
CONCEITOS DE CONTABILIDADE PRECONIZADOS PELOS PROFESSORES E SUAS RELAÇÕES COM O DESEMPENHO DISCENTE

Edilei Rodrigues de Lames ¹
Gilberto José Miranda ²

▪ Artigo recebido em: 09/10/2021 ▪ Artigo aceito em: 11/03/2022 ▪▪ Segunda versão aceita em: 26/07/2022

RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar se a compreensão dos conceitos de contabilidade, pelo docente, está associada ao rendimento dos alunos, medido pela performance destes nos Exames de Suficiência do CFC. O estudo é exploratório-descritivo, com abordagem quantitativa e faz uso de um questionário aplicado a 433 docentes em Ciências Contábeis no Brasil, além da base de dados do Exame de Suficiência do CFC. Para a análise dos dados utilizou-se da estatística descritiva e inferencial (Análise de Correlação e Regressão Beta). Os resultados indicam que os docentes com publicações em revistas de alto impacto, que possuem o doutorado há mais tempo e atuam há menos tempo na docência, são os que melhor contribuem para a aprovação no Exame de Suficiência. Observa-se que há correlação estatisticamente significativa com o rendimento discente no Exame de Suficiência em quatro dos seis conceitos de contabilidade analisados. Os conceitos de Ciência, Ciência Social Aplicada e Arte evidenciam implicações negativas no rendimento discente, enquanto os resultados para o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade sugerem que o docente que aceita este conceito tende a melhor capacitar os alunos para o exercício da profissão, pelo maior percentual de aprovação no Exame de Suficiência do CFC, apesar de não terem sido sustentados pela regressão beta. Conclui-se que a compreensão que os docentes têm dos conceitos de contabilidade e sobretudo das limitações desta no processo decisório, tem interferido no rendimento discente.

¹ Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia – FACIC/UFU. Docente dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração do Centro Universitário Adventista de São Paulo - UNASP. Endereço: Estrada Municipal Pastor Walter Boger s/n – Lagoa Bonita, CEP 13165-000 - Engenheiro Coelho – SP, Brasil. Telefone: (19) 3858-9000. E-mail: edilei.lames@unasp.edu.br
<https://orcid.org/0000-0002-5044-166X>

² Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo - FEA/USP. Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 248 – Bairro Santa Mônica, CEP 38400-902 - Uberlândia – MG, Brasil. Telefone: (34) 3291-5904. E-mail: gilbertojm@ufu.br
<https://orcid.org/0000-0002-1543-611X>

Editor responsável pela aprovação do artigo: Dra. Bruna Camargos Avelino
Editor responsável pela edição final do artigo: Dr. Ewerton Alex Avelar

Palavras-Chave: Conceitos de Contabilidade. Estrutura Conceitual. Exame de Suficiência. Rendimento Discente. Contabilidade como Representação da Realidade.

Agradecimentos: agradecemos ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) o apoio à realização da presente pesquisa.

ACCOUNTING CONCEPTS RECOMMENDED BY TEACHERS AND THEIR RELATIONS WITH STUDENT PERFORMANCE

ABSTRACT

This article aims to analyze whether the understanding of accounting concepts by the teacher is associated with student performance, measured by their performance in the CFC Sufficiency Exams. The study is exploratory-descriptive, with a quantitative approach and makes use of a questionnaire applied to 433 professors in Accounting in Brazil, in addition to the CFC Sufficiency Examination database. For data analysis, descriptive and inferential statistics were used (Correlation Analysis and Beta Regression). The results indicate that professors with publications in high-impact journals, who have had a Ph.D. for a longer time and have been working for less time in teaching are the ones who best contribute to passing the Sufficiency Examination. It is observed that there is a statistically significant correlation with student performance in the Sufficiency Examination in four of the six accounting concepts analyzed. The concepts of Science, Applied Social Science and Art show negative implications for student performance, while the results for the concept of Accounting as a Representation of Reality suggest that the teacher who accepts this concept tends to better enable students to exercise the profession, by higher percentage of passing the CFC Sufficiency Examination, despite not having been supported by beta regression. It is concluded that the understanding that teachers have of accounting concepts and, above all, of its limitations in the decision-making process, has interfered with student performance.

Keywords: Accounting Concepts. Conceptual Structure. Student Income. CFC Sufficiency Exam. Accounting as a Representation of Reality.

Acknowledgments: We thank the National Council for Scientific and Technological Development (CNPq) for their support in carrying out this research.

1 INTRODUÇÃO

A literatura contábil nacional e internacional não assume um conceito que represente a contabilidade, que suporte a *Conceptual Framework for Financial Reporting*. O que se têm nos livros didáticos e na teoria contábil são uma gama de conceitos de contabilidade que coexistem e são mais ou menos aceitos por diversos grupos de profissionais da contabilidade. Os conceitos que se destacam referem-se à contabilidade como Ciência (Franco, 2000), Ciência Social Aplicada

(Iudícibus, 2010), Sistemas de Informação (Araújo & Assaf Neto, 2010), Arte (Mukherjee & Kanif, 2015), Linguagem dos Negócios (Mukherjee & Kanif, 2015; Warren & Jones, 2017) e Representação da Realidade (Mattessich, 2003). Este último assume que, por ser uma simplificação da realidade, a contabilidade possui limitações que precisam ser compreendidas por parte dos usuários da informação contábil para um processo decisório eficaz.

Martins (2014) argumenta que há falta de trabalhos que investiguem a diversidade de conceitos contábeis e discutam a teoria da contabilidade e, Iudícibus e Martins (2015) indicam a sensação generalizada de uma inversão de papéis nesse processo de investigação, em que os normatizadores contábeis passaram a ser os grandes responsáveis pelos estudos teóricos e os acadêmicos têm se distanciado cada vez mais dos aspectos conceituais mais profundos da contabilidade.

Nesse contexto, é relevante a figura do docente, que precisa compreender e manter-se atualizado sobre a estrutura contábil para dar conta dos desafios da sala de aula e contribuir para a formação adequada de profissionais para o mundo do trabalho. Estudos têm indicado associação positiva entre a atualização do professor (especialmente por meio de programas *stricto sensu*) e o desempenho discente (Chetty, Friedman, & Rockoff, 2011; Miranda, Casa Nova, & Cornacchione, 2013; Lima & Bruni, 2012; Zonato, Dallabona, Moura, Domingues, & Raush, 2013; Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015) demonstrando que a qualificação acadêmica contribui para a melhora da qualificação dos egressos em contabilidade.

Por outro lado, evidências significativas têm sido apresentadas (Lima & Bruni, 2012; Piccoli, Chiarello, & Klann, 2015; Souza & Vicente, 2017) de que os alunos não têm alcançado domínio dos conceitos relevantes da contabilidade. Uma análise do Exame Nacional de Desempenhos dos Estudantes – ENADE, assim como Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) indicam que o rendimento médio dos alunos está abaixo do esperado. A média acumulada nos componentes específicos das edições de 2006 a 2018 do ENADE está em 33,77% e, para o Exame de Suficiência, 35,45% (2011 a 2021) (CFC, 2021).

A qualificação docente tem-se mostrado relevante para o rendimento discente em contabilidade (Miranda, Casa Nova & Cornacchione, 2013), mas não foram localizados estudos nacionais ou internacionais que tenham analisado o domínio conceitual por parte do professor e as implicações no rendimento discente. Diante desse contexto, o presente estudo pretende dar resposta à seguinte **questão**: Quais conceitos de contabilidade aceitos pelos professores estão significativamente relacionados ao rendimento dos alunos? O **objetivo** deste estudo é analisar se a aceitação dos conceitos de contabilidade, pelos docentes, está relacionada ao rendimento dos alunos, medido pela performance nos Exames de Suficiência do CFC 2017 e 2018.

Martins (2014) destaca a baixa quantidade de pesquisas com foco em Teoria Contábil na academia. Para o autor os órgãos normatizadores têm tido mais pesquisa e discussão sobre os aspectos teóricos que as universidades. Este estudo se insere nesta vertente ao focar algo que é essencial a qualquer área do conhecimento, que é a conceituação de si mesma enquanto área de conhecimento, mas que tem sido pouco debatida, especialmente no cenário nacional.

As lentas mudanças que vêm ocorrendo na literatura brasileira sobretudo relacionadas aos conceitos contábeis (ajustes no conceito USP de contabilidade, aumento da discussão sobre a Contabilidade como Representação da Realidade, necessidade de compreender as limitações da contabilidade etc.) têm sinalizado a importância de o professor manter a sua formação continuada, para conseguir acompanhar a evolução teórica da área, bem como seus efeitos no processo de tomada de decisão.

No contexto do ensino, os docentes de contabilidade têm suas atividades influenciadas pela confluência de várias forças sociais, como as tradições da educação universitária, a defesa da profissão contábil, a pressão do mercado de capitais, as demandas dos empregadores, demandas por soluções fáceis pelos estudantes, dos impulsos regulatórios do governo e do *ranking* das escolas de negócios (Graham, 2013). Assim, conhecer o alcance e possíveis impactos da atividade docente é relevante para a formação dos futuros profissionais da área contábil.

O estudo agrega contribuições relevantes sobre a influência da forma como o docente compreende a área contábil (especialmente os conceitos de contabilidade) na qualificação do alunado para exercer a profissão. Os resultados também contribuem para que gestores e docentes repensem o curso de ciências contábeis, sobretudo quanto ao que tem sido prioridade no ensino de conceitos e teorias da contabilidade e seus impactos no profissional que está sendo formado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceitos de Contabilidade

Diversos conceitos de contabilidade coexistem na área contábil, nalgumas vezes conflitantes, noutras vezes complementares, ainda em outros casos aperfeiçoamentos de conceitos anteriores. Herrmann (1978) argumenta que desde as escolas de pensamento contábil, as opiniões sobre o assunto são diversas e as incertezas perduram quanto à sua exata conceituação. Carnegie, Parker e Tsahuridu (2020) ressaltam que ainda persistem questionamentos sobre o que é a contabilidade hoje. Não se chegou a um consenso sobre a identidade, papel e trabalho do contador e torna-se cada vez mais relevante que a contabilidade tenha uma definição clara e compartilhada para melhor compreender o que ela faz.

A contabilidade ainda é compreendida sob diversos prismas mais ou menos aceitos tais como conceito de Registro Histórico, Arte, *Commodity*, Atividade de Serviço, Processo, Sistema de Informação, Linguagem dos Negócios, Ciência, Ciência Social Aplicada e Representação da Realidade.

A contabilidade como Registro Histórico está relacionada com resumir os dados contábeis, classificá-los de maneira a facilitar o reporte dos eventos relevantes. Sterling (1975) afirma que essa visão envolve o contador em um processo de interpretação, que ocasionalmente deu origem à descrição da contabilidade como uma Arte e, portanto, à ideia de que a contabilidade é uma questão muito mais de gosto do que do fato objetivo.

A definição da contabilidade como Arte foi trazida pelo *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA* (1953), conceituando-a como aquela que registra, classifica e resume transações e eventos e os interpreta. Percebe-se uma conotação mais mecanicista e procedimental da contabilidade, apesar de considerá-la como Arte e mencionar a necessidade de interpretação dela. Para Davis, Menon e Morgan (1982), essa ênfase adotada pelo AICPA (1953) esteve focada na contabilidade como Sistema de Informação. Em anos posteriores, o AICPA (1970) muda a abordagem para Atividade de Serviço.

O *American Accounting Association - AAA* (1966) evidencia a contabilidade como um Processo. Há avanços no sentido de evocar, da contabilidade, a sustentação para julgamentos e decisões por parte dos seus usuários. Essa mudança de compreensão também evidencia a contabilidade como Sistema de Informação.

A contabilidade como Sistema de Informação parece ter sido a imagem dominante na pesquisa contábil por muitos anos. Nessa proposta, a contabilidade existe somente porque existem usuários que precisam de informações úteis que ela pode fornecer (Davis, Mason, & Morgan, 1982). Já Linguagem dos Negócios é um conceito que aparece em paralelo a outros conceitos em diversas obras didáticas (e.g., Mukherjee & Kanif, 2015; San-Juan, 2007). A imagem da contabilidade como *commodity* relaciona-se com a visão de que a informação contábil é produzida porque existe uma demanda disponível para 'consumir' essa informação, e oferta da mesma (Leftwich, 1980; Davis, Mason, & Morgan, 1982).

A conceituação da contabilidade como Ciência não é algo recente. Lisle (1899) *apud* Chambers (1995) já a retratava dessa forma. Quando se compara os conceitos nacionais com os de livros internacionais, percebe-se uma tendência mais acentuada nos autores brasileiros de considerar a contabilidade como uma Ciência, apesar do conceito ter pouca evolução na maioria dos materiais pesquisados.

Essa visão da contabilidade como ciência pode ter sido influenciada pela Resolução 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC (1994), vigente à época, que articulou a premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Ludícibus (2010) vai além, conceituando a contabilidade como Ciência Social Aplicada. Neste mesmo livro, da Equipe de Professores da FEA/USP (Ludícibus, 2007), a partir da edição de 2007, além da definição de Ciência Social Aplicada assume-se também a contabilidade como um modelo, uma simplificação da realidade.

A percepção da contabilidade como Descritor da Realidade Econômica atual (equivalente à Representação da Realidade) apresentou a primeira grande visão alternativa desafiando a imagem de leitura histórica da realidade que predominou por muitos anos (Davis, Mason, & Morgan, 1982). Davis, Mason e Morgan (1982, p. 311) mencionam que é digno de nota que “embora a imagem da realidade econômica nunca tenha se tornado a imagem dominante na teoria contábil, ela teve influência substancial no desenvolvimento do pensamento contábil, encorajando os historicistas a refinarem suas posições de maneiras importantes”.

Essa vertente da Contabilidade como Representação da Realidade, ainda que lentamente, tem sido incorporada por pesquisadores na teoria contábil e, de

certa forma, na própria normatização contábil. A publicação de Martins (2005) parece redirecionar o foco das discussões sobre a contabilidade no Brasil, quando da apropriação do conceito de Contabilidade como modelo de Representação da Realidade. Essa mudança de paradigma pode ser observada em importantes obras/livros didáticos (Iudícibus, Martins, & Gelbcke, 2008; Tibúrcio Silva, & Tristão, 2008; Martins, Diniz, & Miranda, 2020; Martins, Miranda & Diniz, 2020) reforçando os indícios da ampliação de uso deste conceito ao longo do tempo.

A Tabela 1 indica os principais conceitos de contabilidade que coexistem atualmente e são discutidos nos livros didáticos.

Tabela 1
Principais Conceitos de Contabilidade

Característica do Conceito	Definição do Conceito	Autores que Sustentam o Conceito
Representação da Realidade	Contabilidade é a representação da realidade . Por ser uma representação (modelo, simplificação) e não a própria realidade, evidencia a situação da empresa o mais próximo possível da realidade, mas nunca a realidade em si, pois estarão sempre faltando informações para entender completamente o que está ocorrendo. O usuário das informações contábeis precisa levar isso em consideração.	Iudícibus, Martins, & Gelbcke, 2008; Martins, 2005; Mattessich, 2003; Martins, Diniz, & Miranda, 2020; Martins, Miranda, & Diniz, 2020
Ciência	Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.	Franco, 2000; Goyal & Goyal, 2012; Szuster, Cardoso, Szuster, Szuster, & Szuster, 2007
Ciência Social Aplicada	Contabilidade é uma ciência social aplicada , com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc.	Iudícibus, 2010
Sistema de Informação	Contabilidade é um sistema de informação que mede, processa e comunica informações, principalmente de natureza financeira, sobre uma entidade econômica identificável com a finalidade de tomar decisões econômicas.	Araujo & Assaf Neto, 2010; Needles, Anderson, & Caldwell, 1984; Tulsian, 2009
Arte	Contabilidade é a arte de coletar, analisar, registrar e publicar, resumir e relatar transações financeiras de maneira significativa e ordenada para fornecer informações úteis essenciais para a tomada de decisões. A contabilidade também inclui a função de interpretar o significado das relações de informação refletidas nas demonstrações financeiras.	AICPA, 1953; Mukherjee & Kanif, 2015; San-Juan, 2007

Linguagem dos Negócios	Contabilidade é a linguagem dos negócios . A função básica de qualquer idioma é servir como meio de comunicação. Isso ocorre porque a contabilidade é o meio pelo qual as informações financeiras das empresas são comunicadas aos usuários.	Flesher & Flescher, 1980; Horngren, Harrison, & Robinson, 1996; Meigs, Meigs, & Meigs, 1995; Mukherjee & Kanif, 2015; San-Juan, 2007; Warren & Jones, 2017
------------------------	---	--

Fonte: Elaborado pelos autores.

Verifica-se que, a despeito dos esforços isolados, não há um conceito universalmente aceito para a contabilidade. O que se tem são conceitos distintos, defendidos pelos principais autores dos livros de contabilidade que, geralmente, se relacionam com o objeto da contabilidade, o patrimônio.

Chama a atenção o fato de o conceito da Contabilidade como Representação da Realidade vir ganhando espaço na literatura nacional. Este conceito assume a existência de limitações na contabilidade por se tratar de uma aproximação, simplificação da realidade, o que impede a observação do cenário completo, ou seja, reforça a ideia de que a Contabilidade aponta tendências, não é exata. Essa percepção coaduna com Mattessich (2003, p. 455-456) ao mencionar que “essas representações são deliberadamente inclinadas para uma finalidade específica... o consumidor de dados contábeis pode levar esse viés em consideração e julgar se uma representação específica é apropriada para seu propósito ou não”.

Lames e Miranda (2018) apontam estreita ligação entre as características qualitativas da informação preconizadas pelo *The Conceptual Framework for Financial Reporting* e as limitações da contabilidade, indicando que há coerência entre a referida estrutura e o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

A despeito das diversas implicações sociais da aceitação do Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, neste estudo investiga-se seu aspecto pedagógico, ou seja, busca-se avaliar se, nas instituições em que os professores entendem que a contabilidade é uma forma de representação social, com limitações no subsídio ao processo decisório, seus discentes tendem a apresentar maiores níveis de desempenho acadêmico.

Considerando a relevância do desenvolvimento profissional docente e suas implicações na formação de contadores “aptos” para exercer a profissão (ou, minimamente aprovados no Exame de Suficiência), na seção 2.2 são discutidos alguns pontos relevantes que permeiam o preparo docente, juntamente com o produto disso, a saber, as qualificações acadêmica, profissional e pedagógica.

2.2 Desenvolvimento Profissional e Qualificações Docentes

A docência tem exigido de seus participantes processos de desenvolvimento continuado ao longo dos anos (García, 1995) para ser bem-sucedida. Esse desenvolvimento profissional, em consonância com García (1999) e Oliveira-Formosinho (2009), perpassa a formação inicial (graduação), a formação continuada (pós-graduação *lato* e *stricto sensu*, cursos de formação etc.) e a formação em serviço (atividades formativas, cursos, estudos com outros

docentes etc.). Este desenvolvimento faz emergir saberes e competências que podem ser evidenciados nas qualificações docentes.

Para Miranda, Casa Nova e Cornacchione (2013) os saberes docentes podem ser resumidos em três aspectos: qualificação acadêmica (preparação do docente para o exercício da pesquisa dos temas que leciona), qualificação profissional (relação do docente com as práticas contábeis vigentes no campo profissional) e qualificação pedagógica (preparação sistematizada para o exercício da docência). Estes descritores resumem os elementos basilares para a análise do desenvolvimento e aperfeiçoamento docente.

Considerando que a legislação brasileira (Brasil, 1996) prevê que a formação para a docência deva acontecer prioritariamente em programas de mestrado e doutorado, tem havido avanços na área contábil pois, em 1998 havia apenas duas instituições de ensino (Mestrado e doutorado na USP e mestrado na PUC São Paulo) que ofereciam programas *stricto sensu* e, atualmente são oferecidos por 31 IES (32 mestrados e 15 doutorados) (Brasil, 2021).

Este aumento na oferta de programas de formação *stricto sensu* impacta positivamente o desenvolvimento profissional de professores e contadores, principalmente na qualificação acadêmica. Vasconcelos, Cavalcanti e Monte (2012) constatam que há competências, notadamente o conhecimento técnico científico, com diferenças significativas quando se compara professores com maior titulação em relação aos de menor titulação, e o mesmo ocorre com a carga horária, tempo de profissão e participação em projetos de pesquisa e extensão.

Em contrapartida, os alunos entendem como professores-referência aqueles que detêm os seguintes saberes docentes: conhecimento didático, domínio de conteúdo e saberes experienciais. Os resultados apontam, dentre outras coisas, para a importância de o professor estar antenado com as práticas de mercado (Miranda, Casa Nova, & Cornacchione, 2013). Dessa forma, o desenvolvimento profissional contínuo é necessário ao professor que deseja preparar seus alunos para o mundo do trabalho.

Para apropriar-se plenamente da tríade necessária ao desenvolvimento desta pesquisa (conceitos de contabilidade, desenvolvimento profissional dos docentes e desempenho discente), torna-se necessária uma breve discussão sobre o rendimento dos estudantes à luz das métricas disponíveis atualmente, realizada na seção 2.3.

2.3 Rendimento dos Estudantes

Apesar dos debates, ora em protesto, ora em defesa do sistema de avaliação dos estudantes em vigor atualmente, o ENADE e o Exame de Suficiência do CFC são as duas métricas que se tem à disposição para medir o rendimento dos alunos de Ciências Contábeis em âmbito nacional, face ao conteúdo expresso nas diretrizes curriculares do curso para os profissionais em formação (Brasil, 2004).

O ENADE avalia os cursos a cada três anos, inclusive em Ciências Contábeis (INEP, 2009, 2021). O rendimento médio auferido nas edições já realizadas (2006, 2009, 2012, 2015 e 2018) está em 37,13%. Considerando os conhecimentos

específicos da área, o resultado é ainda mais preocupante, pois a média está em 33,77%.

O Exame de Suficiência do CFC também indica resultados insatisfatórios. Conforme a Figura 1, os resultados de 2011 a 2021 têm média de aprovação de 35,45% dos participantes. O pico de aprovação foi alcançado em 2011, com 58,29% dos inscritos, e o pior resultado aconteceu no segundo semestre de 2015, quando apenas 14,68% dos contadores foram aprovados no exame. A primeira edição de 2021 teve o segundo pior desempenho (20,24%).

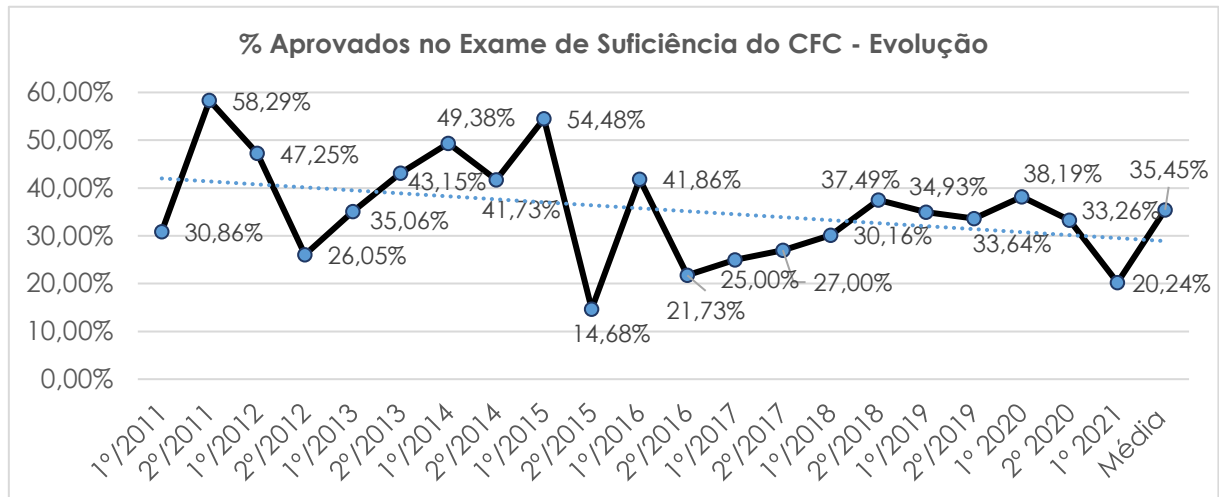


Figura 1 Evolução do Percentual de Aprovação no Exame de Suficiência do CFC

Fonte: Elaborado pelos autores com base em "Relatórios Estatísticos do Exame de Suficiência," CFC (2021).

O Exame de Suficiência do CFC e o ENADE evidenciam resultados médios similares, corroborando com a assertiva de que os alunos egressos de cursos de Ciências Contábeis se encontram em situação preocupante quanto ao preparo para exercer a profissão. Arantes e Silva (2020) verificam que o Exame de Suficiência faz pouca exigência de níveis cognitivos mais complexos, do contrário os resultados poderiam ser ainda piores. No entanto, o que se percebe é que os alunos não têm domínio dos conceitos relevantes da contabilidade. Lima e Bruni (2012) constatam que há falhas na compreensão de conceitos relevantes, e Souza e Vicente (2017), assim como Piccoli, Chiarello e Klann (2015) evidenciam que os alunos não têm dominado aspectos relevantes da Teoria da Contabilidade. Lima e Bruni (2012) complementam mencionando que a atualização docente contribui para melhoria desse contexto.

Observa-se, de um lado, deficiências no futuro profissional da contabilidade, e por outro, os impactos das qualificações docentes na formação deste, mediante seu preparo, atualização, titulação e regime de trabalho, entre outros, servindo de direcionamento para o que se pretende nesta pesquisa. Esta compreensão dos conteúdos contábeis (inclusive conceitos) parece refletir positivamente no rendimento acadêmico discente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população da pesquisa é composta por docentes em Ciências Contábeis no Brasil que ministram disciplinas específicas de contabilidade. O estudo faz uso do enfoque empírico-analítico, mediante estudo exploratório-descritivo. Caracteriza-se como exploratório pelo pouco conhecimento existente sobre a temática, e descritivo por procurar estabelecer relações entre a concordância com os conceitos, pelo docente, e o percentual de aprovação dos alunos no Exame de Suficiência das IES nas quais estes docentes estão vinculados (Raupp, & Beuren, 2009). A pesquisa faz uso da abordagem quantitativa e dos procedimentos documental e de campo.

A técnica de coleta utilizada foi o questionário, elaborado e validado por Lames (2018) pelo método de Validade Aparente (Martins, 2006). Este questionário sistematiza os principais conceitos de contabilidade utilizados atualmente nos livros didáticos. Também inclui questões que captam o perfil demográfico dos respondentes, suas qualificações docentes (acadêmica, profissional e pedagógica) e a concordância com os conceitos de contabilidade. Foram apresentadas aos docentes as definições de cada conceito de contabilidade (conforme demonstrado na Tabela 1), aos quais o docente atribuiu uma nota de 0 (zero) à 10 (dez) de acordo com sua concordância.

A pesquisa, aprovada por comitê de ética, foi aplicada a partir da plataforma de pesquisas online SurveyMonkey mediante envio de e-mails convite a 6.780 docentes em Ciências Contábeis no Brasil, extraídos da Plataforma E-Mec. Adicionalmente também foram feitos envios do link da pesquisa com solicitação aos coordenadores de cursos de graduação para que encaminhassem a pesquisa aos professores da área.

Dos 500 questionários respondidos, foram validados 433 (de 180 IES), pela necessidade do pesquisado ser docente da área contábil, ter identificado a IES que leciona, desta IES ter alunos participantes em pelo menos duas das quatro edições do Exame de Suficiência do CFC (1ª/2017, 2ª/2017, 1ª/2018 e 2ª/2018). Utilizou-se conjuntamente aos resultados da pesquisa com os docentes, o banco de dados do Exame de Suficiência do CFC que contém as estatísticas do exame. O cálculo do percentual total de aprovação nessas quatro edições foi feito pela acumulação da quantidade de discentes aprovados nos quatro exames e, em seguida, calculado o percentual com relação aos participantes efetivos nestas edições.

Como indicador de desempenho, foi escolhido o Exame de Suficiência pelas seguintes razões: por ser um indicador de abrangência nacional específico na área contábil; por ser mais pontual, oferecendo duas edições por ano.

Os dados do questionário e Exame de Suficiência do CFC foram agrupados e correlacionados dando origem ao banco de dados utilizado na pesquisa. A análise foi feita utilizando-se da estatística descritiva, Análise de Correlação e Regressão Beta mediante uso do software estatístico R. Para a Regressão Beta, foram utilizadas as variáveis elencadas na Tabela 2.

Tabela 2

Descrição das variáveis da pesquisa

Construto	Nome da Variável	Fundamentação
Variável dependente	Percentual de Aprovação nos Exames de Suficiência do CFC 2017-2018	Alves, Yoshitake, & Sales (2015)
Qualificação Acadêmica	Ter Doutorado em Ciências Contábeis	Miranda, Casa Nova, & Cornacchione, 2013; Lemos & Miranda 2015; Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015
	Ter Mestrado em Ciências Contábeis	Miranda, Casa Nova, & Cornacchione, 2013; Lemos & Miranda 2015; Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015
	Tempo de Titulação – Mestrado	Lima e Bruni, 2012; Miranda, Lemos, Lima, & Bruno Júnior, 2014
	Tempo de Titulação – Doutorado	Lima e Bruni, 2012; Miranda, Lemos, Lima, & Bruno Júnior, 2014
	Área de Atuação Docente	Variável Acadêmica a Investigar
	Publicações em revista B2 ou superior no Triênio 2016-2018	Bell; Frecka, & Salomon, 1993; Miranda, Casa Nova, & Cornacchione, 2013
Qualificação Profissional	Tempo de Atuação no Mercado Contábil	Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015; Sousa; Ferreira, & Miranda, 2015
	Conhecimento da <i>Conceptual Framework</i>	Variável exploratória – com base nos textos de Martins, 2014; Iudícibus, & Martins, 2015
	Registro em Órgãos de Classe (e.g., CRC, CVM, CNAI, CNPC, ACCA)	Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015
	Área de Atuação Profissional (mercado)	Martins, 2014; Iudícibus, & Martins, 2015; Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015
Qualificação Pedagógica	Tempo de Docência	Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015
	Formação Pedagógica	Vasconcelos, Cavalcante, & Monte, 2012; Miranda, Casa Nova, & Cornacchione, 2012; Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015, Ferreira, 2015
Docente	Gênero	Smirnov & Thurner, 2017
	Regime de Trabalho	Lemos & Miranda 2015; Ferreira, 2015; Miranda, Lemos, Oliveira, & Ferreira, 2015
IES	Categoria Administrativa	Rodrigues, Santos, Santana & Lemos, 2017
	Região Geográfica	Rodrigues, Santos, Santana & Lemos, 2017
	Organização Acadêmica	Rodrigues, Santos, Santana & Lemos, 2017
Conceitos de Contabilidade	Conceito de Contabilidade como Ciência Social Aplicada	Variável conceitual a investigar
	Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade	Variável conceitual a investigar

Fonte: Adaptado de Lames (2018)

Ressalta-se que as categorias Qualificação Acadêmica, Qualificação Profissional e Qualificação Pedagógica foram elaboradas com base nos estudos de Miranda, Casa Nova e Cornacchione (2013). Para a variável “Conhecimento da *Conceptual Framework*”, o docente indicou seu nível de conhecimento numa escala de 0 (zero) à 10 (dez).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da Amostra e Análise das Qualificações Docentes

Dentre os 433 docentes analisados há predominância do sexo masculino (61%). Quanto à região geográfica, a maior quantidade de respondentes pertence às regiões Sudeste (41,11%) e Sul (30,9%), por serem as regiões com maior quantidade de cursos de Ciências Contábeis, seguidos da região Nordeste (14,5%), Centro-Oeste (9%) e Norte (4,4%), com respondentes de todos os estados brasileiros, exceto do Amapá.

Com relação ao regime de trabalho, há predominância de professores de dedicação integral/exclusiva (58,2%), seguida pelos professores horistas (23,3%), sendo que os parciais representam 18,5% da amostra. A composição foi equilibrada entre as categorias administrativas IES federais (41,57%) e privadas (38,11%) e, há menor quantidade de IES estaduais (20,32%). Quanto à organização acadêmica, a grande maioria dos professores respondentes da pesquisa provém de universidades (71,13%), seguidos por faculdades (15,24%) e centros universitários (13,62%). Foi possível verificar também que 91,92% dos docentes pesquisados possuem graduação e 55,66% especialização em contabilidade. 65,12% e 26,33% são respectivamente mestres e doutores na área contábil. Nota-se que apenas 7,85% da amostra não possui a titulação de mestre, sendo que quase metade (48,27%) possui doutorado.

Outro item relacionado à qualificação acadêmica é a produção científica dos docentes. No triênio 2016-2018, 63,28% publicaram em revistas de alto impacto (*Qualis B2* ou superior) e 42,73% tiveram entre 1 e 3 publicações. Há também professores com 6 ou mais publicações (9,93%)..

Nota-se também que a média de anos dedicados à atuação no mercado está em 13,2 anos, ao passo que 16,85% dos pesquisados não possuem experiência externa à docência. Mas constata-se que 34,41% dos docentes possuem até 10 anos de atuação no mercado e 35,40% mais de 15 anos. Quanto às certificações profissionais dos docentes, apenas 25,64% dos 433 docentes não possuem alguma certificação. A certificação mais recorrente é a inscrição no Conselho Regional de Contabilidade, o CRC (74,36%).

Os docentes pesquisados ministram disciplinas em diversas áreas (Tabela 3), sendo a mais frequente, Contabilidade Societária (64,20%), seguida da Contabilidade Gerencial (42,04%) e Contabilidade de Custos (12,36%). O número de pesquisados que atuam apenas na docência, sem qualquer vinculação com o mercado de trabalho, é significativo (58,43%). O regime de trabalho contribui para este resultado, pois apenas 11% daqueles que atuam apenas na docência são "aulistas" e 78,26% são professores de Dedicação Exclusiva/Integrais.

Tabela 3
Áreas de atuação docente

Área	Área de Atuação na Docência		Área de Atuação no Mercado	
	Frequência	Percentual	Frequência	Percentual
Apenas Docência	Não se aplica	Não se aplica	253	58,43%

Contabilidade Societária	278	64,20%	34	7,85%
Contabilidade Gerencial/Custos	236	54,40%	26	6,01%
Auditoria e/ou Perícia	79	18,25%	40	9,24%
Consultoria Contábil	-	-	33	7,62%
Contabilidade Pública	65	15,01%	30	6,93%
Legislação Fiscal e Tributária	35	8,08%	5	1,15%
Outras áreas	48	11,09%	12	2,77%
N	433*	100,00%*	433	100,00%

Fonte: Elaborada pelos autores.

* Os docentes pesquisados puderam indicar mais de uma área de atuação na docência. Já, para Atuação no Mercado, só foi possível indicar a área principal.

Adicionalmente, quanto à formação pedagógica, 84,53% dos docentes relataram possuir alguma formação pedagógica, sendo que a maioria admite ter cursado disciplinas de estágio em docência e metodologia da pesquisa no *stricto sensu*, o que sugere que os programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis têm tido alguma contribuição na formação destes docentes, indo ao encontro do que prevê a LDB (Brasil, 1996).

4.2 Aceitação dos Conceitos de Contabilidade

Os seis conceitos que mais se destacam na literatura atual são aceitos pelos docentes (médias superiores a 5 pontos), conforme a Tabela 4.

Tabela 4

Medidas-resumo das notas dos conceitos de contabilidade

Conceitos	Mínimo	1º Quartil	Mediana	Média	3º Quartil	Máximo	Proporção Aceitação
1 [Representação da Realidade]	0	3	6	5,52	8	10	0,65
2 [Ciência – Franco]	0	8	9	8,38	10	10	0,94
3 [Ciência Social Aplicada – USP]	0	8	9	8,81	10	10	0,98
4 [Sistema de Informação]	0	6	8	7,23	9	10	0,89
5 [Arte]	0	5	7,5	6,68	9	10	0,79
6 [Linguagem dos Negócios]	0	6	8	7,55	9	10	0,75

N = 433. Proporção de aceitação refere-se à quantidade de docentes que atribuíram aos conceitos nota igual ou superior a 5,0 (escala de zero a dez).

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que o conceito USP de contabilidade (Tabela 4), atualmente compreendido como Ciência Social Aplicada (a partir de 2010), é o mais largamente aceito pelos professores (média = 8,81 e proporção de aceitação = 0,98), seguido do conceito de Ciência (8,38 e 0,94), ambos com pelo menos 75% das respostas maiores ou iguais a 8. O conceito de Contabilidade como Linguagem dos Negócios também recebeu elevada aceitação (7,55 e 0,75) e tem sido um conceito associado ao senso comum da contabilidade. Em seguida percebe-se a aceitação dos conceitos de Sistemas de Informação, com média 7,23 e Arte, com 6,68.

Já o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade teve sua aceitação com média 5,52 e proporção de aceitação de 0,65, possuindo a maior variabilidade na avaliação (50% das respostas entre 4 e 8 pontos). Essa nota pode estar relacionada com o fato de ser recente o movimento de discussão deste conceito na literatura brasileira. No entanto, é possível perceber que importantes obras didáticas nacionais têm dado enfoque ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, nos últimos 13 anos, tais como Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008), Tibúrcio Silva e Tristão (2008), Martins, Miranda e Diniz (2020) e Martins, Diniz e Miranda (2020).

Adicionalmente, ressalta-se que o livro de Contabilidade Introdutória da FEA/USP (Iudícibus, 2007) sempre teve indicativos sobre a limitação da capacidade dos relatórios contábeis expressarem totalmente a realidade econômica e, a partir de 2007, faz menção específica sobre a contabilidade como um modelo, como simplificação da realidade, característica inerente ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

4.3 Análise do Rendimento no Exame de Suficiência 2017-2018 versus Conceitos de Contabilidade

Para análise da relação dos conceitos de contabilidade com o rendimento dos estudantes, considerou-se as quatro edições do Exame de Suficiência do CFC 2017-2018. A Figura 2 demonstra graficamente o comportamento médio do percentual de aprovação no Exame, considerando os grupos de aceitação e rejeição dos conceitos de contabilidade.

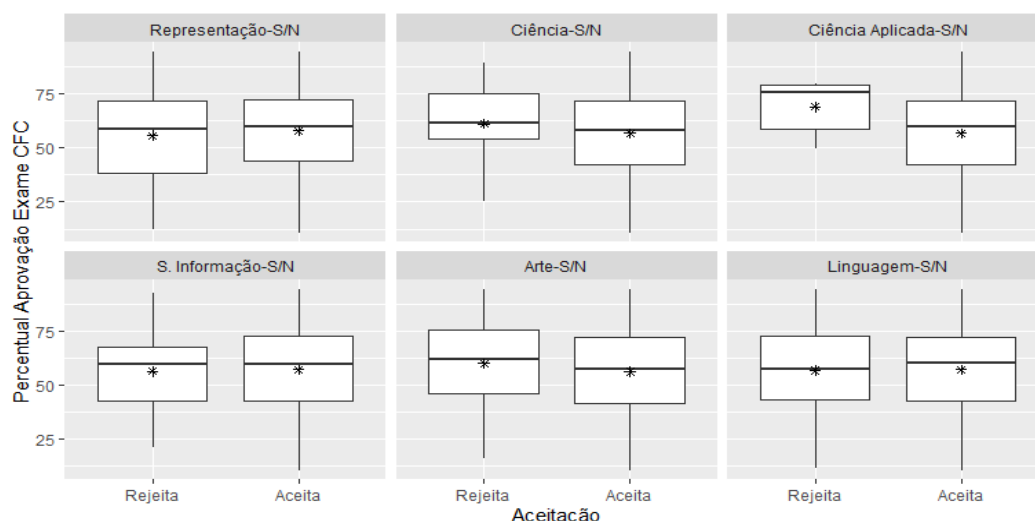


Figura 02 Boxplot do percentual de aprovados no Exame de Suficiência do CFC pela avaliação dos conceitos
Fonte: Elaborada pelos autores.

Pode-se perceber um ligeiro deslocamento da média de aprovação para cima, quando o docente aceita o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. O inverso, com deslocamento da média do percentual de aprovação para baixo, acontece nos conceitos de Ciência, Ciência Social Aplicada e Arte. Os conceitos de Sistemas de Informação e Linguagem dos Negócios parecem não sofrer impactos.

Para verificar se estas diferenças são estatisticamente significativas, a Tabela 5 apresenta as correlações do percentual de aprovação no Exame de Suficiência 2017-2018 e a aceitação dos conceitos por parte dos docentes das respectivas instituições.

Tabela 5

Correlação do rendimento discente nos Exames de Suficiência do CFC 2017-2018 e conceito aceito pelos docentes

Conceitos	% Aprovados CFC 2017-2018	
	Coefficiente de Correlação	p-valor
1 [Representação da Realidade]	,081*	,093
2 [Ciência – Franco]	-,155***	,001
3 [Ciência Social Aplicada-USP]	-,102**	,034
4 [Sistema de Informação]	-,018	,713
5 [Arte]	-,096**	,047
6 [Linguagem dos Negócios]	-,066	,171

Percentual de aprovados no Exame do CFC, n = 433.

*** A correlação é significativa ao nível de 1%

** A correlação é significativa ao nível de 5%

* A correlação é significativa ao nível de 10%

Fonte: Elaborada pelos autores.

As correlações confirmam a análise gráfica em relação ao Exame de Suficiência do CFC 2017-2018, pois se verifica a correlação negativa e estatisticamente significativa para os conceitos de Contabilidade como Ciência, Ciência Social Aplicada e Arte, e positiva para Contabilidade como Representação da Realidade.

O teste permite inferir que aqueles professores que concordam com o conceito de Contabilidade como Ciência, Ciência Social Aplicada e Arte, tendem a formar alunos com menor desempenho no Exame de Suficiência. Quanto maior a concordância com estes conceitos, menor a nota no Exame de Suficiência. Na contraparte, professores que concordam com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade tendem a formar alunos com maior desempenho no Exame de Suficiência, sendo que, quanto maior a nota atribuída a este conceito pelos docentes, maior o rendimento dos estudantes no Exame. Esses resultados sugerem que o conceito de Contabilidade pode funcionar como *proxy* da qualificação acadêmica docente, especificamente no tocante ao conhecimento técnico científico.

Uma possível explicação para a razão do rendimento ser positivo no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, em detrimento dos demais conceitos, pode estar no alinhamento entre este conceito e a *Conceptual Framework* (Lames e Miranda, 2018). Considerando que as Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de bacharelado em Ciências Contábeis (Brasil, 2004) estabelecem que os cursos devem contemplar o estudo da teoria da contabilidade e das normas internacionais de contabilidade, englobando, naturalmente, o estudo do CPC 00 (Estrutura Conceitual da Contabilidade), é coerente que a aceitação deste conceito, pelo professor, esteja mais bem associada ao rendimento do aluno, pois essa compreensão pode implicar em

uma melhor formação discente. Ou seja, tem-se uma formação docente acadêmica mais consistente.

Procurou-se fazer uma regressão para compreender o comportamento das variáveis e seu impacto no desempenho dos discentes no Exame de Suficiência 2017-2018. Sempre que os dados da variável resposta (Exame de Suficiência) estavam repetidos (mais de um docente pesquisado por IES), estes foram agrupados pela média das variáveis explicativas para cada IES/Curso, considerando-se as variáveis elencadas na Tabela 2.

Foi realizada uma análise prévia para seleção de variáveis explicativas considerando apenas aquelas com p-valor inferior a 0,15 e mantendo também os conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade (único com correlação positiva com o rendimento discente) e Ciência Social Aplicada (o mais aceito pelos docentes). Selecionou-se as variáveis constantes na Tabela 2 para compor o modelo.

Foram adicionadas indicadores às variáveis, da seguinte forma: para as variáveis dicotômicas (0 e 1) a média se torna a proporção de 1's. Para Organização Acadêmica, Categoria Administrativa e Região Geográfica, usou-se a mediana. Para Regime de Trabalho Docente a indicadora utilizada foi 1, se parcial ou integral/exclusivo e, 2 = regime horista. E para as Publicações dos Docentes, calculou-se a média das publicações e fez-se o agrupamento para docentes sem publicações, com 1 a 2, 3 a 5 e 6 ou mais publicações.

Como o percentual de aprovados no Exame de Suficiência do CFC está limitado entre 0 e 100%, a suposição de normalidade dos modelos de regressão múltipla não é adequada. Ajustando a reta de regressão usual e calculando os resíduos, obtém-se os resultados apresentados na Figura 3, evidenciando a necessidade de considerar um modelo mais apropriado.

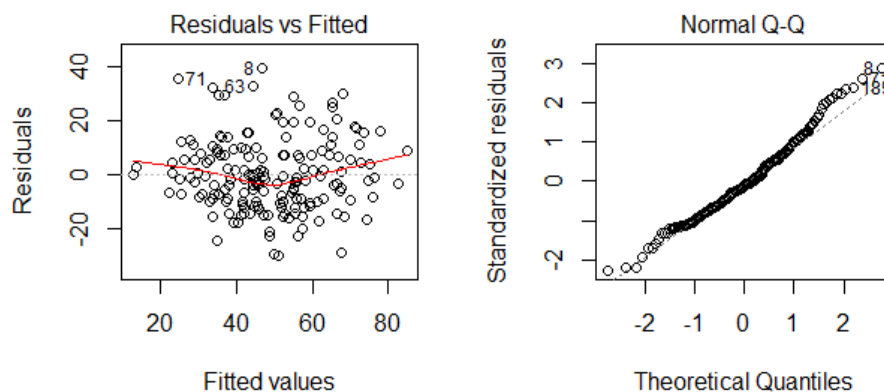


Figura 3 Gráficos de resíduos do modelo considerando a distribuição normal
Fonte: Elaborada pelos autores.

Transformando os dados em decimais (dividindo por 100), obtém-se valores variando entre 0 e 1. Por conseguinte, é mais adequado considerar o modelo de Regressão Beta (Ferrari e Cribari-Neto, 2004) com a proporção de aprovados no CFC como variável resposta, e a função *logit* como função de ligação. A Tabela 6 apresenta o ajuste do modelo de Regressão Beta.

Tabela 6

Ajuste do modelo de Regressão Beta para a proporção de aprovação no Exame de Suficiência do CFC

Parâmetro	Estimativa	Exp/Estimativa	Erro Padrão	p-valor
Intercepto	0.4397	1.5522	0.3823	0.2501
Conceito de Representação da Realidade	0.0090	1.0091	0.0170	0.5962
Conceito de Ciência Social Aplicada – USP	-0.0071	0.9929	0.0340	0.8343
Docentes com 1 a 2 Publicações B2 ou Superior	0.1197	1.1272	0.1192	0.3154
Docentes com 3 a 5 Publicações B2 ou Superior	0.3479	1.4161	0.1373	0.0113
Docentes com 6 ou mais Publicações B2 ou Sup.	0.3949	1.4842	0.1989	0.0471
Tempo de Conclusão do Mestrado	0.0500	1.0513	0.0124	0.0001
Tempo de Atuação na Docência	-0.0378	0.9629	0.0101	0.0002
Organização Acadêmica Centro Universitário	-0.0455	0.9555	0.1498	0.7614
Organização Acadêmica Faculdade	-0.2926	0.7463	0.1414	0.0385
Categoria Administrativa Estadual	-0.3632	0.6954	0.1480	0.0141
Categoria Administrativa Privada	-0.8456	0.4293	0.1644	0.0001
Região Geográfica Sul	-0.0618	0.9401	0.1174	0.5987
Região Geográfica Norte	-0.8786	0.4154	0.2190	0.0001
Região Geográfica Nordeste	-0.5006	0.6062	0.1407	0.0004
Região Geográfica Centro-oeste	-0.3623	0.6961	0.1964	0.0650
Regime de Trabalho Parcial ou Integral	0.2029	1.2250	0.1285	0.1144
Ter Doutorado em Ciências Contábeis	0.2894	1.3356	0.1510	0.0554

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Regressão Beta retorna um coeficiente de precisão ajustado do modelo de 11,21 e o pseudo- R^2 de 0,5171. O exponencial das estimativas dos parâmetros se refere à proporção / (1- proporção), que é a “chance” da Regressão Beta. A ordem de grandeza é a mesma para os resultados do percentual de aprovação. Dessa forma, uma estimativa negativa, com uma exponencial-estimativa abaixo de 1, indica redução no percentual de aprovação no Exame de Suficiência. O resultado não é exato, mas procura medir a variabilidade explicada.

Percebe-se que os conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada não foram significativos para os resultados da regressão. Também não houve significância estatística para regime de trabalho e titulação de doutorado em Ciências Contábeis. Convém ressaltar que a quantidade de docentes por instituição (na maioria dos casos, baixa) pode representar uma restrição. No entanto, apesar desta limitação, os dados geraram resultados com alguma correlação, mas não o suficiente para serem sustentadas pela Regressão Beta.

Verifica-se que um perfil contributivo para a aprovação dos alunos no Exame de Suficiência está relacionado com docentes que publicam em revistas de alto impacto, concluíram o mestrado há mais tempo, porém atuam a menos

tempo na docência. Tais achados estão coerentes com Lima e Bruni (2012) quando confirmam que a atualização docente está contribuindo para o desempenho dos alunos. O menor tempo de atuação na docência como perfil contributivo parece reforçar a importância de estar antenado com as práticas de mercado, constatadas por Miranda, Casa Nova, & Cornacchione (2013). Também contribui para a aprovação no Exame de Suficiência: ser estudante de instituições que preferencialmente sejam classificadas como 'universidades', sejam 'públicas' e localizadas no 'sudeste' do país. Tais resultados são coerentes com estudos anteriores sobre desempenho acadêmico (Lemos & Miranda, 2015; Rangel & Miranda, 2016) e permitem reflexões sobre os caminhos para melhorar o desempenho dos discentes em contabilidade no enfrentamento da carreira profissional que, inevitavelmente, passa pelo Exame de Suficiência.

Em síntese, pode-se dizer que o domínio do conceito de contabilidade como representação da realidade, por parte do docente, está positivamente associado ao desempenho discente (Tabela 5), mas não chega a compor um modelo de regressão para previsão do rendimento discente (Tabela 6). O que não deixa de ser um achado importante, pois revela a importância do domínio conceitual como qualificação acadêmica docente e a necessidade de se investir em novas pesquisas sobre a teoria contábil, notadamente sobre sua própria conceituação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo analisou se a aceitação dos conceitos de contabilidade, pelo docente, está associada ao rendimento dos alunos, medido pela performance nos Exames de Suficiência do CFC 2017 e 2018. Confirmou-se que todos os conceitos analisados têm aceitação dos docentes participantes da pesquisa. A menor taxa de aceitação está em torno de 65% para o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e a maior, 98%, para o conceito de Contabilidade como Ciência Social Aplicada. Nota-se que o conceito que está alinhado à *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (Lames e Miranda, 2018) e que considera as limitações inerentes à Contabilidade (Mattessich, 2003) é o que tem menos aceitação entre os docentes brasileiros.

O estudo indica, pela associação da aceitação do conceito de contabilidade pelo docente com o rendimento discente no Exame de Suficiência do CFC, que quatro dos seis conceitos resultaram em correlação estatisticamente significativa, indicando que a aceitação dos conceitos de Ciência (Franco), Ciência Social Aplicada (USP) e Arte têm associação negativa com o rendimento discente. Na contrapartida, o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade resultou em associação positiva no rendimento discente no Exame de Suficiência do CRC, sugerindo que os discentes do professor que aceita este conceito tendem a apresentar rendimentos superiores no exame de suficiência.

A baixa aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade pelos docentes, quando comparado aos demais, aliada à sua associação com o desempenho dos estudantes, sinaliza a importância de se pesquisar sobre o tema, bem como considerá-lo na formação docente. Fica evidente a importância da discussão conceitual do que seja a contabilidade na formação dos futuros profissionais, uma vez que as relações identificadas sugerem

que a aceitação do conceito de Contabilidade como Representação Social funcionaria como *proxy* da formação técnico-científica (qualificação acadêmica) dos docentes.

O estudo também sinaliza, pelo modelo de Regressão Beta, que docentes que publicam três ou mais artigos em revistas de alto impacto (no triênio), que concluíram o doutorado há mais tempo e possuem menor tempo de atuação na docência contribuem mais com as taxas de aprovação no Exame de Suficiência. Estudar em uma Universidade Pública, especialmente da região Sudeste também contribui para o melhor rendimento no Exame de Suficiência do CFC. Esses achados confirmam a importância de investir nas qualificações docentes como forma de aprimorar o desempenho discente.

A contribuição prática do estudo está relacionada à evidenciação das relações que a aceitação docente dos conceitos possui com relação ao rendimento discente, sobretudo quanto ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Os indícios encontrados permitem afirmar que alunos de docentes que aceitam este conceito tendem a obter maiores rendimentos acadêmicos no Exame de Suficiência do CFC.

O estudo também reforça as pesquisas que indicam que o professor atualizado e qualificado academicamente melhor prepara seus alunos para o exercício da profissão contábil (e. g., Miranda, Casa Nova, & Cornacchione, 2013). O resultado contribui para que gestores e docentes repensem o curso sobretudo quanto à necessidade de mudanças no processo de ensino-aprendizagem, especialmente em disciplinas como Teoria da Contabilidade, pela dificuldade e desafios do aluno em entender os conceitos básicos da contabilidade, essenciais em sua formação.

Essa compreensão da Contabilidade como Representação da Realidade, bem como de seus efeitos no processo de tomada de decisão, permite ao docente compreender melhor a contabilidade e, portanto, ensinar com mais qualidade e aprofundamento, pautado numa visão crítica, que reconhece que a contabilidade possui limitações que precisam ser reconhecidas pelos usuários das informações contábeis. O discente, em contato com este professor, tem maiores possibilidades de obter um rendimento acadêmico melhor, pois Lames e Miranda (2018) constatam que o conceito é coerente com a Estrutura Conceitual que o aluno estuda e sobre a qual é avaliado.

Adicionalmente, os profissionais que reconhecem as limitações parecem estar mais bem preparados para atuação no mercado, sobretudo quanto à tomada de decisão mais refletida e assertiva, pela sua consciência de que a contabilidade não é exata, mas sim uma aproximação, uma representação da realidade.

Neste estudo, as limitações potenciais estão relacionadas com a quantidade de docentes pesquisados por IES, assim como a dificuldade de identificar quais docentes lecionaram para os estudantes que realizaram os Exames.

O estudo, ao privilegiar as abordagens didáticas, não considera visões que situam a contabilidade como instrumento de dominação (Hines, 1991), de reprodução de colonialidade e poder das elites locais (Annisette, 2000), como mecanismo de expansão do capitalismo financeiro em escala global (Manassian,

2009) ou por meio da tradição de ensino contábil (Oaks & Berry, 2009), além de outras abordagens conceituais (Riahi-Belkaoui, 2004). No entanto a relação identificada entre o conceito de contabilidade como Representação da Realidade e desempenho discente é encorajadora para estudos nestas perspectivas.

REFERÊNCIAS

- Alves, E. M., Yoshitake, F. M., & Salles, J. A. A. (2015). Relationship Between the National Survey of Development of Students (ENADE) and Testing of Sufficiency Federal Council of Accounting (FCA). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 174, 2967-2974. doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.1036
- American accounting Association (1966). A Statement of Basic Accounting Theory. *American Accounting Association*.
- American Institute of Certified Public Accountants (1953). Committee on Accounting Terminology. *Accounting Terminology Bulletin*, (1).
- American Institute of Certified Public Accountants. *Accounting Principles Board*, Statement n. 4. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. New York: AICPA, 1970.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 631-59. [doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00061-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00061-6)
- Araujo, A. M. P., & Assaf Neto, A. (2010) *Aprendendo contabilidade*. Ribeirão Preto: Inside Books.
- Arantes, D. A., & Da Silva, D. M. (2020). Análise do nível cognitivo do Exame de Suficiência na perspectiva da Taxonomia de Bloom. *Contabilidade Vista & Revista*, 31 (2). <https://doi.org/10.22561/cvr.v31i2.5314>
- Brasil (1996). Lei n. 9.394/96, de 20 de dezembro de 1996: Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, n. 248, dez. 1996, p. 27.833-27.841. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm.
- Brasil (2004). *Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004*. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Recuperado de: http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.
- Brasil (2019) Ministério da Educação, Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. *Plataforma Sucupira. Cursos Avaliados e Reconhecidos*. Recuperado de: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/programa/listaPrograma.jsf>

- Carnegie, G., Parker, L., & Tsahuridu, E. (2020). It's 2020: What is Accounting Today? *Australian Accounting Review*, 0(0), 1-9. doi.org/10.1111/auar.12325
- Chambers, R. J. (1995). *An Accounting Thesaurus: 500 Years of Accounting*. (5th ed.). Trowbridge: Pergamon.
- Chetty, R., Friedman, J. N., & Rockoff, J. E. (2011). The long-term impacts of teachers: Teacher value-added and student outcomes in adulthood. National Bureau of Economic Research. Retrieved: <https://www.nber.org/papers/w17699.pdf>.
- Conselho Federal de Contabilidade (2021). *Apuração de Resultado por Exame*. Recuperado de <https://cfc.org.br/registro/exame-de-suficiencia/relatorios-estatisticos-do-exame-de-suficiencia/>.
- Conselho Federal de Contabilidade (1994). *Resolução 774/1994*. Apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais da contabilidade. 1994. Recuperado de: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774.
- Davis, S. W., Menon, K., & Morgan, G. (1982). The images that have shaped accounting theory. *Accounting, Organizations and Society*, 7(4), 307-318. [doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90007-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90007-1)
- Franco, I. (2000). *Contabilidade Geral*. (24a ed.). São Paulo: Atlas.
- Ferrari, S., & Cribari-Neto, F. (2004). Beta regression for modelling rates and proportions. *Journal of applied statistics*, 31(7), 799-815. doi.org/10.1080/0266476042000214501
- Flescher, D. L., & Flescher, T. K. (1980). *Accounting Principles for midmanagement*. EUA: Delmar Publichers.
- García, C. M. (1995). A formação de professores: novas perspectivas baseadas na investigação sobre o pensamento do professor. In: Nóvoa, A. (Org.). *Os professores e a sua formação*. Lisboa: Dom Quixote, 51-71.
- García, C. M. *Formação de professores: para uma mudança educativa*. Portugal: Porto Editora, 1999.
- Goyal, V. K., & Goyal, R. (2012). *Financial Accounting*. (4a ed.). New Delphi: PHI Learning.
- Graham, C. (2013). Teaching accounting as a language. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, 120-126. doi.org/10.1016/j.cpa.2012.01.006
- Herrmann, F, Jr. (1978). *Contabilidade Superior: teoria econômica da contabilidade*. (10a ed.). São Paulo: Atlas.

- Hines, R. D. (1991). The FASB's conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world, *Accounting, Organizations and Society*, Elsevier, vol. 16(4), 313-331. [doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90025-A](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90025-A)
- Hornigren, C. T., Harrison, W. T., & Robinson, M. A. (1996). *Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) (2009). *Cálculo do Conceito ENADE*. Brasília: Inep, 2009. Recuperado de: http://download.inep.gov.br/download/enade/2009/Nota_Tecnica_Conceito_Enade.pdf.
- Iudícibus, S. (Coord). (2007). *Contabilidade Introdutória*. (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. (Coord). (2010). *Contabilidade introdutória*. (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., & Martins, E. A. (2015). Estudando e pesquisando teoria: o futuro chegou? *Revista Universo Contábil*, 11(1), 06-24. doi.org/10.4270/ruc.2015101
- Iudícibus, S., Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2008). *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. (8a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Lames, E. R., & Miranda, G. J. (2018). Contabilidade como Representação da Realidade: coerência com The Conceptual Framework for Financial Reporting. QRCA - Qualitative Research and Critical Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. Recuperado de: <https://drive.google.com/file/d/1zoza8Nyhq0tvpO8nX9INqvQJXV8zwK1x/view>.
- Lames, E. R. (2018). Contabilidade como Representação da Realidade: uma análise das limitações mediante aplicação da Técnica Delphi. PDW – Paper Development Workshop. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*.
- Leftwick, R. (1980). Market failure fallacies and accounting information. *Journal of Accounting and Economics*, 2(3), 193-211. [doi.org/10.1016/0165-4101\(80\)90002-6](https://doi.org/10.1016/0165-4101(80)90002-6)
- Lemos, K. C. S., & Miranda, G. J. (2015). Alto e Baixo Desempenho no ENADE: que variáveis explicam? *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 101-118. doi.org/10.4270/ruc.2019102
- Lima, R. N, Filho & Bruni, A. L. (2012). Percepção dos graduandos em Ciências Contábeis de Salvador (BA) sobre os conceitos relevantes da Teoria da Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 6(2). Recuperado de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/176/609>.

- Martins, E. (2005). Análise crítica de balanços: problemas na análise da estrutura dos balanços no Brasil. *Boletim IOB*. Temática Contábil e Balanços. Manual de Procedimentos, São Paulo, Boletim 49.
- Martins, E. (2014). Inversão de papéis. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, 25(65), p. 105-107. doi.org/10.1590/S1519-70772014000200002.
- Martins, E.; Diniz, J. A., & Miranda, G. J. (2020). *Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E.; Miranda, G. J., & Diniz, J. A. (2020). *Análise didática das demonstrações contábeis*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (2006). Sobre confiabilidade e validade. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 8, n. 20, 1-12. Recuperado de <https://rbgn.fecap.br/RBGN/article/download/51/272> .
- Manassian, A. (2009). Look who's talking: a postcolonial critique of the discourse on international accounting. *J. for International Business and Entrepreneurship Development*, 4(3), 207. doi.org/10.1504/JIBED.2009.029013
- Mattessich, R. (2003). Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality. *Accounting, Organizations and Society*, 28(5), 443-470. [doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00024-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00024-7)
- Meigs, R. F., Meigs, W. B., & Meigs, M. A. (1995). *Financial Accounting*. (8th ed.). New York: Macgraw-Hill.
- Miranda, G. J., Casa Nova, S. P. C., & Comacchione, E. B., Jr. (2013). Ao mestre com carinho: relações entre as qualificações docentes e desempenho discente de contabilidade. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(48), 462-480. doi.org/10.7819/rbgn.v15i48.1351
- Miranda, G. J., Lemes, S., Lima, F. D. C., & Junior, V. B. (2014). Relações entre desempenho acadêmico e acesso aos programas de Mestrado em Ciências Contábeis. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 141-162. Recuperado de: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4482>
- Miranda, G. J., Lemos, K. C. S., Oliveira, A. S., & Ferreira, M. A. (2015). Determinantes do desempenho acadêmico na área de negócios. *Revista Meta: Avaliação*, 7(20), 175-209. doi.org/10.22347/2175-2753v7i20.264
- Mukherjee, A., & Hanif, M. (2015). *Financial Accounting*. New Delphi: Tata MacGraw-Hill.
- Needles, B. E., Anderson, H. R., & Caldwell, J. C. (1984). *Principles of Accounting*. Boston: Houghton Mifflin.

- Oakes, H., & Berry, A. (2009). Accounting colonization: Three case studies in further education. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 343–378. doi.org/10.1016/j.cpa.2007.06.006
- OECD (2018). *Rethinking Quality Assurance for Higher Education in Brazil*, Reviews of National Policies for Education, OECD Publishing, Paris. doi.org/10.1787/9789264309050-en
- Oliveira-Formosinho, J. Desenvolvimento profissional dos professores. In: Oliveira-Formosinho, J. (Coord.). *Formação de professores: aprendizagem profissional e acção docente*. Portugal: Porto Editora, 2009. p. 221-284.
- Piccoli, M. R., Chiarello, T. C., & Klann, R. C. A. (2015). A percepção dos acadêmicos sobre conceitos abordados na disciplina de teoria da contabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 5(1), 40-57. doi.org/10.18028/rgfc.v5i1.735
- Rangel, J. R., & Miranda, G. J. (2016). Desempenho acadêmico e o uso de redes sociais. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11(2), 139-154. doi.org/10.21446/scg_ufrj.v11i2.13383
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*. NY: Thomson Learning.
- Rodrigues, D. S., Santos, N. A., Santana, M. S., & Lemes, A. P. M. (2017). Diferenças entre gênero, etnia e perfil socioeconômico no exame nacional de desempenho do estudante do curso de ciências contábeis. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 14(33), 101-117. doi.org/10.5007/2175-8069.2017v14n33p101
- San-Juan, D. A. (2007). *Fundamentals of Accounting*. Bloomington: AuthorHouse.
- Smirnov, I.; &Thurner, S. (2017). Formation of homophily in academic performance: students change their friends rather than performance. *Plos One*, 12(8), 1-16. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0189564>
- San-Juan, D. A. (2007). *Fundamentals of Accounting*. Bloomington: AuthorHouse.
- Souza, F. F., & Vicente, E. F. R. (2017). Compreensão dos Graduandos dos Cursos de Ciências Contábeis Quanto aos Conceitos Relevantes Ensinados na Disciplina de Teoria da Contabilidade em IES da Grande Florianópolis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 11(1), 110-126. doi.org/10.17524/repec.v11i1.1450
- Sterling, R. R. (1975). Toward a Science of Accounting. *Financial Analysts Journal*, 31(5), 28-36. doi.org/10.2469/faj.v31.n5.28
- Szuster, M., Cardoso, R. L., Szuster, F. R., Szuster, F. R., & Szuster, F. R. (2007). *Contabilidade Geral*. São Paulo: Atlas.

Tibúrcio Silva, C. A., & Tristão, G. (2008). *Contabilidade Básica*. (3a. ed.). São Paulo, Atlas.

Tulsian, P. C. (2009). *Financial Accounting*. (4th ed.). India: Pearson.

Vasconcelos, A. F. Cavalcanti, P. R. N.; & Monte, P. A. (2012). Fatores que influenciam as competências em docentes de Ciências Contábeis. *Veredas Favip - Revista Eletrônica de Ciências*, 5(1), 86-101. Recuperado de <http://veredas.favip.edu.br/ojs/index.php/veredas1/article/view/8/168>.

Warren, C. S., & Jones, P. J. (2017). *Corporate Financial Accounting*. (15th ed.). Boston: Cengage.

Zonatto, V. C. S., Dallabona, L. F., Moura, G. D., Domingues, M. J. C., & Raush, R. B. (2013). Evidências da relação entre Qualificação Docente e Desempenho Acadêmico: uma análise à luz da Teoria do Capital Humano. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 6-25. doi.org/10.21446/scg_ufrj.v8i1.13280.