto de *goodwill*, Iudícibus (2009, p. 234) define como “aquel ‘algo más’ pagado sobre el valor de mercado del patrimonio líquido de las entidades adquiridas a reflejar una expectativa (subjetiva) de lucros futuros en exceso de sus costes de oportunidad”. Por tanto, se entiende que el *goodwill* es la expectativa de rentabilidad futura, que solamente existe si existir lucro anormal, una vez que los lucros normales al ser traídos los lucros futuros a valor presente por el coste de oportunidad, se torna nulo.

Pesquisa inicial sobre el concepto de pasivo afirma el énfasis legal de las preocupaciones. Por medio de una búsqueda realizada con fragmentos del concepto de pasivo en el SSRN, el 16 de enero de 2010, fue apurado que la mayoría de los artículos publicados sobre el tema se refiere a revistas jurídicas, por ejemplo, *Harvard Journal of Law and Technology*, *Stanford Law and Economics Olin Working Paper*, *International Review of Law and Economics*. Naturalmente, el entendimiento de pasivo no se restringe solamente a los aspectos jurídicos, derivados de su obligación legal.

Hendriksen y Breda (2007) comentan que “los pasivos fueron, por muchos años, el hijo ignorado de la contabilidad”. Pero, según estos autores “las circunstancias han forzado una mudanza de postura. Los pasivos, actualmente, asumieron su posición de derecho como medidas directas de obligaciones de empresas”. De ese modo, los autores aseguran que, por causa de la “concienciación creciente de la necesidad de reconocimiento de más obligaciones en los balances, ha habido una explosión de tipos distintos de pasivos”.

El concepto de pasivo ha acompañado la evolución de las discusiones científicas y ha pasado por mutaciones relevantes en la búsqueda para reflejar la realidad. Canning (1929) conceptuó pasivo, como siendo “un servicio, con valor monetario, que un propietario [titular de activos] es obligado legalmente a prestar a una segunda persona, o grupo de personas”. La definición volcada a la identificación del lucro permea el pensamiento de la época en que los conceptos fueron severamente influenciados por la crisis mundial.

La Asociación Americana de Contadores (AAA) (1957 apud IUDÍCIBUS, 2009) define pasivo como siendo “los intereses de los acreedores reclamados contra la entidad y derivan de actividades pasadas o eventos, que, usualmente, requieren, para su satisfacción, el gasto de recursos corporativos”. Se nota que la definición considera el sentido desactualizado de pasivo en que existe la reclamación de intereses por los acreedores, o sea, las exigibilidades e insiere la temporalidad del concepto pasando del pasado al presente y en dirección al futuro. Las transacciones y eventos que generarán el pasivo ocurrieron en el pasado, teniendo su reconocimiento en el presente para ser liquidados en el futuro.

Para Sprouse y Moonitz (1962), el pasivo representa las obligaciones que una entidad asume ante terceros para obtener activos o realizar servicios y esas obligaciones, normalmente, son resultantes de transacciones que ocurrieron en el pasado o en el presente, no obstante, deben ser liquidadas en el futuro. Sin embargo, esa definición todavía se presenta limitada, pues conduce a la idea de que el pasivo es solamente derivado de transacciones.

El concepto traído por Most (1986), no obstante, presenta la definición del pasivo corrigiendo esta laguna dejada, incluyendo en la definición la idea de eventos. Para el autor, el pasivo representaría probables sacrificios económicos que ocurrirían en el futuro que serían provenientes de obligaciones actuales de una entidad particular cuando transfiriesen activos o proporcionasen servicios a otras organizaciones en el futuro, como resultado de transacciones o eventos que ocurrieron en el pasado.

Hendriksen y Breda (2007) corroboran que la obligación precisa existir en el momento presente, o sea, debe surgir de alguna transacción o evento pasado. Puede derivar de la adquisición de bienes o servicios, de pérdidas incurridas por las cuales la empresa asume obligaciones o de expectativas de pérdidas por las cuales la empresa se obligó. Obligaciones dependientes exclusivamente de eventos futuros no deberían ser incluidas. Lo serán solamente a la medida que exista una buena probabilidad de que tales eventos ocurran y siempre que el hecho generador esté relacionado, de alguna forma, con el pasado y con el presente. Si estuviere relacionado solamente con el futuro, se puede constituir una reserva para contingencias y, no, una provisión.

La definición de mayor alcance es aquella sugerida por el FASB mediante el § 35 del SFAS 6 que dice ser los pasivos “sacrificios futuros probables de beneficios económicos resultantes de obligaciones presentes de una entidad en el sentido de transferir activos o servicios para otras entidades en el futuro en consecuencia de transacciones y eventos pasados”. Esta definición presenta el hecho generador de la obligación como el punto fuerte de la determinación de la ocurrencia del pasivo y abarca el concepto al hablar de “transacciones y eventos”, considerando aspectos ausentes en las definiciones preliminarmente abordadas, por eso, este concepto es el que es más aceptado por la comunidad actualmente.

Según Hendriksen y Van Breda (2007), para mensurar los pasivos exigibles es preciso segregarlos en dos categorías: los pasivos exigibles monetarios y los no monetarios. Los primeros consisten en las obligaciones que involucren el pago de un valor predeterminado, por tanto son exigibilidades denominadas en valores nominales. Normalmente, la evaluación corriente de la obligación a ser pagada en el futuro es determinada en el contrato o acuerdo que dio origen al pasivo. En el caso de pasivo a ser liquidado en el corto plazo, pasivo circulante, el monto presentado es el valor facial (valor pagado en el vencimiento), siendo que la relevancia del descuento en ese cálculo tiende a ser inmaterial. Para los pasivos a largo plazo, el monto del descuento es normalmente significativo, por tanto, la evaluación corriente debe ser presentada por el sumatorio del valor presente de todos los pagos futuros a ser efectuados conforme discriminado en el contrato. Por otro lado, los pasivos exigibles no monetarios son provenientes de la obligación de proporcionar bienes o servicios en cantidad y calidad predeterminadas. Normalmente, son clasificados en el circulante y provienen de pagos adelantados por servicios, a ser prestados a los clientes. La suscripción a periódicos, revistas y la compra de entradas para una temporada son ejemplos de pasivos no monetarios. Sin embargo, no todos los adelantamientos son de naturaleza monetaria. Las obligaciones no monetarias son expresadas en términos de precios predeterminados o por convención referentes a bienes o servicios específicos. Por tanto, el valor monetario de los bienes y servicios podría variar, pero no su cantidad o calidad.

Así, los debates se abren para nuevos temas sobre el reconocimiento y mensuración de pasivos, tales como:

- **títulos híbridos** – que ha presentado una explosión de nuevos tipos de pasivos llamados instrumentos financieros, los cuales poseen características tanto de exigibilidades como de patrimonio líquido, o sea, se constituyen, al mismo tiempo, en una deuda y una posibilidad de participación accionaria, por eso, su característica híbrida;
- **pasivos contingentes** – que, según el SFAS 5, representan una condición o situación existente, un conjunto de circunstancias envolviendo incertidumbre en relación a ganancias o pérdidas posibles para una empresa, que será finalmente dirimida cuando uno o más eventos futuros ocurrieren o dejaren de ocurrir, siendo que la resolución de la incertidumbre podrá confirmar la existencia de un pasivo;
- **pasivos ambientales** – que representan obligación actual relacionada con la preservación, recuperación y protección del medio ambiente, que exigirá sacrificios futuros probables por medio de la entrega de activos o prestación de servicios para una o más entidades, siendo que el alcance de su concepto recorre la visión de los gastos necesarios para el desarrollo ambiental en conjunto con el empresarial y por la corrección de posibles impactos causados por accidentes que, de alguna forma, vengán a perjudicar el medio ambiente.

El reconocimiento de pasivos ambientales se torna cada vez más relevante. Según Borba y Rover (2006), la mensuración de los gastos de origen de un pasivo ambiental puede ser en consecuencia de un evento o una transacción que refleje la interacción de la organización con el medio ambiente, cuyo sacrificio económico ocurrirá en el futuro. O sea, gastos como adquisición de activos para contención de impactos ambientales, pago de multas por infracciones ambientales y gastos para compensar daños al medio ambiente pueden ser clasificados en este grupo. La influencia de los pasivos ambientales en los cálculos de resultados y del valor de la empresa han ganado importancia y reconocimiento en el mercado, conforme concluyó Bae e Sami (2005) al afirmar que “los resultados son consistentes con la noción de que el potencial pasivo ambiental puede crear ruido en un sistema de contabilidad de la empresa en general y sus ganancias en particular.” Para estos mismos autores, “crear ruido” significa menor confiabilidad en la información.

Farias (2006) demuestra por medio de conceptos y ejemplos que las obligaciones constructivas están relacionadas, en muchos casos, con la responsabilidad social de las empresas y que tales exigibilidades se diferencian de las obligaciones legales por su naturaleza. Para ese autor, los motivos que llevan a las empresas a incluir, en sus pasivos, las obligaciones que extrapolan los marcos legales son: la conciencia de su responsabilidad social; la necesidad de mantener una buena imagen ante la sociedad, teniendo en vista la aceptación de sus productos o servicios; y, las exigencias del mercado.

El dominio básico sobre el concepto de pasivo incorpora temas relevantes como pasivos ambientales, con discusiones académicas y profesionales cada vez más intensas. La percepción de la importancia de esas discusiones se torna necesaria para la formación básica de los profesionales de la Contabilidad. El entendimiento único de pasivo como factor de origen de recursos o exigibilidades puede sugerir fallos en la formación del profesional contable adecuado a las demandas contemporáneas.

Otro punto relevante hace referencia a la comprensión de conceptos que afectan el cálculo del resultado. El correcto dominio de las definiciones de ingresos, gastos, pérdidas y ganancias se torna importante por el efecto que traen para la mensuración de los resultados de las organizaciones. Pero, el profesional contable puede presentar fallos en su formación académica que permita darle certeza en sus selecciones. Es relevante entender las diferentes formas de conceptualizar, mensurar y reconocer las variaciones favorables y desfavorables que ocurren en las entidades. Dependiendo del criterio adoptado en la mensuración y en el reconocimiento de los ingresos, de las ganancias, de los gastos y de las pérdidas, el resultado líquido obtenido podrá presentarse diferente, afectando a accionistas, fisco y sociedad.

De forma simple, se puede entender que los ingresos estarán ligados a las actividades básicas de la empresa mientras que las ganancias tienen una vinculación periférica a esas actividades, y no es el relacionamiento con la actividad de la empresa que lo caracteriza. Tanto ingresos como ganancia actúan en el sentido de aumentar el resultado de la empresa. De ahí se desprende la importancia del correcto reconocimiento y mensuración de esos ítems, para evitar distorsiones y divulgación de resultados irreales. De cierta forma, el reconocimiento y la mensuración, no sólo de los ingresos, sino también de la ganancia, pueden generar resultados equivocados, cuando no tendenciosos, generando asimetría en las informaciones para los mercados.

Muchas veces, no se tiene una claridad definida sobre cada uno de los conceptos. Por ejemplo, muchos conceptos confunden la mensuración de ingresos con la definición de ingresos. Ciertamente, al analizar la naturaleza de unos ingresos, Hendriksen y Van Breda (2007) llaman la atención de que “en nivel más fundamental, ingresos es aumento de lucro”, aunque los autores critiquen el hecho de intentar definir ingresos y gastos a partir de sus efectos, o sea, del resultado.

En la definición del Fasb (1975 apud HENDRIKSEN; BREDA, 2007), “ingresos son entradas u otros aumentos de activos de una entidad, o liquidaciones de sus pasivos (o ambos), consecuencia de la entrega o producción de bienes, prestación de servicios, u otras actividades correspondientes a operaciones normales o principales de la entidad”. En una visión más moderna, se tiende a reconocer los ingresos como un flujo, pero no un flujo financiero y, sí, un flujo de creación de activos, como el producto de la empresa, destacando que, para que ese producto sea considerado ingresos, se hace necesario que haya dejado a la empresa, un verdadero flujo de salida. Niyama y Silva (2008) traen la definición del IASB que afirma ingresos como siendo “aumentos en los beneficios económicos durante el período contable, bajo la forma

de entrada de recursos o aumento de activos o disminución de pasivos, que resultan en aumentos del patrimonio líquido y no se confunden con los que resultan de contribuciones de los propietarios de la entidad”.

Según AAA (1957 apud IUDÍCIBUS, 2009), ingresos “es la expresión monetaria del agregado de productos o servicios transferidos por una entidad para sus clientes durante un período de tiempo” – una definición restricta, aunque concisa. Para Hendriksen y Breda (2007), la definición de ingresos como producto de la empresa sería más apropiada y más correcta que el concepto para la AAA. Aún así, el concepto de la AAA sería más adecuado que el concepto de flujo de entrada propuesto por el Fasb, en 1975. Más importante que ser una entrada o una salida es el hecho de que los ingresos no son simplemente un flujo de caja.

Aprovechando lagunas en la literatura que buscan resolver problemas en la práctica, las empresas se han valido de brechas en la definición para inflar sus ingresos y para evitar incluir ítems como gasto, siempre buscando maximizar resultados, aún valiéndose de artificios contables; ese proceso se constituye como gerenciamiento de resultados. En ese contexto, Martínez (2001) resalta que “es crucial asegurar la calidad de la información contable que es publicada, pues de ésta estará dependiendo toda la prosperidad de las empresas e, indirectamente, la de la economía como un todo”.

Goulart (2008) corrobora cuando afirma que “una de las más importantes informaciones producidas por la Contabilidad es el resultado (lucro o perjuicio) presentado en el final de la demostración de resultado del ejercicio y utilizada por los analistas para evaluar el desempeño de las empresas”. No obstante, Martínez (2001) resalta que “parte de este resultado puede derivarse de ajustes contables de naturaleza discrecional, sin ninguna correlación con la realidad del negocio”, motivados por acciones exógenas que pueden influenciar los ejecutivos a tomar actitudes en este sentido.

En lo que concierne al concepto de ganancias, se constata haber un consenso mayor entre autores, principalmente, en lo que atañe a las observaciones de su aplicabilidad cuando de la ocurrencia de operaciones extraordinarias de las entidades. Para Hendriksen y Breda (2007), “ganancias representan eventos favorables no directamente relacionados con la producción normal de ingresos de las empresas”. Pero, él apunta que la mayor dificultad consiste en distinguir lo que es normal y lo que es extraordinario en la vida de las entidades. Según Kam (1986), “ganancias son aumentos en activos líquidos, provenientes de operaciones periféricas o incidentales, y de otros eventos que pueden estar en gran parte además del control de la firma”. Resumidamente, los ingresos son el esfuerzo de la empresa que busca un resultado, sea esencial o periférico; es la validación por el mercado del incremento en el potencial de que el activo genere beneficios futuros. Ya la ganancia es un resultado positivo que independe íntegramente de cuál sea el esfuerzo de la empresa.

Ingresos, ganancias, ganancias y pérdidas son influyentes relevantes del lucro. Iudícibus (2009) destaca que “el gran problema es definir la magnitud y el momento de la ocurrencia de los ingresos y gastos, por consiguiente la definición de lucro”. Las dificultades de mensuración en la Contabilidad traspasan la barrera sólo del activo y pasivo, alcanzando la idea de los gastos, concepto relativamente homogéneo en la literatura. Se puede presentar la definición de Hendriksen y Breda (2007), que define gasto como siendo: “el uso o consumo de mercaderías o servicios en el proceso de obtener ingresos. Ellos son las expiraciones de los factores de servicios relacionados directamente o indirectamente en la producción y ventas de productos de las empresas.” Los gastos son la contrapartida de los ingresos, participando de la concepción de lucro. Hendriksen y Breda (2007) definen que “los gastos son medidos por la evaluación de los activos usados o consumidos, pero esa mensuración no las define”, pues, así como los ingresos, éstos poseen un concepto de gran alcance e igualmente complejo en términos de consenso. Para Kam (1986), “gastos son reducciones en el valor de los activos o aumento en el valor de las exigibilidades, debido a la utilización de bienes y servicios de las operaciones principales o centrales de la entidad”. Para Iudícibus (2009), “representa la utilización o el consumo de bienes y servicios en el proceso de producir ingresos pudiendo referirse a gastos efectuados en el pasado, en el presente o que serán realizados en el futuro.”

El gasto es la concretización del esfuerzo, en términos monetarios, para la generación de los ingresos; reduce el patrimonio de la empresa, lo que es justificado por la promesa de generación futura o inmediata de ingresos que debe, por definición, suplantar los gastos y así generar la parte del lucro. El flujo de generación del lucro sufre intensa participación del gasto y, consecuentemente, debe rodearse de

todos los mismos cuidados destinados a los ingresos, para caracterizar los gastos, frente a su importancia.

Las pérdidas pueden ser entendidas como eventos líquidos desfavorables que nacen de actividades no generadoras de ingresos normales de la entidad. Se entiende por eventos líquidos desfavorables aquellas ocurrencias no usuales, disociadas de las operaciones centrales de la entidad, que reflejan en la participación de los propietarios. El Fasb conceptúa pérdidas como siendo disminuciones por la participación de transacciones periféricas o incidentales de una entidad, y en otras transacciones u otros eventos y circunstancias, afectando a la entidad durante un período, excepto aquellos que resultan de gastos o distribución para propietarios.

Los gastos están destinados a la generación de ingresos, por esa razón deberán ser con ellas confrontadas, mientras que las pérdidas no resultan en beneficio de la empresa, por el contrario, es un efecto líquido desfavorable que no deriva de las operaciones normales del emprendimiento, por eso no hay posibilidad de su confrontación, siendo éstas reconocidas por su valor líquido.

Frente a la complejidad y diversidad de las transacciones entre entidades, sea del sector privado o público, se torna un desafío la continua y dinámica evaluación de los eventos patrimoniales (CFC, 2008). De acuerdo con Fragoso et al. (2010), se resalta que las definiciones, tanto del Iasb como del Fasb, presentadas en este recorte teórico están en pleno proceso de revisión, evaluación y convergencia, sobre todo porque algunas definiciones adoptadas por esos órganos, sobre todo del Iasb, no son adoptadas en el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) brasileño.

3. PROCEDIMIENTOS METODOLÓGICOS

Éste es un estudio de naturaleza predominantemente cuantitativa y exploratoria, con enfoque teórico-coempírico. Para alcanzar los propósitos deseados, las técnicas de colecta de datos e informaciones utilizadas para análisis del dominio de los conceptos son: aplicación de cuestionario y análisis estadístico. Según Gil (2002), una pesquisa exploratoria visa proporcionar una visión general de un determinado hecho, del tipo aproximativo, por medio de un análisis con entes involucrados con el problema pesquisado. Sobre el abordaje cuantitativo, Martins y Theóphilo (2007) afirman que es un tipo de pesquisa en el cual los datos pueden ser cuantificados, mensurados y cuyos análisis e interpretaciones emplean métodos y técnicas estadísticas.

El universo de ésta pesquisa corresponde a los alumnos de Ciencias Contables que ya cursaron la disciplina Teoría de la Contabilidad y que se encontraban regularmente matriculados en la ciudad de Salvador, Bahia, en el primer semestre de 2009. Datos del Ministerio de la Educación, extraídos del Instituto Nacional de Estudio y Pesquisas Educacionais (Inep), indicaban la existencia de 28 cursos en la ciudad en este período. A partir de este universo, fue seleccionada una muestra de Instituciones de Enseñanza Superior (IES) escogidas por conveniencia. Esa muestra de IES fue formada por dos instituciones de enseñanza públicas y seis privadas. Posteriormente, se obtuvo en las IES seleccionadas otra muestra de alumnos, compuesta por 591 estudiantes, siendo 109 estudiantes de IES públicas y 482 estudiantes de IES privadas.

El instrumento de colecta empleado buscó investigar el dominio de los siete conceptos: activo, pasivo, *goodwill*, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Para cada uno de los conceptos, fueron presentadas cuatro definiciones, siendo que el respondente debería señalar aquella que juzgase más adecuada. Las definiciones fueron construidas con base en las controversias relatadas en la revisión de literatura. Una de las alternativas era entendida como satisfactoria (recibiendo código 1). Las demás fueron entendidas como insatisfactorias (código 0), con excepción de la cuestión que trata sobre *goodwill*, que poseía dos alternativas válidas. La media de las respuestas clasificadas como satisfactorias permitió crear una nueva variable sintética, denominada media general y que, con nota de 0 a 1, presentada el concepto medio obtenido por el respondente en relación a los siete conceptos.

Dos otras cuestiones buscaron investigar el tipo de la IES (0 privada o 1 pública) y la titulación del docente de la disciplina Teoría de la Contabilidad (1 Graduación, 2 Especialización, 3 Máster y 4 Doctorado). La última cuestión precisó ser posteriormente codificada en tres variables *dummy*, representando el hecho de el profesor haber evolucionado en la su formación para especialista (1 sí, 0 no), máster (1 sí, 0 no) o doctor (1 sí, 0 no). La razón para la conversión en *dummy* residió en el hecho de poder permitir una clasificación cuantitativa para una variable que sería originalmente cualitativa.

Los procedimientos cuantitativos involucraron tres fases distintas: (a) análisis descriptivo de la muestra y de las respuestas; (b) análisis de la asociación con el test del qui-cuadrado entre respuestas y tipo de IES o formación del docente y con el test t para comparar las medias de los diferentes grupos; (c) análisis de regresión buscando explicar la media general de la comprensión de los conceptos con base en el tipo de IES y titulación del docente.

4. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

La Tabla 1 presenta la tabulación de las características de la muestra. Fueron analizadas las respuestas de 591 respondentes, siendo 482 (82%) de IES privadas y 109 (18%) de IES públicas. La mayor concentración de respondentes en IES privadas buscó preservar la característica del universo, ya que la mayor parte de los cursos de Ciencias Contables es ofertada en Salvador por IES privadas.

El análisis de la titulación de los profesores de la disciplina Teoría de la Contabilidad reveló que 305 (52%) respondentes tuvieron docentes especialistas (en Contabilidad y/o áreas afines), 238 (40%) tuvieron clases con másters (en Contabilidad y/o en áreas afines) y 48 (8%) con doctores (solamente en Contabilidad). Se nota la gran presencia de especialistas, seguido por másters. Pocos respondentes participaron en clases de Teoría de la Contabilidad con doctores. Ese número se explica porque solamente una facultad presentó profesores con doctorado que imparten esa disciplina. De esa forma, se verifica que entre la muestra pesquisada poco se invierte en docentes con niveles de titulación de doctores, ya que es de fundamental importancia una institución tener un docente con niveles más elevados de titulación.

Tabla 1: Titulación del profesor y tipo de IES.

| Titulación del profesor | Fi | FI% | Tipo de IES | Fi | FI% |
|-------------------------|-----|-----|-------------|-----|-----|
| Especialista | 305 | 52 | Privada | 482 | 82 |
| Máster | 238 | 40 | Pública | 109 | 18 |
| Doctor | 48 | 8 | Total | 591 | 100 |
| Total | 591 | 100 | | | |

Legenda: Fi = frecuencia, FI% = frecuencia en porcentual.

El cruzamiento de las dos variables anteriores puede ser visto en la Tabla 2. Se nota que IES públicas presentan profesores con mayor titulación. El test de la asociación presenta una estadística del test del qui-cuadrado igual a 289,40 con un nivel de significación igual a 0,0000, lo que indica la fuerza de la asociación entre las dos variables y posibilita afirmar la mayor titulación de los docentes en IES públicas.

El análisis del dominio por parte de los respondentes de los siete conceptos de activo, pasivo, *goodwill*, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas puede ser efectuada con base en las dos tablas presentadas a seguir. Las tablas presentan el resultado de la tabulación cruzada del concepto entendido como *satisfactorio* o *insatisfactorio* por tipo de IES y por titulación del docente. La fuerza de la asociación puede ser analizada con base en el test del qui-cuadrado.

Tabla 2: Titulación versus Tipo de IES.

| Titulación | Particular | | Público | |
|--------------|------------|-----|---------|-----|
| | Fi | Fi% | Fi | Fi% |
| Especialista | 305 | 63 | – | 0 |
| Máster | 177 | 37 | 61 | 56 |
| Doctor | – | 0 | 48 | 44 |
| Soma | 482 | 100 | 109 | 100 |

El análisis del tipo de enseñanza puede ser visto en la Tabla 3. Se observa que, en todos los casos, la frecuencia de respuestas satisfactorias es siempre mayor en la enseñanza pública. La estadística del qui-cuadrado indica la significativa asociación existente entre las variables.

Tabla 3: Tipo de enseñanza versus respuesta.

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

Legenda: Qui-q = estadística test del qui-cuadrado, GL = grados de libertad, Sig. = nivel de significación del test del qui-cuadrado.

Los resultados de la Tabla 3 permiten destacar que los respondientes de IES públicas presenten un mejor dominio conceptual de cada uno de los siete conceptos analizados. Algunos factores implican ese desempeño, demostrando que la enseñanza superior pública procura un alineamiento más próximo del deseable, preparando con mayor eficiencia a sus discentes, equivaliendo sus ementas de enseñanza a las directrices de organismos nacionales e internacionales, tales como Resolución CNE/CES n.º 10/2004 y Resoluciones IFAC, AICPA y AECC.

La Tabla 4 presenta la tabulación cruzada de las respuestas por titulación del profesor. Se constata que a medida que eleva la titulación del profesor de Especialista para Máster y para Doctor, aumentan las frecuencias relativas de las respuestas satisfactorias, siendo que el aumento es mayor cuando la titulación evoluciona de Máster para Doctor. Docentes con titulación de Máster y Doctorado poseen una vida académica

más actuante, ligada a la producción de trabajos científicos, exigiendo constante actualización, hecho que no se observa en docentes especialistas que, en su mayor parte, son profesionales que actúan en el área, pero que no dedican mucho tiempo para discusiones sobre temas relevantes. Por consecuencia, en la mejor de las hipótesis, sus alumnos terminan absorbiendo solamente el contenido adquirido en la época de su graduación, perdiendo la oportunidad de discutir temas contemporáneos que involucran la Ciencia Contable.

Tabla 4: Titulación del docente versus respuesta.

| | 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 | |

Observación: Qui-q = estadística test del qui-cuadrado, GL = grados de libertad, Sig. = nivel de significación del test del qui-cuadrado.

La fuerza de la asociación entre la titulación del docente y la respuesta presentada en la Tabla 4 puede ser vista en los valores altamente significativos de los testes t. Para cada uno de los siete conceptos, el nivel de significación del test fue aproximadamente igual a cero, lo que indica frecuencias estadísticamente diferentes. Debido a la muestra ser segura y heterogénea y la pesquisa ser realizada de una forma que pudiese garantizar el mínimo de error posible, se observa que el qui-q en todos los siete conceptos analizados es altamente relevante, comprobando que no hay diferencias estadísticamente significativas.

Las respuestas presentadas demostraron que la mayor parte de la muestra pesquisada respondió que activo es bien o derecho de la entidad; solamente el 24,4% de los alumnos supieron responder que

activo es un beneficio futuro líquido, conforme reflexión desarrollada en este trabajo. Resultado más insatisfactorio fue en relación al concepto de *goodwill*; la grande mayoría respondió que es un tipo de agio, cuando, en verdad, es una expectativa de rentabilidad futura. Desempeño similar fue percibido en el restante de los conceptos, evidenciando una realidad alarmante de la situación de los graduados en Contabilidad, ya que se trata de conceptos tan elementales.

El análisis de las respuestas indica que, de manera general, los alumnos pesquisados presentaron definiciones acerca de los conceptos de forma poco reflexiva y fuera del contexto de discusiones actuales, comprobando la necesidad de los docentes de esa disciplina un mayor alineamiento entre su plan de clase y la Teoría de la Contabilidad.

Ampliando el análisis de los datos, una nueva variable fue creada, denominada media general y que correspondió a la media de las respuestas tenidas como satisfactorias en cada uno de los siete conceptos. El valor 0 (cero) indica que ninguno de los conceptos presentados por el respondente fue considerado satisfactorio. Por otro lado, el valor 1 (uno) indica que todos los conceptos presentados por el respondente fueron satisfactorios. La presentación de la media general puede ser vista en la Tabla 5.

Tabla 5: Análisis cruzado de la media general por Titulación del docente y Tipo de IES.

| Titulación | Media | N | Desvío | IES | Media | N | Desvío |
|--------------|--------------|------------|--------------|--------------|--------------|------------|--------------|
| Especialista | 0,117 | 305 | 0,245 | Particular | 0,163 | 482 | 0,292 |
| Máster | 0,224 | 238 | 0,338 | Pública | 0,339 | 109 | 0,408 |
| Doctor | 0,554 | 48 | 0,416 | Total | 0,196 | 591 | 0,323 |
| Total | 0,196 | 591 | 0,323 | | | | |

En relación a la titulación del docente, se percibe que la media aumenta con la elevación de la titulación y un mayor aumento ocurre cuando la titulación es elevada de Máster para Doctor. Analizando las medias con el test t, se presenta un resultado en la comparación entre Especialistas y Másters para t igual a -4,105 (asumiendo variancias desiguales), con un nivel de significación igual a 0,000. Comparando Másters y Doctores, el valor para el test t fue igual a -5,154 (asumiendo variancias desiguales), con un nivel de significación igual a 0,000. O sea, los aumentos verificados en las medias son significativos tanto en la evolución de Especialistas para Másters como en la evolución de Másters para Doctores. El desempeño de los alumnos que tuvieron sus clases impartidas por profesores con mayor nivel de titulación y, de esa forma, se puede afirmar que con dominio actualizado sobre el tema fue superior a aquellos cuyas clases fueron dadas por docentes de nivel *lato sensu*.

En relación al tipo de IES, la media de las IES públicas es mayor que la de IES privadas. El test t para la comparación de las medias entre particulares y públicas presentó un valor igual a -4,277 (asumiendo variancias desiguales), con un nivel de significación igual a 0,000.

Con ese análisis, se tuvo la intención de extraer una media de desempeño de los alumnos pesquisados por titulación del docente y por el tipo de la IES y simular, caso el cuestionario fuese una prueba qué perfil analizado sería el aprobado. De esa forma, se observa que alumnos de docentes doctores y ligados a IES públicas presentaron mejor desempeño, sobre todo si comparado a los discentes de IES particulares de profesores especialistas.

La creación de la variable media general permite el uso del análisis de regresión, con el objetivo de entender como la titulación del docente o el tipo de IES influencia el dominio de conceptos contables relevantes, presentado por medio de la variable media general. Como la menor titulación de docente de la muestra fue Especialista, el modelo de regresión construido puede ser presentado en la Ecuación 1 a seguir:

$$Y = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 IES + \hat{\beta}_2 Máster + \hat{\beta}_3 Doctor + \hat{u} \quad (\text{Ecuación 1})$$

En la Ecuación 1, el término Y es la variable dependiente, representada por la media general de los conceptos satisfactorios. El término β_0 representa el intercepto del modelo. Los términos β_1 , β_2 y β_3 representan los coeficientes referentes a las variables independientes o explicativas del modelo, representadas por IES (0 particular y 1 privado), Máster (0 No y 1 Sí) y Doctor (0 No y 1 Sí). El docente con titulación Especialista tuvo códigos 0 en las variables Máster y Doctor. El docente con máster tuvo código 1 en la variable Máster y 0 en la variable Doctor. El docente con doctorado recibió códigos 1 en las variables Máster y Doctor. Las variables *dummy* Máster y Doctor capturan el efecto derivado de la evolución de la titulación del profesor de Teoría de la Contabilidad. Por fin, el término ϵ representa el error-estándar presente en el modelo.

Los resultados del análisis de correlación están presentados en la Tabla 6. Los resultados indican la importancia de la elevación de la titulación del docente de Teoría de Contabilidad para la elevación de la Media General de los conceptos satisfactorios. Los coeficientes son positivos y significativos, sugiriendo que la elevación de la titulación para Máster y, después, para Doctor contribuye para un mejor dominio de conceptos importantes asociados a activo, pasivo, *goodwill*, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Por otro lado, los resultados de la Tabla 6 también revelan la no significación del coeficiente de la variable tipo de IES – lo que sería posiblemente explicado por la multicolinealidad existente entre las variables relativas a la titulación del profesor y al hecho de la IES ser pública o privada.

Tabla 6: Resultados de la regresión múltiple.

| | Coeficiente no estandarizado | | Coeficiente estandarizado | | Nivel de significación |
|------------------|------------------------------|----------------|---------------------------|----------------|------------------------|
| | B | Error estándar | B | Error estándar | |
| Constante | 0,117 | 0,017 | | 6,789 | 0,000 |
| IES | -0,071 | 0,045 | -0,085 | -1,591 | 0,112 |
| Máster | 0,125 | 0,028 | 0,190 | 4,393 | 0,000 |
| Doctor | 0,508 | 0,065 | 0,429 | 7,845 | 0,000 |

El análisis de los resultados de la pesquisa indica que la relación desempeño del discente y titulación del docente es más significativa que la relación desempeño del discente y tipo de la IES. Sin embargo, de forma general, conceptos superficiales sobre los conceptos tratados en ese trabajo fueron citados en todos los niveles, demostrando la ineficiencia de la enseñanza. No obstante, se percibe que en las IES públicas y con docentes con titulación de Máster o Doctor una frecuencia de respuestas satisfactorias fue más acentuada.

5. CONSIDERACIONES FINALES

Abordando el tema Teoría de la Contabilidad por una perspectiva teórica alternativa, el objetivo principal de este trabajo consistió en evaluar el dominio de los conceptos básicos de la Contabilidad por los graduandos en Ciencias Contables en Salvador. Tal meta se justificó por la voluntad de conocer los factores que posiblemente interferían en la percepción de esos conceptos, por medio de dos variables independientes.

Los resultados obtenidos indican una percepción formal poco reflexiva y desactualizada de los conceptos. Docentes de Teoría de la Contabilidad precisan invertir mayores esfuerzos en el ajuste de sus agendas didácticas. Testes de qui-cuadrado, testes t y modelo de regresión múltiple permiten concluir que tanto la variable “titulación del docente” como “tipo de la IES” influyen en la ocurrencia de respuestas desfavorables acerca de los conceptos básicos de la Contabilidad. Los esfuerzos en la mejoría de la transmisión de conceptos contables relevantes precisan ser todavía más intensificados en IES privadas y docentes precisan invertir en su formación académica, evolucionando en busca del doctorado – lo que contribuye para elevar la mejoría del dominio cognitivo de docentes y discentes, como aquí evidenciado.

La contribución de ésta pesquisa para la discusión de aspectos conceptuales para el proceso enseñanza-aprendizaje en Teoría de la Contabilidad es de fundamental relevancia, considerando su función

principal de, conjuntamente con otras áreas de conocimiento, proveer a los gestores y demás usuarios con informaciones que contribuyan para el proceso de tomada de decisión.

Algunas limitaciones importantes del estudio merecen atención. En primer lugar, que a pesar de la pesquisa haber sido realizada solamente con alumnos que cursaron la disciplina Teoría de la Contabilidad, no fue evaluado el semestre en que el alumno estaba matriculado, pues la percepción de un alumno de 7º período puede ser diferente del de un alumno de 2º período, en función, por ejemplo, de mayor importancia atribuida al curso o de la progresión en la carrera profesional. Otra limitación que se hace necesario evidenciar es que nuestra pesquisa no analizó las ementas de la disciplina Teoría de la Contabilidad en los cursos pesquisados, con la finalidad de verificar si todos los conceptos fueron contemplados.

Se espera que este trabajo contribuya para el desarrollo de la Teoría de la Contabilidad, sugiriendo nuevos estudios que se propongan investigar la relación entre la Contabilidad y su enseñanza. Resta, por último, sugerir caminos y tópicos para futuras pesquisas en ese campo y su relación en la extensión organizacional. Trabajos futuros podrían desarrollar propuestas en esa línea, ayudando a construir un armazón que solidifique el desarrollo científico de la Contabilidad en la búsqueda de soluciones de problemas concretos de la sociedad.

6. REFERENCIAS

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). In.: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. **Anales...** São Paulo, 2006.

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.congressusp.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 nº5. **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 in integrative framework of organizational control. **Accounting Organizational 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 em: <http://www.educacao-superior.inep.gov.br/funcional/lista_cursos.asp>. Acesso em: 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, A. B. **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.