

TEORIA DA CONTABILIDADE: UMA DISCIPLINA ESPECÍFICA OU CONHECIMENTOS QUE DEVERIAM ESTAR INTEGRADOS EM OUTRAS DISCIPLINAS?

RESUMO

O objetivo deste trabalho é identificar como a teoria da contabilidade é abordada nos cursos de graduação e pós-graduação em contabilidade nas melhores universidades estrangeiras, se por meio de disciplina específica ou inserido no conteúdo de outras disciplinas. Os dados foram coletados por meio de um questionário enviado aos professores de contabilidade das 50 melhores universidades do mundo segundo o *ranking U.S. News & World Report 2011 World's Best Universities: Accounting and Finance*. A amostra final constituiu-se de 25 docentes de 20 universidades diferentes. Os respondentes lecionam 35 disciplinas na área de contabilidade, sendo 17 na graduação e 18 na pós-graduação. De acordo com os respondentes, o conteúdo de teoria da contabilidade está incorporado em outras disciplinas. Apenas 5 das 20 universidades possuem uma cadeira específica de teoria. As disciplinas mais adequadas para abordar temas da teoria da contabilidade são: contabilidade avançada, seguida por contabilidade intermediária e contabilidade introdutória. Os respondentes relatam também que o principal objetivo do ensino de teoria seria conhecer os princípios, as normas contábeis e suas conseqüentes evoluções. Diferente do que ocorre no Brasil, onde a teoria da contabilidade é uma disciplina obrigatória nos cursos de graduação e optativa na pós-graduação, as universidades estrangeiras estudadas preferem abordar o conteúdo de forma integrada com outras disciplinas.

1 Introdução

O perfil do profissional da contabilidade está mudando, e a perspectiva da carreira é excelente, mas deve haver um melhor planejamento profissional subsidiado pelas entidades educacionais (JEACLE, 2008). Para tanto, essas entidades, devem buscar interação com as necessidades atuais do mercado e a adoção de disciplinas voltadas à realidade e com a introdução de metodologias de ensino mais diversificadas e eficazes (FAHL; MANHANI, 2006).

Para que os alunos tenham uma base conceitual de qualidade e se tornem profissionais capazes de agir de forma consciente, atendendo às necessidades do mercado, é necessário oferecer a disciplina de Teoria da Contabilidade, pois é através de metodologias científicas que torna-se possível explicar a realidade (MADEIRA; MENDONÇA; ABREU, 2003).

A Teoria da Contabilidade é “reconhecida como a principal ferramenta para diminuir o pragmatismo, desenvolver o senso crítico e promover a aproximação do aluno com a ciência e a pesquisa” (MADEIRA; MENDONÇA; ABREU, 2003).

Para Iudícibus (1997, p. 22), “é importante entender bem o que é teoria, bem como seus vários enfoques e metodologias, a fim de os contadores poderem dar respostas ou interpretações satisfatórias para uma série de novos fenômenos que estão a desafiar a nossa profissão”.

Marion (1997), ao fazer algumas considerações sobre a Teoria da Contabilidade, ressalta a importância da disciplina no desenvolvimento do raciocínio contábil e não apenas conhecimento prático-mecânico da Contabilidade. Afirma ainda a possibilidade de que se “esteja dando ênfase exagerada à prática contábil sem explicar os ‘porquês’ dos procedimentos” (MARION, 1997, p. 4).

Os autores Cluskey, Ehlen e Rivers (2007) questionaram se é a teoria da contabilidade (o fundamento básico de contabilidade) que realmente comanda a profissão ou os profissionais simplesmente seguem as práticas? Neste aspecto, reforça-se a dúvida de Marion.

O *Internacional Federation of Accountants* (1995) elaborou uma proposta de práticas educacionais baseada na idéia das exigências que o mercado tem em relação ao profissional de contabilidade, entre estas capacidades destacam-se conhecimentos contábeis e gerais, que possibilitem o pensar e a análise crítica e a experiência em realizar julgamentos. Nesse sentido, Madeira, Mendonça e Abreu (2003, p. 121), afirmam que o ensino de Teoria da Contabilidade deve acontecer de forma mais viva, ilustrativa, aproximando a teoria e a prática, pois o domínio da teoria poderá ajudar a interpretar os fatos e explicar a prática de assuntos muito complexos, permitindo o desenvolvimento das habilidades necessárias para a profissão. Inanga e Schneider (2005, p. 233) corroboram com a afirmação que “na ausência de teorias fundamentais de contabilidade, contadores são incapazes de avaliar efetivamente o que estão fazendo e oferecer inovação em resposta às novas demandas que possam surgir”

No Brasil, com o advento da Resolução nº 003 do extinto Conselho Federal de Educação de 5 de outubro de 1992, que fixou os mínimos de conteúdos do curso de Ciências Contábeis, a disciplina de Teoria da Contabilidade tornou-se obrigatória na graduação. Já a resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, que instituiu as diretrizes curriculares nacionais para os Cursos de Ciências Contábeis, trouxe maior flexibilidade como conteúdo de formação profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade. Na pós-graduação não há obrigatoriedade da disciplina. No entanto, em pesquisa realizada nos *sites* dos 18 programas de pós-graduação que oferecem programa de mestrado acadêmico e/ou doutorado em contabilidade no país, constatou-se que apenas 1 não oferece a disciplina na estrutura curricular, sendo que nas demais a disciplina é considerada obrigatória.

Assim, o objetivo deste trabalho é o de identificar como a teoria da contabilidade é abordada nos cursos de graduação e pós-graduação em contabilidade nas melhores universidades estrangeiras, se por meio de disciplina específica ou inserido no conteúdo de outras disciplinas.

2 Teoria da Contabilidade

Em diversas áreas do conhecimento existe o termo “teoria”, sendo que sua definição depende da área aplicada. De acordo com o dicionário Aurélio (2012), o termo significa “Conjunto de regras, de leis sistematicamente organizadas, que servem de base a uma ciência e dão explicação a um grande número de fatos. Conjunto sistematizado de opiniões, idéias sobre determinado assunto”.

Na área da contabilidade, o termo teoria pode ser definido de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999) como um conjunto coerente de princípios lógicos que oferecem uma melhor compreensão das práticas existentes a profissionais, *stakeholders* e estudantes; oferece um referencial conceitual para avaliar as práticas existentes e; orienta o desenvolvimento de novas práticas e procedimentos. Cluskey, Ehlen e Rivers (2007) definem teoria da contabilidade como uma estrutura conceitual para orientar e informar a prática contábil, desta forma produzindo uma informação transparente.

De acordo com Marion (1997), uma teoria é importante para explicar e ajudar os contadores, na prática profissional, a lidar com aspectos de dificuldade, novas disposições e também colaborar no poder preditivo, principalmente no que tange ao conteúdo das demonstrações contábeis. O autor ainda comenta que de maneira geral, o profissional contábil possui um conhecimento muito mais prático do que, de raciocínio contábil e este seria um dos

motivos da dificuldade que muitos profissionais têm para explicar aspectos contábeis, que seriam muito simples, com base na teoria.

Pinheiro (1997, p. 5) menciona que, “deve-se reconhecer a Teoria Contábil como um meio de, cada vez mais, aumentar a capacidade de a Contabilidade ser útil aos seus usuários”.

Desta forma, a teoria da contabilidade é de grande importância para os profissionais e estudantes, no sentido de que a mesma serve de base para soluções de problemas práticos, assim como, para a interpretação de novas situações no decorrer do exercício da profissão (BORBA; POETA; VICENTE, 2011).

2.1 Pesquisas anteriores

Muitas pesquisas, tanto no âmbito nacional quanto internacional, têm sido realizadas no intuito de identificar perfil das disciplinas, verificarem ementas, metodologias empregadas, bibliografias utilizadas, dentre outros aspectos do ensino da contabilidade. Podem-se citar trabalhos como o Donelan e Reed (1992) que buscaram identificar características dos programas de contabilidade percebidas pelos alunos; May *et al* (1995) realizaram uma pesquisa com 984 professores de contabilidade para determinar pontos de vista destes professores em relação as questões envolvidas no esforço de mudança na educação em contabilidade; Stout (1996) relatou as experiências positivas em relação ao uso do método de estudo de caso no ensino de contabilidade de custos.

Outros artigos, como de Jackling (2005) que examinou as percepções dos alunos em relação às alterações nas abordagens de aprendizagem durante o curso; Wessels e Roos (2009) identificaram aspectos comuns relacionados com a disciplina de contabilidade gerencial com o intuito de determinar se o uso de uma metodologia de ensino baseada na competência ajudaria os educadores no desenvolvimento e elaboração dos planos de ensino nas instituições de educação; Jones (2010) investigou a relação entre a cultura disciplinar e atributos genéricos, chegando à conclusão que os atributos genéricos devem ser ensinados como parte integrante da prática disciplinar; Gupta e Marshall (2010) procuraram saber se os livros textos de contabilidade e os materiais neles contidos também contribuem para o desenvolvimento de competências pessoais e habilidades cognitivas.

No Brasil, trabalhos como de Nossa, Coelho e Chagas (1998) buscaram identificar o perfil do ensino da disciplina de custos no Brasil; Múrcia, Borba e Ambrósio (2007) procuraram identificar algumas características dos programas de doutorado em contabilidade nos Estados Unidos; Ott e Pires (2010) apresentam um estudo comparativo entre as estruturas curriculares propostas por organismos internacionais e a estrutura adotada pela Resolução CNE/CES n. 10/2004; Souza *et al* (2008) verificaram se os tópicos listados pelo *Institute of Management Accounting (IMA)*, como competências essenciais para os contadores gerenciais são abordados nas ementas dos cursos de ciências contábeis das melhores universidades brasileiras; Ferreira *et al* (2011) buscaram identificar o perfil da disciplina de custos nos cursos de graduação das universidades norte-americanas analisando os planos de ensino.

Como verificado, há diversos trabalhos envolvendo aspectos do ensino da contabilidade. No Quadro 1 encontram-se os trabalhos que realizaram pesquisas envolvendo o tópico de teoria da contabilidade.

Autor (es)	Ano	Pesquisa
Marion	1997	Aborda a importância da disciplina nos cursos de graduação e pós graduação e faz uma proposta de conteúdo programático.
Pinheiro	1997	Propõe a sugestão de um novo postulado: postulado do usuário, para se incorporar à ciência contábil.
Sacramento	1998	Verificou em 19 faculdades públicas os problemas relacionados ao ensino da teoria da contabilidade nos cursos de graduação em ciências contábeis e apresentou uma visão da teoria contábil sob o enfoque do método indutivo.
Theóphilo <i>et al</i>	2000	Apresentou o perfil da disciplina de teoria da contabilidade em relação ao período que é ministrada, carga horária, conteúdo programático, bibliografia adotada, metodologia e perfil dos professores.
Madeira, Mendonça e Abreu	2003	Analísaram os resultados das avaliações do provão e exame de suficiência, verificando o desempenho das faculdades do estado de Minas Gerais em relação à questões que envolvem teoria da contabilidade.
Villegas	2005	Buscou identificar algumas características distintivas ou tendências do conceito e significado da teoria da contabilidade na Colômbia e seu ensino durante o período de 1970-2000.
Cluskey, Ehlen e Rivers	2007	O estudo buscou identificar como os programas de doutorado de 79 universidade americanas definem teoria da contabilidade e busca medir o nível de inclusão da teoria da contabilidade nos programas.
James	2008	O estudo propôs a realização de aulas interativas, que estudam teorias e resultados da investigação de uma série de disciplinas (usando o método dialógico), a fim de ilustrar pontos-chaves que se aplicam igualmente tanto as teorias contábeis e do processo de pesquisa em contabilidade.
Lima Filho <i>et al</i>	2010	Buscaram compreender como o ensino de teoria da contabilidade contribui para a discussão do conceito de responsabilidade ambiental.
Coetsee	2010	Investigou o papel potencial que diferentes tipos de teoria da contabilidade têm no desenvolvimento de princípios contábeis consistentes.
Borba, Poeta e Vicente	2011	Verificaram as ementas e bibliografias da disciplina teoria da contabilidade, de modo a relacionar o conteúdo proposto nas ementas e a bibliografia sugerida com livros de relevância sobre o tema. Ainda compararam a oferta da disciplina nos programas brasileiros com alguns dos melhores programas de mestrado americanos.

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1 – Pesquisas anteriores

Como se observa são poucos os trabalhos envolvendo a disciplina de teoria de contabilidade, por isso a importância deste estudo em averiguar a relevância da disciplina na graduação e pós graduação em contabilidade.

3 Metodologia

O presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a estratégia de pesquisa é do tipo documental e, *survey* quanto ao alinhamento. A técnica utilizada para coleta de dados foi por análise de dados primários, coletados por meio de um questionário constituído de 14 questões, que foi enviado aos

professores de contabilidade das melhores universidades do mundo. No que concerne à abordagem do problema, predominantemente qualitativa.

3.1 Questionário de Pesquisa

Para a consecução do objetivo, primeiramente elaborou-se um questionário com 14 questões relativas à: posição acadêmica; cursos ministrados; importância da teoria da contabilidade nos cursos de graduação e pós-graduação.

Posteriormente, desenvolveu-se uma página na internet (<https://docs.google.com/spreadsheets/viewform?formkey=dE8tWWJDVUFqaVhJSGMzZl9zc mwwRWc6MQ>) com o questionário eletrônico para facilitar a coleta dos dados. A página foi criada por meio do *Google docs*, ferramenta do *Google* para criação de formulários e outros. Dessa forma, as respostas dos docentes alimentavam automaticamente o banco de dados da pesquisa. O questionário era composto de seis questões fechadas, quatro abertas (as duas primeiras e duas últimas) e quatro duplas (tanto fechada quanto aberta).

O Quadro 2 apresenta as questões aplicadas no questionário pela ordem a qual foi aplicada.

Questão	Classificação
(1) University	Aberta
(2) Course(s) taught	Aberta
(3) Academic degree of the course(s) taught	Dupla
(4) Your academic position	Dupla
(5) Is there a specific course of Accounting Theory in the University you teach?	Fechada
(6) Do you consider important to have a specific course of Accounting Theory in the undergraduate courses?	Fechada
(7) Do you consider important to have a specific course of Accounting Theory in the graduate courses?	Fechada
(8) In your opinion, the specific course of Accounting Theory is appropriate in:	Fechada
(9) Is the course of Accounting Theory incorporated into other disciplines of the accounting department?	Fechada
(9.1) If the previous question were Yes, which disciplines would be appropriate to teach Accounting Theory?	Dupla
(10) How is the Accounting Theory discussed within the course taught by you (question 2)?	Dupla
(11) In your opinion, what is the importance of teaching Accounting Theory for academic knowledge?	Fechada
(12) In your opinion, what is the main goal in teaching Accounting Theory?	Aberta
(13) In your opinion, can the students link the contents of accounting theory taught in the classroom with the practice?	Aberta

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 – Questionário aplicado

3.2 Seleção da Amostra

Inicialmente, para identificar as universidades da amostra, buscou-se o *ranking U.S. News & World Report 2011 World's Best Universities: Accounting and Finance* (2011), que contém as 50 melhores universidades do mundo em contabilidade e finanças de 2011. O *U.S. News & World Report* é uma revista online norte-americana com frequência semanal que trata de variados temas (política, educação, economia, saúde e etc) e possui diversos *rankings*, nacionais e internacionais, nas áreas abordadas pela revista. O *ranking* utilizado nesta pesquisa foi desenvolvido através de seis indicadores: reputação acadêmica (40% da avaliação); citação por docente (20%); proporção estudante por docente (20%); reputação

junto aos empregadores (10%); internacionalização do corpo discente (5%); internacionalização do corpo docente (5%) (U.S. NEWS & WORLD REPORT, 2011).

As universidades são de treze países diferentes, conforme mostra o Quadro 3, o que representa 44% da América do Norte, 24% da Europa, 16% da Ásia e 16% das universidades são da Oceania.

País	Univ.	País	Univ.
Austrália	7	Nova Zelândia	1
Canadá	3	Singapura	2
China	2	Suécia	1
Hong Kong	3	Suiça	1
Itália	1	Reino Unido	7
Japão	1	Estados Unidos	19
Holanda	2	TOTAL	50

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 3 – Quantidade de universidades por países

Foram consultados os *sites* das 50 universidades para coleta dos endereços eletrônicos dos professores vinculados aos departamentos de contabilidade das universidades. O levantamento dos *emails* dos docentes foi realizado no mês de janeiro de 2012 e totalizou 758 docentes do departamento em questão, conforme observa-se no Quadro 4.

Rank	Universidade	Emails	Rank	Universidade	Emails
1	Harvard University	15	26	Università Commerciale Luigi Bocconi	29
2	University of Oxford	2	27	Duke University	12
3	Massachusetts Institute of Technology (MIT)	13	28	University of Sydney	11
4	University of Cambridge	16	29	Northwestern University	18
5	Stanford University	14	30	Hong Kong University of Science and Technology (HKUST)	22
6	London School of Economics and Political Science (LSE)	24	31	University of Manchester	16
7	University of California, Berkeley (UCB)	21	32	University of British Columbia (UBC)	15
8	University of Chicago	27	33	University of Auckland	35
9	University of Pennsylvania (UPenn)	18	34	University of Texas at Austin (UT Austin)	19
10	London Business School	14	35	Peking University	1
11	University of California, Los Angeles (UCLA)	14	36	University of Warwick	17
12	Yale University	6	37	Erasmus University Rotterdam	23
13	Columbia University	14	38	Imperial College London	3
14	University of Melbourne	13	39	Tsinghua University	1
15	National University of Singapore (NUS)	19	40	University of Queensland (UQ)	25
16	New York University (NYU)	17	41	University of Hong Kong (HKU)	21
17	University of Toronto	3	42	University of North Carolina, Chapel Hill	17
18	Princeton University	0	43	University of Illinois at Urbana-Champaign (UIUC)	26
19	University of Michigan	17	44	Nanyang Technological University (NTU)	23
20	Australian National University (ANU)	23	45	University of Amsterdam	1
21	McGill University	11	46	University of Wisconsin-Madison	14
22	The University of New South Wales (UNSW)	8	47	ETH Zurich (Swiss Federal Institute of Technology)	2
23	The University of Tokyo	0	48	Stockholm School of Economics	24
24	Cornell University	12	49	Chinese University of Hong Kong (CUHK)	20
25	Monash University	17	50	University of Western Australia (UWA)	25

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 4 – Quantidade de *emails* por universidades

Das 50 universidades, duas foram excluídas por não disponibilizarem *emails* dos professores no seu *site*, Princeton University e The University of Tokyo.

Após obtenção dos endereços eletrônicos, foram enviados *e-mails*, ainda no mês de janeiro de 2012, com a apresentação da pesquisa e o *link* para o questionário. O mesmo *email* foi reencaminhado aos professores em fevereiro de 2012 com o intuito de obter uma amostra maior.

Desse modo, considerou-se como amostra, 25 docentes que responderam o questionário, sendo de 20 universidades diferentes.

4 Resultados

4.1 Universidades Respondentes

Das 50 universidades selecionadas pelo *ranking*, 19 fizeram parte da amostra, o que representa 38% das universidades. A universidade Washington University in St. Louis não faz parte do *ranking* das 50 melhores universidades do mundo segundo *U.S. News & World Report* (2011), porém entrou na amostra por haver um docente respondente, totalizando uma amostra de 20 universidades. A Tabela 1 mostra as universidades que entraram na amostra por ordem do número que ocupam no *ranking* da revista eletrônica *U.S. News & World Report*.

Tabela 1 - Universidades da Amostra

N.	Universidade	Rank
1	Massachusetts Institute of Technology (MIT)	3
2	London School of Economics and Political Science (LSE)	6
3	University of Chicago	8
4	National University of Singapore (NUS)	15
5	New York University (NYU)	16
6	University of Michigan	19
7	Australian National University (ANU)	20
8	McGill University	21
9	Università Commerciale Luigi Bocconi	26
10	Duke University	27
11	Hong Kong University of Science and Technology (HKUST)	30
12	University of Manchester	31
13	University of British Columbia (UBC)	32
14	University of Auckland	33
15	University of Texas at Austin (UT Austin)	34
16	Erasmus University Rotterdam	37
17	Stockholm School of Economics	48
18	Chinese University of Hong Kong (CUHK)	49
19	University of Western Australia (UWA)	50
20	Washington University in St. Louis	-

Fonte: Dados da pesquisa

Para preservar a privacidade dos respondentes, não foi questionado sobre informações pessoais e, portanto, não há como identificar o mesmo. Porém, pode ter ocorrido de algum professor selecionado na amostra ter encaminhado o *email* ao docente respondente, ou ainda, este ter feito parte do corpo docente de alguma universidade selecionada e por algum motivo ainda constar no *site*.

Ressalta-se que das universidades da amostra, 5 tiveram duas respostas de docentes diferentes, são elas: London School of Economics and Political Science (LSE); National University of Singapore (NUS); Australian National University (ANU); University of Auckland; Erasmus University Rotterdam.

A maioria das universidades selecionadas são norte-americanas e canadenses (11), seguidas das européias (4) e por último as universidades da Ásia e Oceania (5).

4.2 Perfil dos respondentes e das disciplinas

A Tabela 2 apresenta a posição acadêmica dos docentes com o intuito de conhecer e verificar a experiência dos respondentes.

Tabela 2 - Posição acadêmica dos docentes

Posição Acadêmica	Resp.	Posição Acadêmica	Resp.
Adjunct Professor	1	Lecturer	1
Assistant Professor	8	PhD candidate	1
Associate Professor	5	Professor	6
Clinical	1	Sessional Lecturer	1
Fellow	1	TOTAL	25

Fonte: Dados da pesquisa

A maioria são professores assistentes, ou seja, professor de nível introdutório, geralmente recém doutores, seguido de seis professores titulares e cinco professores associados, estes mais experientes.

A Tabela 3 demonstra as disciplinas ministradas em ordem alfabética e como abordam a Teoria da Contabilidade. As possíveis respostas para este questionamento eram: A- Juntamente com o material do curso; B- Separadamente do material do curso; C- Não discute; D- Outros.

Tabela 3 - Disciplinas ministradas

Disciplinas	A	B	C	D	TOTAL
Accounting	2	-	-	-	2
Accounting Theory	1	-	-	-	1
Advanced Auditing	-	-	-	1	1
Advanced Financial Accounting	2	-	-	-	2
Advanced Management Accounting	1	-	-	-	1
Auditing	2	-	-	-	2
Basic Accounting	-	-	1	-	1
Commerce	1	-	-	-	1
Empirical Research	1	-	-	-	1
Ethics and Compliance	1	-	-	-	1
Financial accounting	4	-	3	-	7
Financial Accounting Research	1	-	-	-	1
Intermediate Accounting	2	-	-	-	2
Intermediate Financial Accounting	-	-	-	1	1
Internal Auditing	1	-	-	1	2
Introduction to Financial Accounting	2	-	-	-	2
Introductory Auditing	1	-	-	-	1
Managerial accounting	3	1	-	-	4
Valuation	1	-	1	-	2
TOTAL	26	1	5	3	35

Fonte: Dados da pesquisa

Os docentes que responderam o questionário (25) ministram um total de 35 disciplinas. Das quais 26 discutem a Teoria da Contabilidade juntamente com o material do curso, 5 não discutem e 1 discute separadamente do material do curso. O item “outros” continha um espaço para preencher como a disciplina aborda o tema desta pesquisa e obteve 3 respostas semelhantes que diziam mencionar a Teoria da Contabilidade quando fosse apropriado. Dos 25 respondentes, 17 ministram apenas uma disciplina, 7 ministram duas e apenas 1 professor ministra quatro disciplinas.

A disciplina de Contabilidade Financeira destacou-se com 7 respostas, mas apenas 4 abordavam a teoria na disciplina. A segunda foi Contabilidade Gerencial que apareceu 4 vezes, das quais uma abordava a teoria separadamente do material do curso, a única com essa resposta. As outras disciplinas foram mencionadas uma ou duas vezes.

Das 5 disciplinas que não possuem discussão sobre teoria, 3 são de universidades norte-americanas e 2 de universidades europeias.

A Tabela 4 apresenta em que grau as disciplinas são ministradas, com o intuito de identificar se pertencem a graduação ou pós-graduação.

Tabela 4 - Grau das disciplinas ministradas

Títuloção	Resp.
Bachelor's degree	17
Master's degree	12
Doctorate	3
MBA	2
Specialist degree	1
TOTAL	35

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que 17 disciplinas são de graduação e 18 são de pós-graduação, como mestrado, doutorado, MBA e especialização.

4.3 A disciplina de Teoria da Contabilidade nos cursos de contabilidade

A Tabela 5 apresenta a quantidade de universidades que possuem disciplina específica de Teoria da Contabilidade.

Tabela 5 - A universidade possui disciplina específica de Teoria da Contabilidade?

Opções	Resp.
Sim	5
Não	15
TOTAL	20

Fonte: Dados da pesquisa

As universidades que apresentam uma disciplina específica da disciplina teoria da contabilidade são: Washington University in St. Louis; London School of Economics and Political Science (LSE); McGill University; Massachusetts Institute of Technology (MIT); University of Western Australia (UWA).

Foi questionada a opinião dos docentes com relação à adequação da disciplina aos cursos de graduação, pós-graduação, ambos ou indiferente conforme mostra a Tabela 6.

Tabela 6 - Disciplina de Teoria da Contabilidade é adequada para:

Opções	Resp.
Graduação	5
Pós-Graduação	6
Graduação e Pós-Graduação	10
Indiferente	4
TOTAL	25

Fonte: Dados da pesquisa

Dos 25 professores, 10 responderam que a disciplina é adequada para a graduação e pós-graduação, seguidos de 6 respostas somente para a pós-graduação e 5 exclusivamente para a graduação. Apenas 4 professores opinaram como indiferente.

A Tabela 7 relata se a disciplina de Teoria da Contabilidade está incorporada ou não em outras disciplinas no departamento de contabilidade.

Tabela 7 - A disciplina de Teoria da Contabilidade está incorporada em outras disciplinas no departamento de Contabilidade?

Opções	Resp.
Sim	17
Não	8
TOTAL	25

Fonte: Dados da pesquisa

A maioria dos docentes (17) afirma que sim, a disciplina está incorporada em outras disciplinas no departamento de contabilidade.

No questionário, quem respondeu sim na questão anterior pode opinar em quais disciplinas seriam adequadas para ensinar Teoria da Contabilidade. A questão era dupla e continha 5 opções (*Introduction of Accounting; Intermediate Accounting; Managerial Accounting; Advanced Accounting; Other*), onde a última opção era aberta. A Tabela 8 exibe os resultados.

Tabela 8 - Disciplinas adequadas para ensinar o conteúdo de Teoria da Contabilidade

Opções	Resp.
Advanced Accounting	15
Intermediate Accounting	9
Introduction of Accounting	8
Managerial Accounting	6
Accounting Research	1
Financial Reporting	1
all courses	1
TOTAL	41

Fonte: Dados da pesquisa

Como o respondente poderia marcar mais de uma opção nesta questão, houveram 41 respostas diferentes. Das quais 15 optaram Contabilidade Avançada como a mais adequada para ensinar a Teoria da Contabilidade, seguido de Contabilidade Intermediária (9) e Introdução a Contabilidade (8).

4.4 A importância da disciplina de Teoria da Contabilidade

No questionário, algumas questões foram feitas em escala Likert de cinco pontos (Muito importante; Importante; Pouco importante; Sem importância; Indiferente) para verificar o nível de importância atribuído a disciplina de teoria da contabilidade.

A Tabela 9 traz a importância de ter uma disciplina específica de Teoria da Contabilidade para o curso de graduação.

Tabela 9 - Importância de ter uma disciplina específica de Teoria da Contabilidade para a graduação

Opções	Resp.
Muito importante	6
Importante	10
Pouco importante	6
Sem importância	2
Indiferente	1
TOTAL	25

Fonte: Dados da pesquisa

Dos 25 professores que responderam o questionário, 10 acreditam que uma disciplina específica de Teoria de Contabilidade é importante, 6 disseram ser muito importante e 6 pouco importante. Apenas 3 consideram sem importância ou indiferente.

A Tabela 10, semelhante à tabela anterior, aborda a importância de ter uma disciplina específica, porém na pós-graduação.

Tabela 10 - Importância de ter uma disciplina específica de Teoria da Contabilidade para a pós-graduação

Opções	Resp.
Muito importante	8
Importante	7
Pouco importante	5
Sem importância	3
Indiferente	2
TOTAL	25

Fonte: Dados da pesquisa

Consideram um determinado grau de importância para a disciplina específica de Teoria da Contabilidade para a pós-graduação, seja este muito importante ou importante 15 docentes, enquanto 10 acreditam que a disciplina específica é pouco importante, sem importância ou indiferente.

A Tabela 11 apresenta o resultado da questão sobre a importância do ensino de Teoria da Contabilidade para a formação acadêmica.

Tabela 11 - Importância do ensino de Teoria da Contabilidade para a formação acadêmica

Opções	Resp.
Muito importante	11
Importante	10
Pouco importante	3
Sem importância	1
Indiferente	0
TOTAL	25

Fonte: Dados da pesquisa

O resultado da questão abordada acima corrobora com os autores citados anteriormente, Marion (1997) e Madeira, Mendonça e Abreu (2003), que acreditam na importância do ensino da Teoria da Contabilidade para o conhecimento, educação e preparação acadêmica. Verifica-se que 21 dos respondentes consideram muito importante ou importante para a formação acadêmica.

4.5 Objetivo do ensino da Teoria da Contabilidade

As duas últimas perguntas eram abertas e questionavam sobre opinião dos docentes:

- Qual é o principal objetivo em ensinar Teoria da Contabilidade?
- Os alunos conseguem perceber a articulação dos conteúdos de teoria da contabilidade ministrados em sala com a prática?

A primeira questão foi respondida por 15 docentes, sendo que a resposta principal foi ensinar aos alunos os princípios, normas contábeis e suas mudanças. Também houveram respostas como: proporcionar aos alunos condição de relacionar teoria e prática; entender as controvérsias e debates das teorias; apoio para tomada de decisão; ensinar as teorias mais tradicionais do mercado de capitais; para compreender como as organizações funcionam e como estão inseridas em determinados contextos institucionais mais amplo e histórico.

O Quadro 5 demonstra algumas das respostas dessa primeira questão em ordem do número que ocupam no *ranking* da revista eletrônica *U.S. News & World Report*.

Rank	Universidade	Resposta
3	Massachusetts Institute of Technology (MIT)	“Bring to the students the economic trade-offs inherent in making accounting decisions.”
21	McGill University	“To show that accounting is not just a set of rules given by someone that the student need to learn and companies to follow.”
26	Università Commerciale Luigi Bocconi	“Students have to appreciate that accounting is only a way to rapresent enterprise operations. For example in Italy we use Income Theory that is very good for small enterprises but dangerous in other contexts.”
31	University of Manchester	“To give students a strong intellectual capacity to understand the nature and history of accounting and auditing practice and the role of the profession in society.”
33	University of Auckland	“It provides a solid base for examining accounting phenomena in a consistent way. It provides a mecahnaism for thinking about new and emerging issues.”
34	University of Texas at Austin (UT Austin)	“Essential to understanding accounting.”
48	Stockholm School of Economics	“I have a different view. In my view accounting is primarily a skill, not an academic subject. There are a few rules and principles on how to go about it, that reached the level of academia.”
50	University of Western Australia (UWA)	“It enables students to understand the foundations of Accounting and helps them appreciate that not all Accounting is simply number crunching.”

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 5 – Respostas sobre o principal objetivo em ensinar Teoria da Contabilidade

A segunda questão também obteve 15 respostas, sendo que 14 docentes responderam “sim” e apenas 1 respondeu “não”. Embora praticamente todos tenham respondido “sim”, alguns fizeram algumas observações, como: “sim, mas não é simples. Muitos alunos se concentram apenas no conjunto de regras, normas, e não é necessária a teoria por trás disso”; ou “Os alunos que já tem alguma experiência prática podem fazer isso muito bem. Aqueles alunos que vêm direto da escola tem mais problemas em fazê-lo”. Diante disso, fica a dúvida se realmente os alunos conseguem articular a teoria com a prática, pois apesar da grande maioria dos docentes acreditarem que sim, eles não conseguem explicar como essa relação acontece.

5 Conclusões

O presente estudo teve como objetivo identificar como a teoria da contabilidade é abordada nos cursos de graduação e pós-graduação em contabilidade, se por meio de disciplina específica ou inserido no conteúdo de outras disciplinas, nas melhores universidades estrangeiras.

Os respondentes lecionam 35 disciplinas na área de contabilidade, sendo 17 disciplinas na graduação e 18 na pós-graduação. A maioria dos respondentes (8) são professores assistentes. Das disciplinas lecionadas prevalecem a de contabilidade financeira com 7 docentes e contabilidade gerencial com 4 docentes, apenas 1 professor leciona a disciplina específica de teoria da contabilidade; 26 disciplinas abordam a teoria juntamente com o conteúdo aplicado, contudo 5 docentes responderam que não discutem teoria da contabilidade em sua disciplina, sendo 3 na disciplina de contabilidade financeira.

Entre as universidades analisadas apenas 5 possuem uma cadeira específica de teoria da contabilidade, resultado semelhante com a pesquisa de Borba, Poeta e Vicente (2011, p. 135) que mencionam que em “programas americanos há grande enfoque para a contabilidade

financeira voltada ao mercado de ações e, ainda, para a evidenciação e normatização contábil, sendo a maioria das disciplinas voltadas para estes temas”.

O conteúdo de teoria da contabilidade está incorporado em outras disciplinas de acordo com 17 respondentes, resposta coerente com o resultado anterior onde a maioria das disciplinas discute teoria juntamente com o material do curso. As disciplinas mais adequadas para abordar temas da teoria da contabilidade são: contabilidade avançada (15), seguida por contabilidade intermediária (9) e contabilidade introdutória (8).

Uma disciplina específica de teoria da contabilidade na graduação é considerada importante por 10 docentes e 2 consideraram sem importância, e em relação a pós-graduação, 8 consideraram muito importante e 3 sem importância. Quando questionados a respeito da importância para a formação acadêmica 11 respondentes consideraram muito importante e 10 importante, o que vem a confirmar a colocação de Theóphilo *et al* (2000), que a disciplina de Teoria da Contabilidade é importante por oferecer uma oportunidade ímpar de incentivar o aluno a expor e confrontar suas ideias com outros pontos de vista, pois a teoria possui um caráter mais abrangente, menos objetivo e mais propício à reflexão e discussão.

O principal objetivo de ensinar teoria mencionado pelos docentes é para que os alunos aprendam os princípios, as normas contábeis e suas mudanças. Também confirmam que os alunos conseguem relacionar os conteúdos de teoria da contabilidade abordados em sala com a prática da profissão, porém não mencionaram de que forma é feita essa relação. Essas respostas vêm ao encontro novamente com a questão levantada por Cluskey, Ehlen e Rivers (2007) se é a teoria da contabilidade que realmente comanda a profissão ou os profissionais simplesmente seguem as práticas? Os autores ainda citam que os teóricos da contabilidade ainda parecem satisfeitos em explicar e racionalizar a prática como teoria da contabilidade ao invés de criarem um quadro conceitual da verdadeira contabilidade, internamente consistente e que sirva como modelo para orientar e informar a prática, bem como uma missão ou guia para as organizações.

Diferente do que ocorre no Brasil, onde legalmente a teoria da contabilidade é uma disciplina específica obrigatória nos cursos de graduação e optativa na pós-graduação (apesar de estar presente na maioria dos programas da área como disciplina obrigatória), as universidades estrangeiras preferem abordar o conteúdo de forma integrada com outras disciplinas, sem disponibilizar uma cadeira específica. Este estudo preliminar não tem a pretensão de esgotar o debate sobre o tema e sim provocar uma discussão em relação à forma de abordar a teoria da contabilidade no Brasil. É mais interessante uma disciplina específica ou integrar os conteúdos nas ementas de outras disciplinas? Deveria o professor abordar teoria da contabilidade somente quando fosse apropriado? Os alunos realmente conseguem integrar conteúdos de teoria da contabilidade com a prática? Teoria da contabilidade serve somente para ensinar princípios e normas contábeis? Algumas inquietações que precisam ser melhor discutidas.

6 Referências

- BORBA, José Alonso; POETA, Fabiana Zandonai; VICENTE, Ernesto Fernando R. Teoria da contabilidade: uma análise da disciplina nos programas de mestrado brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**. v. 6. n. 2, Jul./Dez. 2011.
- BRASIL. **Resolução n. 003**, de 5 de Outubro de 1992, Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis. Conselho Federal de Educação. 1992.
- CLUSKEY, G. R., EHLEN, C. R.; RIVERS, R. Accounting theory: Missing in action? **Management Accounting Quarterly** (Winter): p. 24-31. 2007.

COETSEE, D. The role of accounting theory in the development of accounting principles. **Meditari Accountancy Research**. v. 18, n. 1, p. 1-16, 2010.

DICIONÁRIO AURÉLIO. Disponível em: <http://www.dicionariodoaurelio.com/Teoria>. Acesso em: 12 Fev. 2012.

DONELAN, J. G.; REED, R. O. Characteristics of accounting programs: a survey of student's perceptions. **Journal of Accounting Education**. v. 1, n. 10, p. 191-209, 1992.

FAHL, A. C.; MANHANI, L. P. S. As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. **Revista de Ciências Gerenciais**. v. 10, n. 12, 2006.

FERREIRA, Aghata Frade *et al.* Contabilidade de custos nas universidades norte-americanas: o perfil da disciplina nos cursos de graduação. IN: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2011, *Anais...* Rio de Janeiro: CBC, 2011.

GUPTA, Sanjay; MARSHALL, Leisa L. Congruence between entry-level accountant's required competencies and accounting textbooks. **Academy of Educational Leadership Journal**, v. 14, n. 1, 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INANGA, Eno L.; SCHNEIDER, Wm Bruce. The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. **Critical Perspectives on Accounting**. v. 16, p. 227-248, 2005.

INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Proposed internacional education guideline (to replace current internacional education guideline 9)**. Prequalification education, assessment of professional competence and experience requirements of professional accountants. New York: IFAC, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **O verdadeiro significado de uma teoria**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, DF. v. 25, n. 103, p.21-23, Jan./Fev. 1997.

JACKLING, B. Analysis of the learning context, perceptions of the learning environment and approaches to learning accounting: a longitudinal study. **Accounting and Finance**. v. 4, n. 45, p. 597-612, 2005.

JEACLE, Ingrid. Beyond the boring grey: the construction of colourful accountant. **Critical Perspectives on Accounting**. v. 19, n. 8, p. 1296-1320, 2008.

JAMES, Kieran. A critical theory and postmodernist approach to the teaching of accounting theory. **Critical Perspectives on Accounting**. n. 19, p. 643-676, 2008.

JONES, A. Generic attributes in accounting: the significance of the disciplinary context. **Accounting Education**. v. 1, n. 19, p. 5-21, 2010.

LIMA FILHO, Raimundo Nonato *et al.* The student's understanding of the concept of environmental liabilities: a study of accounting courses in Salvador – BA. In: **Annual Congress European Accounting Association**, 33, Istanbul, 2010.

MADEIRA, G. J.; MENDONÇA, K. F. C.; ABREU, S.M. A disciplina teoria da contabilidade nos exames de suficiência e provão. **Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, ed. Especial, p. 103-122, Nov. 2003.

MARION, José Carlos. A disciplina de teoria da contabilidade nos cursos de graduação – algumas considerações. **Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, v. 8, n. 2, p. 3-8, Out. 1997.

MAY, G. S. *et al.* The need for change in accounting education: na educator survey. **Journal of Accounting Education**. v. 1, n. 13, p. 21-43, 1995.

MÚRCIA, Fernando Dal-Ri; BORBA, José Alonso; AMBRÓSIO, Gracieli. Ensino e pesquisa nos Estados Unidos: algumas características dos principais programas de doutorado em contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças**, 30. ed. p. 108-119. Jun. 2007.

NOSSA, Valcemiro; COELHO, Cassius R. A.; CHAGAS, José F. O ensino da contabilidade de custos no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 111, maio/jun. 1998.

OTT, Ernani. PIRES, Charline Barbosa. Estrutura curricular do curso de ciências contábeis no Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. **Revista Universo Contábil**. v. 6, n. 1, 2010.

PINHEIRO, Fábio Araújo. O postulado do usuário: incentivo do desenvolvimento da teoria da contabilidade e do contabilista. **Caderno de Estudos FIPECAFI**. v. 9, n. 6, p. 59-65, Jul./Dez. 1997.

SACRAMENTO, Célia Oliveira de Jesus. O ensino de teoria da contabilidade no Brasil. **Caderno de Estudos FIPECAFI**. v. 10, n. 18, Maio/Agos., 1998.

SOUZA, Antonio Artur de; *et al.* Ensino da contabilidade gerencial: estudo dos cursos de ciências contábeis das melhores universidades brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v. 1, n. 10, p. 69-90, Jul./Dez., 2008.

STOUT, D. E. Experiential evidence and recommendations regarding case-based teaching in undergraduate cost accounting. **Journal of Accounting Education**. v. 3, n. 14, p. 293-317, 1996.

THEOPHILO, C. R.; SACRAMENTO, C. O. J.; NEVES, F.; SOUZA, P. L. O ensino da contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 3-10, Dez. 2000.

U.S. NEWS & WORLD REPORT. 2011 **World's Best Universities: Accounting and Finance**. Disponível em: <http://www.usnews.com/education/worlds-best-universities-rankings/best-universities-accounting-and-finance>. Acesso em: 11 Out. 2011.

VILLEGAS, Mauricio Gomes. Dinámica de La concepción y La enseñanza de La teoria contable em Colombia (1970-2000): una exploración institucinal. In: **Colección Perspectivas Críticas de La Contabilidad Contemporánea**. Coli, Universidad Del Valle/Potificia Universidad Javariana, p. 127-159, 2005.

WESSELS, Philippus L.; ROOS, Shelley-Anne. The development of a conceptual framework for the design, delivery, and assessment of a typical management accounting syllabus. **Accounting Perspectives**. v. 8, n. 2, p. 147-164, maio 2009.