

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

**UM ESTUDO DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE NO
CONTEXTO DA VISÃO DAS ESCOLAS EUROPÉIA E AMERICANA
FRENTE À ABORDAGEM DA EVIDENCIAÇÃO NAS
INFORMAÇÕES CONTÁBEIS BRASILEIRAS**

ARNÓBIO NETO ARAUJO DURÃES

SÃO PAULO

2003



FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP

Presidente Honorário FECAP - Silvio Álvares Penteado Neto

Presidente do Conselho de Curadores: Horácio Berlinck Neto

Membros do Conselho:

Abram Abe Szajman

Antonio Carlos de Salles Aguiar

Ester de Figueiredo Ferraz

Flávio Fava de Moraes

Mário Amato

Paulo Ernesto Tolle

Diretor Superintendente: Marcelo Freitas Camargo

Diretor Institucional: José Joaquim Boarin

Diretor Administrativo-Financeiro: Roberto Uchôa Alves de Lima

Diretor Acadêmico: Manuel José Nunes Pinto

CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVARES PENTEADO

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice- Reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitora de Pós-graduação: Prof^ª. Dr^ª Maria Sylvia Macchione Saes

Coordenador do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. João Bosco Segreti

FICHA CATALOGRÁFICA

Durães, Arnóbio Neto Araujo
D947e Um estudo da evolução histórica da contabilidade no contexto da visão das escolas européia e americana frente à abordagem da evidenciação nas informações contábeis brasileiras.
Arnóbio Neto Araújo Durães- São Paulo, Unifecap, 27.03. 2003
p.163

Orientador: Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira

Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – Unifecap – Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica

1. Evidenciação 2. Disclosure 3. Escolas 4. Teoria da Contabilidade

CDD 657.09

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

FOLHA DE APROVAÇÃO

Membros da Comissão Julgadora da Dissertação de Mestrado de **ARNÓBIO NETO ARAUJO DURÃES**, apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - UNIFECAP, em 27/03/2003.

COMISSÃO JULGADORA:

Dr. Sérgio de Iudícibus
PUC – São Paulo – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Dr. Francisco Carlos Fernandes
Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP

Dr. Anísio Cândido Pereira
Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

**UM ESTUDO DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE NO
CONTEXTO DA VISÃO DAS ESCOLAS EUROPÉIA E AMERICANA
FRENTE À ABORDAGEM DA EVIDENCIAÇÃO NAS INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS BRASILEIRAS**

ARNÓBIO NETO ARAUJO DURÃES

SÃO PAULO

2003

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

ARNÓBIO NETO ARAUJO DURÃES

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador : Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira

SÃO PAULO

2003

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

ARNÓBIO NETO ARAUJO DURÃES

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador : Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira

SÃO PAULO

2003

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho:

À minha querida esposa Meire,
companheira de todos os
momentos.

Aos meus filhos, Pedro e Talita,
motivadores das minhas lutas
para meu crescimento
humano e profissional.

EPÍGRAFE

“Buscar o futuro sem considerar o passado é objetivo sem conhecimento.
Considerar o passado sem buscar o futuro é conhecimento sem objetivo”.

Adaptado de Ronald T. Lacone.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Dr. Anísio Cândido Pereira, pela orientação competente, participativa e cuidadosa, apoio e dedicação.

Ao ilustre professor Dr. Sérgio de Ludícius pela honra de tê-lo como um dos membros da banca examinadora.

À professora Dra. Nena Gerusa Cei, pela dedicação e competência na direção do curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Agradeço aos Mestres do curso de mestrado da UNIFECAP: Professores Doutores Anísio Cândido Pereira, Wilson Nakamura, Antônio Robles Junior, João Bosco Segretti e José Luis de Castro Neto, que com incentivos e dedicação proporcionaram desafios para alcançarmos o conhecimento desejado.

SUMÁRIO

<u>INTRODUÇÃO.....</u>	<u>1</u>
<u>CAPITULO 1.....</u>	<u>4</u>
<u>1. METODOLOGIA.....</u>	<u>4</u>
1.1 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	4
1.2 HIPÓTESE	5
1.3 OBJETIVO.....	6
1.3.1 OBJETIVO GERAL	6
1.4 JUSTIFICATIVA	6
1.5 METODOLOGIA	7
1.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	8
<u>CAPÍTULO 2.....</u>	<u>10</u>
<u>2. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE.....</u>	<u>10</u>
2.1 CONTABILIDADE.....	10
2.2 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	11
2.3 ESTÁGIO INICIAL DA CONTABILIDADE.....	13
2.3.1 SISTEMA DE REGISTRO.....	15
2.4 DISSEMINAÇÃO DA ESCRITA	17
2.4.1 A INFLUÊNCIA DA IGREJA CATÓLICA.....	18
2.4.2 EVOLUÇÃO CULTURAL E TECNOLÓGICA	19
2.5 SISTEMA DAS PARTIDAS DOBRADAS.....	21
2.5.1 ADAPTAÇÃO AO USO	23
2.6 A ERA DA CONTABILIDADE MODERNA	24
2.6.1 EVOLUÇÃO ESTRATIFICADA	24
2.6.2 ESCOLA ITALIANA DO PENSAMENTO CONTÁBIL.....	25

CAPÍTULO 3.....28

3. ESCOLA EUROPÉIA.....28

3.1	A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA	28
3.1.1	DEFINIÇÕES DE HIPÓTESE, LEI E TEORIA:	30
3.1.2	CIÊNCIA, TÉCNICA E TECNOLOGIA	30
3.2	TEORIA GERAL E CIÊNCIA CONTÁBIL.....	36
3.3	PERÍODO PRÉ-CIENTÍFICO.....	39
3.4	PERÍODO CIENTÍFICO E DOCTRINAS CONTÁBEIS.....	39
3.5	DOCTRINAS, ESCOLAS E CORRENTES DO PENSAMENTO CONTÁBIL	40
3.5.1	CONTISMO.....	41
3.5.2	PERSONALISMO	42
3.5.3	CONTROLISMO.....	47
3.5.4	NEOCONTISMO	48
3.5.5	AZIENDALISMO.....	50
3.5.6	PATRIMONIALISMO	54
3.5.7	MATERIALISMO	56
3.6	CLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE NO QUADRO GERAL DAS CIÊNCIAS	57
3.6.1	A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA POLÍTICA E SOCIAL	57

CAPÍTULO 4.....61

4. A ESCOLA NORTE-AMERICANA.....61

4.1	IMPORTANTES COLABORADORES DAS ESCOLAS DO PENSAMENTO CONTÁBIL	62
4.1.1	PERSONALIDADES NORTE-AMERICANAS	62
4.1.2	PERSONALIDADES NO BRASIL	67
4.2	AS ENTIDADES DE CLASSE	68
4.2.1	<i>AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA)</i>	68
4.2.2	<i>AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA)</i>	69
4.3	PADRONIZAÇÃO DA CONTABILIDADE	77
4.3.1	<i>COMMITTEE ON ACCOUNTING PROCEDURES</i>	77
4.3.2	<i>ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (APB)</i>	78
4.3.3	<i>FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION (FAF)</i>	79
4.4	OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	81
4.4.1	BASES INICIAIS.....	81
4.4.2	OBJETIVOS DA CONTABILIDADE FINANCEIRA	83

4.4.3	ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (APB).....	84
4.4.4	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB)	87
<u>CAPÍTULO 5.....</u>		<u>91</u>
<u>5. EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....</u>		<u>91</u>
5.1	EVIDENCIAÇÃO NA ESCOLA EUROPÉIA	91
5.2	EVIDENCIAÇÃO NA ESCOLA NORTE-AMERICANA.....	102
5.2.1	RESOLUÇÃO 220 DO BANCO CENTRAL DO BRASIL	104
5.2.2	CIRCULAR Nº 179 DO BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN.....	105
5.2.3	LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS – 6.404/76	108
5.3	ANÁLISE CONCLUSIVA DAS EVIDENCIAÇÕES	128
5.3.1	DUPLICATAS DESCONTADAS	131
5.3.2	DEPRECIAÇÃO ACUMULADA.....	133
5.3.3	CAPITAL A INTEGRALIZAR	136
5.3.4	CONTAS DE COMPENSAÇÃO	138
5.3.5	NOTAS EXPLICATIVAS	139
5.3.6	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	140
5.3.7	A IMPORTÂNCIA DA LEI 6.404	148
<u>CONCLUSÃO</u>		<u>155</u>
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</u>		<u>158</u>

RESUMO

Esta dissertação tem por objetivo principal o estudo da evolução histórica da contabilidade no contexto da visão da escola européia e escola americana, para evidenciar suas contribuições nos demonstrativos das informações contábeis no Brasil.

A pesquisa tem como ponto de partida o estudo da evolução histórica da contabilidade no contexto geral, passando do estágio inicial em que se encontram os sistemas de registros, à disseminação da escrita, às influências dos povos e da sociedade em geral, chegando às partidas dobradas e sua adaptação aos usos e costumes contábeis de suas respectivas épocas.

Em seguida, são analisadas, separadamente, as escolas envolvidas na pesquisa para compreender suas concepções teóricas e seus aspectos estruturais e metodológicos, concomitantemente à apresentação dos seus colaboradores e respectivas correntes de pensamentos. A escola americana tem uma corrente de pensamento direcionada a uma contabilidade financeira que dê suporte ao gerenciamento dos negócios, através dos seus relatórios objetivos para tomadas de decisões, ao passo que a escola européia está mais próxima da filosofia e da ciência da contabilidade.

As conclusões apontam para a escola americana como a que influenciou diretamente o atual modelo contábil brasileiro, pelo qual se busca na evidenciação da contabilidade, relatórios gerenciais eficazes e objetivos para a tomada de decisões e gerenciamento dos negócios envolvidos. Contudo, não se rejeita a importância que teve a escola européia no desenvolvimento científico da contabilidade.

ABSTRACT

The main purpose of this work is to study the historical evolution of the Accounting, within the approach of European and American schools, in order to show clearly their contributions to the statements of accounting information in Brazil.

The research starts with the historical evolution of the accounting in its general context, since the basic knowledge of the registration systems, the dissemination of the writing, the influences of the peoples and the society in general, reaching the double entries and their adaptation to the accounting customs and uses in each respective period of time.

After that, the involved schools are analysed separately in order to understand their theoretical conceptions and structural and methodological aspects, concomitantly with the presentation of their contributors with their respective currents of thought. The American school has its current of thought directed to a financial accounting focusing the business management, with its reports aiming the takings of decisions, while the European school is more involved with the philosophy and science of the accounting.

We come to the conclusion that the American school is the one that has brought more contribution to the evidences in the accounting information in Brazil, with its effective and objective managerial reports, facilitating the takings of decisions and the management of the involved business. However, we do not neglect the importance of the European school, whit its contribution to the scientific development of the accounting.

INTRODUÇÃO

Vivencia-se uma era em que a informação se consagra como um importante recurso no contexto nacional e internacional no mundo dos competitivos negócios empresariais e, pêlos grandes avanços que a tecnologia em comunicação vem nos proporcionando, torna-se cada vez mais acentuada a demanda por informações confiáveis e com a clarividência que os negócios corporativos necessitam.

Esses avanços tecnológicos estão produzindo informações praticamente *on-line* e têm sido um dos fatores relevantes no estreitamento de incentivos das práticas comerciais e de investimentos entre os diversos países e nações do mundo, direcionando, assim, a uma grande globalização empresarial.

A contabilidade tem sido um importante instrumento na divulgação dessas informações ao mercado em geral, como se pode notar nos recentes casos envolvendo as grandes companhias americanas e européias, que tiveram problemas em suas contabilidades com práticas contábeis duvidosas e, conseqüentemente, fraudulentas, trazendo assim um enorme prejuízo ao mercado de capitais e aos investidores de uma maneira geral.

Partindo desses pressupostos e com uma visão da evidenciação das práticas e fatos contábeis, a presente pesquisa tem por finalidade um estudo do conhecimento sobre a contabilidade enquanto ciência, as doutrinas que a fundamentam, além do seu modelo instrumental e a sua utilidade aplicada.

O método para consecução desses objetivos será o estudo da contabilidade juntamente com os princípios que possibilitaram o desenvolvimento das técnicas de escrituração e tratamento das informações e transações comerciais, chegando aos dias atuais com vistas a uma maior evidência das práticas e atos contábeis empregados no Brasil.

Há de se ressaltar, todavia, que não há aqui a pretensão de se esgotar o assunto, o que não impede que se levem maiores aprofundamentos na pesquisa deste tema.

O trabalho da pesquisa foi dividido em cinco capítulos, além de introdução e conclusão. No primeiro capítulo, está exposta a metodologia global aplicada a esta pesquisa.

No capítulo 2, apresentam-se considerações sobre a evolução histórica da contabilidade, destacando-se seu estágio inicial, o sistema de registro, os fatores desenvolvimentistas, a disseminação da escrita, a influência dos povos e as suas contribuições notórias para a humanidade, em todas as suas ramificações, especificando em cada momento da contabilidade como ciência social.

O capítulo 3 trata especificamente da evolução histórica da escola européia, ou seja, seu o período científico e também o marco inicial da contabilidade. Objetiva-se, portanto, traçar um perfil da evolução estrutural européia, suas considerações contábeis relacionadas à arte, à ciência, à metodologia e à técnica, às doutrinas, às escolas e correntes do pensamento

contábil. Busca-se, desse modo, tornar evidente a contribuição de cada representante dessa corrente para a sua formação.

No capítulo 4, também de forma a reconhecer a evolução histórica, estuda-se a linha de pensamento da escola americana, suas principais entidades de classe, os estudos iniciais dos princípios contábeis geralmente aceitos conduzidos principalmente pelas associações profissionais, os objetivos da contabilidade financeira e sua preocupação com as informações aos seus usuários.

O capítulo 5 procede a uma análise da história da contabilidade, traçando um paralelo entre as contribuições para uma maior evidenciação das demonstrações contábeis praticadas pela escola européia e pela escola americana.

As considerações finais buscam delinear as conclusões e justificativas a que se chegou no desenvolvimento dos capítulos. A idéia básica consiste em demonstrar, através da evolução histórica das duas doutrinas de pensamentos, qual delas influenciou diretamente o modelo contábil praticado atualmente no Brasil, pelo qual se busca a evidenciação das demonstrações contábeis.

CAPITULO 1

1. METODOLOGIA

1.1 Formulação do problema de pesquisa

Segundo Severino (2001:75), “... antes da elaboração do trabalho, é preciso ter uma idéia clara do problema a ser resolvido, da dúvida a ser superada”. Assim, tendo em vista as considerações desse autor a respeito do problema a ser tratado em uma dissertação de mestrado, delimitou-se a conjuntura atual por que passa o cenário contábil mundial e também brasileiro, a qual exige uma preocupação com o acompanhamento mais rígido das normas e práticas contábeis que estão sendo praticadas.

Uma das premissas necessárias para que se possa acompanhar o desenvolvimento e a aplicabilidade dessas normas e práticas contábeis está voltada à precisão e à clareza com que as informações são apresentadas e/ou divulgadas.

Considerou-se, portanto, que o termo evidenciação deve compreender o entendimento do processo de comunicação e sua relação com os objetivos da contabilidade, implicando relacionar dados com fatos contábeis, produzindo uma reunião lógica de fatos reportados e tratados como uma informação útil.

O problema da pesquisa foi apresentado conforme formulação a seguir.

Tomando como premissa a preocupação com as informações aos usuários da contabilidade e frente às contribuições deixadas pela escola européia e pela escola americana de contabilidade, investiga-se qual delas mais influenciou o modelo contábil atualmente praticado no Brasil, sobretudo na evidenciação das demonstrações contábeis, facilitando-se, assim, a tomada de decisões por parte dos seus usuários.

1.2 Hipótese

Vasconcelos (2002 : 36) ensina-nos que a principal resposta provável, suposta e provisória para o problema apresentado é a hipótese que, neste trabalho, pode ser assim definida:

Se o modelo americano, dentro de princípios preestabelecidos, conseguir mensurar e evidenciar a variação patrimonial existente numa determinada companhia, num determinado período e, conseqüentemente, se conseguir prover não só os seus administradores e gestores de relatórios gerenciais para tomadas de decisões inerentes à gestão do negócio, mas também munir os diversos usuários da contabilidade de informações necessárias aos seus objetivos, então é provável que seria essa a corrente de pensamento que influenciou diretamente o modelo contábil brasileiro.

1.3 Objetivo

1.3.1 Objetivo geral

Enquanto para Lakatos (1992: 102), o objetivo geral da pesquisa deve estar ligado a uma visão global e abrangente do tema e, para Vasconcelos (2002: 37), é o alvo ou fim que o pesquisador quer atingir. Assim, motivado pelos últimos envolvimento de empresas européias e americanas em fraudes contábeis, esta pesquisa tem como objetivo comparar qual das escolas mais influenciou o modelo contábil praticado atualmente no Brasil, modelo este que procurou apresentar uma maior evidenciação nas demonstrações contábeis.

1.4 Justificativa

A motivação do presente estudo foi despertada pela onda dos escândalos que se constata na atualidade nos Estados Unidos e na Europa, envolvendo fraudes contábeis em diversas empresas, consideradas entre as maiores em seus seguimentos, e que foram devidamente auditadas e tiveram seus relatórios disponibilizados e divulgados ao público em geral, não tendo sido levantadas quaisquer suspeitas sobre suas demonstrações contábeis apresentadas.

Exemplificando, cita-se o caso da gigantesca empresa americana de telecomunicações, WorldCom, que lançou US\$ 3,6 bilhões em investimentos,

valor este que na realidade deveria ter sido contabilizado como despesa. Essa transação teve como consequência uma melhora significativa em seu resultado.

Outro exemplo de escândalo foi o da também americana e maior operadora mundial de energia, a Enron, que ocultou perdas e empréstimos com parceiros que eram supostamente independentes, mas que na realidade eram garantidos pela companhia. Esse tipo de manobra teve como objetivo a não divulgação de passivos contingentes.

Este estudo justifica-se, também, pelo fato de o Brasil demonstrar preocupação com a demonstração das práticas e atos contábeis e as informações que chegam para os usuários da contabilidade. Nesse sentido, tramita atualmente no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 3.741 apresentado pela Comissão de Economia, Indústria e Comércio que, dentre outras alterações na atual legislação societária, propõe também que as companhias abertas, além das demonstrações contábeis atualmente exigidas, divulguem a demonstração do valor adicionado, pretendendo assim uma maior transparência nas informações contábeis.

1.5 Metodologia

A metodologia adotada para responder à questão da pesquisa utilizou-se de um referencial teórico, pois, conforme Lakatos (1992: 44), a finalidade deste é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre

determinado assunto, com o objetivo de permitir ao cientista “o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações”.

No tocante aos objetivos deste trabalho, as pesquisas realizadas são exploratórias, com a finalidade de proporcionar um aprofundamento na discussão do tema tão em evidência na atualidade. Assim, o tipo de delineamento utilizado neste estudo valeu-se das fontes em livros de leitura corrente, impressões diversas (jornais, boletins informativos de empresas, etc.), entrevistas, congressos, fórum de debate, publicações periódicas, cadernos de estudo *FIPECAFI*, *Rede Mundial de Computadores – Internet* e Boletim IOB – *Informações Objetivas*.

Pretende-se, com o tema escolhido, proceder a uma reflexão sobre a evolução da evidenciação contábil no Brasil, apresentando as escolas do pensamento contábil e quão importantes foram no desenvolvimento do avanço contábil brasileiro.

1.6 Delimitação da pesquisa

A pesquisa tem como ponto de partida a evolução histórica da contabilidade e seus principais colaboradores, evidenciando os primeiros passos rumo à prática da contabilidade.

Foi historicizada a evolução das duas maiores correntes do pensamento contábil, a escola européia e a escola americana, por se entender que são as duas correntes de pensamento que influenciaram direta ou indiretamente os modelos contábeis praticados no Brasil.

CAPÍTULO 2

2. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

2.1 Contabilidade

Segundo vivência-se em nosso cotidiano, notadamente os usuários da ciência contábil, todo um sistema de registro é colocado à disposição para que sejam produzidas informações sobre as movimentações patrimoniais decorrentes das transações de natureza mercantil.

Os registros de qualquer natureza seguem técnicas adequadas para cada função à qual se destinam. O texto pode registrar uma ocorrência biológica, a expressão cronológica que retrata um período de observação, a acumulação de valores que determinam o montante de um investimento, etc. Os indivíduos dispõem de técnicas que melhor se enquadram ao tratamento das informações segundo a finalidade que se está buscando.

A organização dos conjuntos de informações difere no que diz respeito ao registro qualitativo de atributos característicos de um evento, ou quantitativos, quando tal registro trata de expressão numérica.

A contabilidade trata do registro padronizado desse conjunto de informações quantitativas, produto de um fluxo de transações de qualquer natureza, para sua utilização ampla por qualquer usuário que seja.

Ludícibus (2000: 19) ratifica esse ponto de vista, considerando que o objetivo da contabilidade é constituir-se em um arquivo básico de informação contábil, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes nesse ou naquele tipo de informação, nesse ou naquele princípio de avaliação, desde que extraídos todos os informes do arquivo básico estabelecido pela contabilidade.

A contabilidade carrega conceito que lhe atribui, fundamentalmente, importância para tratamento das informações de nível econômico. Embora tenha aplicação na produção de informações de interesse social, ecológico, etc., teve seu embrião desenvolvido a partir da necessidade de melhor aferir as variações patrimoniais decorrentes de atividades mercantis.

2.2 História da contabilidade

A compreensão da contabilidade requer o estudo da sua história evolutiva, seus fundamentos e sua contribuição cultural.

A função do estudo da história da contabilidade não é um mero estudo para preencher uma lacuna nos cursos de graduação e pós-graduação, satisfazendo curiosidades sobre os alicerces da contabilidade. Lopes de Sá (1999: 20) enfatiza que vários aspectos dessa ciência, apresentados como novos, em suas formas básicas, já existem há milhares de anos, como é o caso do uso de matrizes, técnicas de custeio e orçamentos.

Para Lopes de Sá (2001:100), geralmente quando se fala de história da contabilidade a noção preliminar que fica é a de que se está tratando de passado remoto e que tal conhecimento é apenas ilustrativo, de cunho apenas suplementar na cultura.

As diversas instituições de ensino têm demonstrado sua preocupação com a transmissão do conhecimento sobre a história da contabilidade. Ludícibus indica a Escola de Comércio Álvares Penteado, provável pioneira nesse ensino, e a FEA USP, como instituição de grande contribuição pela atuação de seus professores, dentre eles Francisco D`Auria, Frederico Herrmann Júnior, Coriolano Martins (Ludícibus, 2000: 36).

O entusiasmo que tem sido dispensado a esse ramo do estudo provocou o surgimento de duas tendências entre os estudiosos que, embora compartilhem da mesma idéia de que a contabilidade não deva ser estudada isoladamente como uma técnica, alimentam um distanciamento do conceito tradicional da história da contabilidade, introduzindo o que se conhece por Nova História da Contabilidade.

Segundo Esteve (2001), na essência, as características que diferenciam essas duas tendências residem, em primeiro lugar, na perda de convicção na possibilidade de se alcançar a objetividade, no estudo e descrição dos fatos históricos, dando chance que a interpretação dos fatos ganhe contornos mais sólidos e, em segundo, o abandono da teoria que considera a contabilidade

como uma atividade que apresenta processo mais ou menos linear de progresso contínuo.

De aceitação pacífica pela comunidade científica, resta o conceito de que a história da contabilidade é estudada e descrita por meio de registros e testemunhos.

2.3 Estágio inicial da contabilidade

Da natureza o homem primitivo tirava sua subsistência, limitando-se ao consumo daquilo que necessitava, sem a prática de acumular substâncias que não tinham fundamental importância naquele momento. Gradativamente passou a acumular objetos com a finalidade de troca. Estava nascendo aí a figura do mercantilismo. Sem dúvida o mais importante dos fatores que promoveram a criação e desenvolvimento dos sistemas de escrituração contábil.

Segundo Ludícibus (2000: 30), “alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4.000 anos a.C”. Nesse período, os assírios e os sumérios que habitavam a região entremeada pelos rios Tigre e Eufrates, denominada Mesopotâmia, produziam colheitas excelentes por causa da fertilidade do solo. O resultado era a inevitável sobra de produtos em contrapartida à carência sofrida por outros povos circunvizinhos. A riqueza dessa região deu origem então a cidades onde

apareceram os primeiros pólos comerciais. E, conforme Schmidt(2000:23), esses excedentes agrícolas tornaram-se disponíveis para o comércio, o que estimulou a fundação e o crescimento de cidades, de mercados e feiras.

No Egito, os agricultores das margens do Nilo eram obrigados a pagar tributos pelo uso da água do rio para irrigação de suas plantações. Pagavam seus tributos com cereais e óleo de linhaça. Os registros dessas operações eram efetuados desenhando-se figuras representativas de cereais nas paredes das casas dos agricultores. Depois as transações efetuadas eram registradas nos papiros pelo sistema de hieróglifos.¹

No império babilônico os registros eram efetuados em placas de argila preparadas para representar as contas envolvidas nas transações, utilizando-se o sistema cuneiforme. Esse sistema consiste num gênero de escrita composta de sinais triangulares em forma de cunha. Esta é a forma mais antiga de escrita de que se tem notícia e foi largamente utilizada até o primeiro século da era cristã. A escrita cuneiforme assim como os hieróglifos apareceram por volta de 3400 aC e foram os métodos de escrita precursores dos alfabetos posteriormente surgidos.

De forma rudimentar os vários métodos de escrita procuravam registrar os fatos através de simbologias que designavam o tipo de coisa possuída e suas quantidades. Esse conjunto de informações distribuídas de acordo com o

¹ Cada um dos sinais da escrita pictográfica dos antigos egípcios e de outros povos, como os maias.

tipo de coisa e quantidade dessa coisa formou o conceito primitivo de conta (Schmidt 2000: 30).

Os registros de uma escrituração evidenciavam e quantificavam a riqueza patrimonial dos indivíduos ou comunidades. É indiscutível que a padronização não existia, bem como não existia a comparabilidade de riquezas. Os negócios realizados entre povos de culturas diferentes não produziam um registro consistentemente correspondido entre as partes. Os babilônicos utilizavam a escrita cuneiforme expressa em peças de argila, ao passo que os egípcios utilizavam os hieróglifos grafados sobre o papiro.

2.3.1 Sistema de registro

Conforme Schmidt (2000: 16), os sumérios utilizavam fichas produzidas em argila para representar as transações entre os indivíduos. Cada ficha representava uma unidade de mercadoria e eram armazenadas em recipientes específicos conhecidos como envelopes, bem como uma dívida de uma pessoa à outra. Fica evidente que as transações comerciais eram representadas por transferência de fichas de argila de um envelope a outro, refletindo a entrada ou saída física de ativos.

Ainda, segundo Schmidt (2000: 16), evoluindo do sistema de fichas de barro, os sumero-babilônicos utilizavam placas de argila especialmente confeccionadas para registro de suas operações, distribuídas em placas pequenas onde se registrava cada evento realizado, depois resumido em placa

maior, condensando o movimento de um determinado período, também agrupado por natureza de acontecimentos. Já na época se adotava a separação das naturezas de operação para registro das transações. Analogicamente, podemos relacionar as placas menores como sendo o registro de um único lançamento; as placas maiores corresponderiam ao resumo do movimento de um determinado período.

Os egípcios, com seu papiro, deram origem aos livros contábeis e demonstravam grande sofisticação no seu modelo de escrituração. Dispunham de registros sofisticados nos quais se utilizavam dos conceitos das matrizes, como na matemática.

Num passo seguinte, os romanos chegavam a utilizar um livro de escrituração de transações e fatos patrimoniais para cada atividade que era desempenhada, como, por exemplo, o livro da colheita do trigo, o livro da produção do vinho, etc.

Há que se salientar que, embora revestidas de impressionante sofisticação, a escrituração da época sofria de importantes limitações, menos relevantes para aqueles povos porque a expressão escrita através dos numerais e do alfabeto contemporâneo não era conhecida. Não eram conhecidos os valores negativos, valores fracionários nem o conceito do zero. O desconhecimento de escrita comum contribuía para a inibição do aperfeiçoamento dos registros, já que a simbologia que era utilizada apresentava limite de expressão pouco variado.

Com isso, o sistema de escrituração considerava unicamente os fatos patrimoniais existentes e observáveis, limitando, assim, o registro completo de transações como atualmente se observa.

A contribuição da contabilidade para a humanidade pode ser mais ampla do que se imagina. Lopes de Sá (1999: 19) chega a mencionar que estudiosos da questão afirmam que foi a escrita contábil que deu origem à escrita comum e não o inverso.

Segundo Schmidt (2000: 17), trabalhos arqueológicos dão conta que foram os contadores da antiga Soméria (Uruk) que desenvolveram o conceito dos numerais e seu tratamento abstrato.

2.4 Disseminação da escrita

Cada civilização mantinha seus registros por meio de pictografia² própria. A pictografia era o sistema de escrita em que se exprimiam as idéias por meio de cenas figuradas ou simbólicas. Com todo acervo tecnológico que se acumulou até hoje, não fica difícil imaginar quão precário era o sistema de registros, sem o uso do alfabeto.

² Escritura primitiva ideográfica, em que as idéias são expressas por meio de cenas ou objetos desenhados.

Nos ensina Schmidt (2000: 23) que grande contribuição foi dada pelos fenícios³ com a disseminação de seu alfabeto por toda a região do Mediterrâneo, estabelecendo ampla base de domínio. Os gregos adotaram o alfabeto fenício em 1000 aC; os hindus incorporaram o alfabeto fenício na sua cultura em 800 aC.

2.4.1 A influência da Igreja Católica

A Igreja Católica foi, no período medieval, a entidade que concentrava todo o conhecimento sistematizado, uma vez que as bibliotecas ficavam em seu poder. O clero era constituído na sua maioria por indivíduos ricos, que nem sempre possuíam vocação religiosa para praticarem a fé. Eram admitidos na congregação mediante compensação pecuniária.

A Igreja também acumulava riquezas com a doação de parte do patrimônio de devotos em troca de perdão pelos pecados cometidos.

Os líderes do clero, formados preponderantemente por avarentos nobres da burguesia e por estudiosos formados na própria Igreja, eram os credenciados a se tornarem grandes incentivadores dos estudos para o aperfeiçoamento dos instrumentos de controle e registro das transações patrimoniais, as quais se tornavam cada vez mais complexas e volumosas. Era

³ Povo semita que habitava a região que se estende pelo território atualmente ocupado pelo Líbano, Síria e parte de Israel, e era composto principalmente por artesãos, comerciantes e navegadores.

preciso melhor refletir sobre o patrimônio crescente dessa instituição que, em aliança com os senhores feudais, comandava o Estado, além de sua jurisdição religiosa, tal liderança deveria prestar informações sistematizadas à alta hierarquia da Igreja.

2.4.2 Evolução cultural e tecnológica

No plano econômico, a expansão do comércio e do mercado era um fato que marcava o período da transição do feudalismo para o capitalismo. A burguesia cada vez mais administrava grandes negócios que passavam a ser incompatíveis com o sistema feudal. Destacados pela atividade comercial desenvolvida, os italianos inventaram figuras originais no âmbito comercial, como várias formas de sociedades mercantis, letras de câmbio, seguros marítimos, etc.

O comércio marítimo era tratado como um empreendimento, ao qual pessoas se associavam não só para dividir os benefícios das aventuras comerciais como também seus riscos potenciais.

Tem-se notícia de que a primeira moeda de ouro da Europa foi cunhada em 1252 na região de Florença, embora se discuta a introdução da moeda como expressão monetária na região da Ásia por volta do ano 650 aC. Os empréstimos se multiplicavam, produzindo resultados não relacionados à produção. A usura enriquecia ainda mais a burguesia.

O interesse da burguesia em organizar um sistema político mais coerente com as necessidades de expansão do comércio acabou por auxiliar na formação desta nova estrutura político-econômica: o capitalismo nascente.

No plano religioso, toda essa conjuntura leva também ao surgimento de fortes críticas à Igreja Católica, aos padres, aos abusos econômicos dos tributos por ela cobrados.

A imprensa escrita foi outro veículo eficiente de disseminação do conhecimento através dos povos e dos tempos, possibilitando acelerar os processos de conhecimentos desenvolvidos pelos povos. Na cultura medieval, até o uso da impressão através do processo de xilografia, os trabalhos eram reproduzidos manualmente, um a um. A técnica da xilografia⁴ foi desenvolvida no interior dos conventos, e consistia na reprodução das obras em placas de madeira, que se tornavam matrizes para as impressões posteriores. Esse processo seria o antecessor do que se conhece por imprensa tipográfica, lançada na metade do século XV.

Em meio a todas essas mudanças, fruto de demanda crescente, o sistema de escrituração dos fatos contábeis veio se aperfeiçoando, sofrendo grande salto com o aparecimento do sistema de contabilidade que se apóia fundamentalmente no conceito das partidas dobradas, que revolucionou a escrituração contábil da época.

⁴ Gravura em madeira, xilogravura.

Para Melis (apud Schmidt, 2000: 23), foi esse período que ficou marcado como o final da era da contabilidade antiga e o início da era da contabilidade moderna.

2.5 Sistema das partidas dobradas

Embora não se conheça o autor, nem se possa garantir nada sobre a data exata de tal evento, criou-se por volta do século XII e XIII o notável processo de registro que permanece, até hoje, inalterado em suas bases. Schmidt (2000)

No ano de 1494 o Frei Franciscano Luca Pacioli (1445-1510), estudioso da matemática, publica uma enciclopédia sobre o saber matemático da época e de um tratado sobre proporções. Nesse trabalho, de nome *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*, estavam contidos 36 artigos sobre contabilidade denominado *Tractatus de computis et scripturis*. O sistema das partidas dobradas era a essência da obra, e se transformou no marco histórico que deu início à contabilidade moderna.

Na verdade, Pacioli não teve o mérito da autoria do método das partidas dobradas. Segundo documentos históricos, esse método já era utilizado em épocas anteriores. Coube a ele o indiscutível mérito de organizar um sistema completo de contabilidade fundamentado nas partidas dobradas.

Um dos primeiros manuscritos que inclui as contas de partidas dobradas, data de 1458 e foi concluído por Benedetto Cotrugli, na região de Avellino, Itália.

Encontra-se arquivado, no museu do Vaticano, um documento datado de 1279, no qual estão registradas as receitas e despesas do Papa Nicolau III. O sistema adotado é um protótipo do sistema das partidas dobradas.

Seguramente, embora haja diferenças de opinião sobre em que região da Itália tenha sido utilizada pela primeira vez a partida dobrada, ela foi aplicada possivelmente entre 1280 e 1335 (Iudícibus, 2000: 41). O *Giornale Dal Libro Segreto Di Giotto De Peruzzi*, de 1308, é um caso evidente de emprego das partidas dobradas, antes da obra de Pacioli.

Frederico Melis (apud Iudícibus, 2000: 40) menciona o aparecimento de exemplos de partidas dobradas a partir da metade do século XIII (ano de 1250), sendo observadas apenas nos grandes empreendimentos.

A partida dobrada se apoia no princípio da equação, não há dúvida, mas, logicamente, ela representa a explicação da origem e do efeito do fenômeno patrimonial, uma igualdade de valor em causa e efeito de um fenômeno ou acontecimento havido com a riqueza patrimonial (Lopes de Sá, 1999: 22). Para cada registro em contas de crédito está correspondido um registro em conta de débito.

A nomenclatura surgiu espontaneamente. Ao registro completo de uma transação se dava o nome de partida. Assim, ao se promover a duplicação da quantidade de registros efetuados, passou-se a chamar de partidas dobradas.

2.5.1 Adaptação ao uso

Não obstante a sensível contribuição que o novo método de contabilidade trouxera ao comércio, ele não teve rápida aplicação em toda a sociedade. Levou algum tempo para que a sociedade se adaptasse a ele. Empreendimentos menores na Europa ainda utilizavam o sistema de partida simples até o século XVIII.

Por exemplo, em Portugal, até 1761, a contabilidade pública era efetuada pelo sistema de partidas simples e escondia toda uma série de fragilidades e inseguranças na precisão dos registros. Por ordem do Rei José I, através de lei de 22 de dezembro daquele ano, criou-se o órgão fiscalizador das contas do Estado, denominado erário régio e tornou-se obrigatória a escrituração contábil das transações do Estado pelo sistema das partidas dobradas, medida arrojada para Portugal de então.⁵

⁵ Artigo apresentado no 7º Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade, em agosto de 1996, em Ontário – Canadá.

2.6 A era da contabilidade moderna

2.6.1 Evolução estratificada

Conforme Federigo Melis, a estratificação da contabilidade na sua contínua evolução através dos tempos considera os seguintes períodos em sua história:

Idade Empírica – Marcada pelo seu início nos tempos primitivos, até a obra de Leonardo Fibonacci em 1202.

Idade da Sistematização - Tem início em 1202 e final em 1494 com a publicação da obra de Luca Pacioli.

Idade Moderna - Abrange o período compreendido pela obra de Luca Pacioli até a obra de Francesco Villa em 1840, sendo esta o marco inicial da idade científica, que perdura até nossos dias.

As fases estratificadas da história da contabilidade foram marcadas por obras produzidas pela escola europeia, notadamente a italiana.

2.6.2 Escola italiana do pensamento contábil

A contabilidade moderna é fruto de uma mudança social e econômica vivida por comunidades do norte da Itália.

As importantes obras de autores da escola italiana, na era da contabilidade moderna, são citadas por Ludícibus (2000: 41):

1586 – Ângelo Pietra – publica trabalho sobre a aplicação do método contábil na administração de seu convento e a referência a aplicações bancárias, mercantis e patrimoniais. É, talvez, o primeiro autor a escrever sobre previsões orçamentárias.

1636 - Ludovico Flori – publica trabalho que, segundo Melis, alcança o ponto mais alto da contabilidade italiana até o século XIX. A finalidade do trabalho é a mesma da obra de Pietra: descrever a aplicação do método das partidas dobradas aos mosteiros.

Até o século XVIII, as teorias contábeis vigentes eram praticamente as mesmas apresentadas na obra de Luca Pacioli. A partir de D'Anastasio, a contabilidade começa a ser discutida como ciência. As importantes obras desse período são:

- 1803 - Niccolò D'Anastasio – publica obra que trata do caráter científico da contabilidade.
- 1838 - Giuseppe Ludovico Crippa – publica obra precursora da teoria econômica das contas.
- 1840 - Francesco Villa – publica obra considerada pelos autores italianos como o demarcador do início da fase em que a contabilidade se afirma como ciência.
- 1867 - Francesco Marchi – publica obra que apresenta de forma completa a teoria personalista das contas, classificando-as em quatro categorias: do proprietário, do gerente, dos consignatários e dos correspondentes.
- 1886 - Giuseppe Cerboni – publica o que se considerou seu melhor trabalho, considerado uma das obras primas da contabilidade em todos os tempos.
- 1910 - Fabio Besta – publica uma edição completa em três volumes, que trata da contabilidade enquanto instrumento de controle.

Segundo Ludícibus (2000: 43), Besta foi o primeiro e é talvez o maior contador moderno. Muitas teorias hoje tornadas famosas pelos autores norte-americanos tiveram seu primeiro expositor em Besta. Além da ciência do controle, desenvolve a teoria materialista das contas, abandonando o trabalho de Marchi e Cerboni. Besta, juntamente com Pacioli, é considerado por ele o maior vulto da contabilidade em todos os tempos.

As correntes doutrinárias do pensamento desenvolvidas nessa época identificam-se personalisticamente com determinados autores e são assim classificadas : (Schmidt 2000)

- ◆ CONTISMO – precursores: Embora muitos tenham sido aqueles que deram suas contribuições, foram Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli que se destacam consideravelmente dos demais.
- ◆ PERSONALISMO – precursor: Francesco Marchi
- ◆ CONTROLISMO – precursor: Fabio Besta
- ◆ REDITUALISMO – precursor: Eugen Schmalenbach
- ◆ PATRIMONIALISMO – precursor: Vincenzo Masi
- ◆ AZIENDALISMO – precursores: Leo Gomberg, Johan Friedrich Schar, Rudolf Dietrich, H. Nicklish, Alberto Ceccherelli.
- ◆ NEOPATRIMONIALISMO – precursor: Antonio Lopes de Sá

O estudo detalhado dessas doutrinas faz parte da seção que trata da ciência da contabilidade e sua contribuição social.

CAPÍTULO 3

3. ESCOLA EUROPÉIA

3.1 A contabilidade como ciência

O período científico da contabilidade tem como marco inicial a publicação da obra *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, em 1840, de autoria de Francesco Villa, quando a contabilidade passou a ser considerada ciência (Schmidt, 2000: 56).

A Itália foi o berço inicial da filosofia da escola européia, a quem devemos muito, pois nada se tinha sobre a contabilidade como ciência, sendo esse país o pioneiro em desenvolvimento sobre as diversas filosofias que vieram a ser aplicadas posteriormente.

Durante as várias passagens dessas filosofias, às quais os estudiosos deram o nome de escolas, ficou evidente o questionamento sobre a empregabilidade do termo "ciência", portanto cabem a as seguintes indagações :

- a) A contabilidade é uma ciência?
- b) A contabilidade é uma técnica? Uma arte?
- c) A contabilidade é um sistema de informação?

Afinal de contas o que é contabilidade ? Tenta-se, a seguir, de forma organizada, expor alguns dos principais argumentos e idéias de caráter científico merecedores de atenção, para posteriormente dar-se ênfase aos acontecimentos da escola européia.

O que é ciência?

Ciência significa conhecimento, saber adquirido, "a dinâmica de todas as características do conhecimento científico de uma forma integrada e universal, na busca das leis que regem os fenômenos da natureza incluindo o social" Ludícibus, (1997: 69).

O que é conhecimento?

Saber que se adquire pela leitura e meditação; instrução, erudição, sabedoria. Conjunto organizado de conhecimentos relativos a um determinado objeto, especialmente os obtidos mediante observação, a experiência dos fatos e um método próprio. Soma de conhecimentos práticos que servem a um determinado fim.

O método científico ?

É um conjunto de normas-padrão que pautam uma pesquisa para que ela seja bem-sucedida e seus resultados obtenham a adesão racional da comunidade científica.

3.1.1 Definições de hipótese, lei e teoria:

Hipótese: proposição ou conjunto de proposições que constituem o ponto de partida de uma demonstração, ou então uma explicação provisória de um fenômeno, devendo ser provada pela experimentação (Japiassu,1986:250).

Lei: relação necessária estabelecida entre dois acontecimentos. Lei Científica: aquela que estabelece entre os fatos relações mensuráveis, universais e necessárias, autorizando a previsão (Japiassu,1986: 252).

Teoria: conjunto de concepções, sistematicamente organizadas; síntese geral que se propõe explicar um conjunto de fatos cujos subconjuntos foram explicados pelas leis (Severino, 1992: 126).

3.1.2 Ciência, técnica e tecnologia

Ciência, técnica e tecnologia são palavras relacionadas entre si; ao se fazer referência a uma delas, inevitavelmente as demais surgem em cena.

A ciência é uma das formas de conhecimento elaboradas pelo ser humano para compreender de forma racional e objetiva o mundo e tornar a natureza inteligível. Técnica, assim como tecnologia, provém do grego techne, que significa arte ou habilidade. Embora procedam da mesma raiz etimológica,

“técnica” e “tecnologia” têm sido empregadas em sentidos diversos destacando-se:

- a) Técnica: a parte material de uma arte ou ciência. Conjunto dos processos de uma arte ou ciência, Aulete (1958: 4887).
- b) Tecnologia: O conjunto de processos especiais relativos a uma determinada arte ou indústria. Explicação dos termos próprios das artes, ofícios (Aulete, 1958: 4887).

No início do século XVII, dois fatos cooperaram para o aparecimento da tecnologia como uma aproximação da técnica com a ciência moderna. O primeiro foi o aparecimento, na Europa, de uma crença de que tudo que pudesse ser feito pelo homem poderia sê-lo por intermédio de conhecimentos científicos. O segundo foi que a ciência experimental exigia, para seus experimentos, instrumentos de medida precisos que teriam de ser fabricados ou por cientistas com dotes artesanais ou por artesãos, informados pelas teorias científicas.

Essa, sem dúvida, foi a origem da tecnologia como utilização das teorias científicas na solução de problemas técnicos. Os primeiros sucessos apareceram ao se explicar o funcionamento das máquinas a vapor por meio de teorias científicas. Esse sucesso firmou-se com a aplicação de teorias científicas para a construção de máquinas elétricas e confirmou-se com a

eletrônica; não se sabe exatamente onde termina a ciência e começa a técnica. (Vargas, 1990).

O grande público, freqüentemente, confunde ciência e técnica, na medida em que a ciência geralmente só se torna por ele conhecida através de suas aplicações práticas. Para alguns autores, a ciência consiste na descoberta das relações objetivas que existem no mundo real. Já a técnica, em sentido amplo, é um conjunto de processos bem definidos e destinados a produzir resultados considerados úteis.

Para poder se comunicar contabilmente os estudiosos da contabilidade tiveram necessidade de otimizar os seus meios de comunicação. Inicialmente utilizando-se de signos que expressavam por exemplo bens ou materiais; em uma segunda fase utilizando a escrita ainda em sua fase rudimentar e, evoluindo, muitos séculos depois, através de métodos mais eficientes já demonstrando algum sentido de caráter científico.

Em seu processo de evolução, para atendimento das complexas necessidades do mundo em que vivemos, faz-se necessário o desenvolvimento da matéria em bases sólidas com alto grau de fundamentação científica.

Apesar de sofrer reflexos de uma categoria conservadora pode-se afirmar que nos últimos anos a contabilidade vem se fixando como uma ciência de grande expressão no cenário global. Mas como proceder ao enquadramento

da contabilidade como ciência? Em que fase ou momento começamos a identificá-la realmente como ciência? Quais os requisitos realmente necessários para o seu enquadramento no campo das ciências? Esses são alguns dos pontos que se pretende posicionar a seguir:

A história da contabilidade se divide, segundo o historiador e contador Federigo Melis (1989: 82), em:

- ◆ Idade Empírica: de 8000 anos atrás até o ano de 1202 d.C;
- ◆ Idade de Sistematização: de 1202 a 1494;
- ◆ Idade da Literatura Contábil: de 1494 a 1840;
- ◆ Idade Científica: de 1840 aos nossos dias.

Uma das correntes doutrinárias defendeu a idéia de que a ciência contábil é a doutrina das contas representativas dos atos e fatos contábeis.

Para essas correntes, o fenômeno patrimonial seria gerado pela ação humana sobre o patrimônio (bens, direitos e obrigações) e deve ser estudado sob o prisma do fim que se tem em mente atingir.

A prova de que o conhecimento contábil é científico reside na sua forma e, em grande parte, na sua essência:

- ◆ depende de uma série de raciocínios lógicos;
- ◆ estabelece verdades gerais e eternas à organização;
- ◆ tem um determinado objeto de tratamento;

- ◆ tem um fim determinado a ser cumprido;
- ◆ pode ser analisado sob a luz da filosofia;
- ◆ dispõe de metodologia própria ou específica.

A ciência contábil, além de estudar o patrimônio sob o aspecto de valores, preocupa-se também com a parte administrativa, no que diz respeito aos atos contábeis (registros que não alteram de imediato a estrutura patrimonial, como, por exemplo, um aval concedido) e fatos contábeis (que alteram de imediato a estrutura patrimonial de forma permutativa ou modificativa) praticados pela administração.

A contabilidade, em síntese, pode ser considerada ou analisada como:

Arte	Das normas e princípios da escrituração.
Ciência	Quando dita as normas e princípios contábeis, analisando-os à vista dos dados oferecidos pela escrituração.
Metodologia	Estudo do método contábil. Ato de dirigir o estudo contábil na investigação das verdades de nossa ciência. A contabilidade é uma ciência social e seu método é, preferencialmente, o indutivo (Lopes de Sá, 1989: 289).
Técnica	Conjunto de processos adotados em contabilidade para registrar os fatos patrimoniais; escrituração contábil.

Foi árdua a luta dos profissionais da contabilidade, para elevá-la ao campo das ciências. Transmitida de mestres para alunos, vem a contabilidade, através dos séculos, amadurecendo com novas conquistas no campo científico.

Iniciou-se a caminhada para a ciência, desde as primeiras teses de Nicolo D'anastásio, Francesco Villa, Degrange (pai), Marchi, Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi, Fábio Besta, Gino Zappa, Vincenzo Masi e outros (Período – 1803 a 1927).

Tem-se conhecimento das maiores polêmicas travadas, no sentido de firmar a contabilidade como ciência, nas teses defendidas pelos seguintes autores:

ANO	CONTADOR	IDÉIAS DEFENDIDAS
1873	Giuseppe Cerboni	Apresentou os primeiros ensaios da logismografia (conceito fortemente jurídico que estabelecia a igualdade entre débitos e créditos);
1873	Fábio Besta	Ainda jovem, combateu os princípios logismográficos de Cerboni;
1926	Gino Zappa	Discursando na abertura do ano acadêmico (1926: 927) da Real Academia de Ciências Contábeis Cá Foscari de Veneza, sobre o tema “Novas tendências no estudo da contabilidade”, confirma os princípios de Fábio Besta;
1927	Vincenzo Masi	Publicando a sua obra <i>A contabilidade como ciência do patrimônio</i> .

Após a publicação da obra *La regioneria scientifica*, de Cerboni, (1886) houve a aceitação da contabilidade decisorial e a teoria começa a avançar em relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades,

promovendo, assim, a publicação de obras científicas, o estabelecimento das escolas do pensamento contábil e a solidificação de um período científico para a contabilidade.

Segundo Lopes de Sá (1994: 36), as principais escolas doutrinárias e seus representantes mais importantes são resumidamente destacadas a seguir:

ESCOLA	PENSAMENTOS CONTÁBEIS
Contismo	Ciência das contas – Nicolo D’Astanasio – 1803;
Personalismo	Personificação das contas – Giuseppe Cerboni – 1886;
Neocontismo	Valor das contas - Fábio Besta – final do século XIX;
Controlismo	Controle da riqueza administrada – Fábio Besta – 1880 / 1881;
Aziendalismo	Tem como base a economia aziendale – Gino Zappa – 1947;
Patrimonialismo	Patrimônio = objeto da contabilidade - Vincenzo Masi - 1923;
Materialista	Materialidade das coisas – Fábio Besta – 1880.

3.2 Teoria geral e ciência contábil

Uma teoria geral que pudesse oferecer um “corpo de doutrina” a qualquer ramo do conhecimento humano só poderia sustentar-se a partir de uma “lógica do objeto” que estuda; ou seja, só pelo caminho da razão organizada, pode-se erguer um edifício cultural e só pela consciência do essencial se chega à percepção das análises e das sínteses do que em profusão ocorre.

Em verdade, existem linhas mestras, básicas, que alicerçam uma teoria geral e outras muitas que formam teorias derivadas.

A contabilidade padeceu de sua imaturidade científica e de um número expressivo de estudiosos ávidos por teorizá-la, sem todavia, partirem de estruturas lógicas que suportassem um “corpo de doutrina”. Por isso, muitos foram e são os caminhos que ainda se desviam de um tronco principal.

Só penetrando nas conjecturas essenciais, a partir do início do século XIX, e, sendo ávida a busca, com expressivo número de estudiosos, o resultado não poderia ter sido outro, ou seja, o de opiniões divergentes no enfoque e na metodologia na definição de contabilidade.

Aos poucos, todavia, foram-se acomodando esses acervos culturais e, na atualidade, já é possível apresentar uma teoria geral do conhecimento contábil, abrangendo em seus fundamentos:

- ◆ As relações que formam o fenômeno patrimonial;
- ◆ Como se interacionam tais relações;
- ◆ Que lógicas existem nessas interações;
- ◆ Modelos de comportamentos do fenômeno patrimonial.

A compreensão da “essencialidade” da contabilidade como “ponto de partida”, para o entendimento “racional” do que ocorre com a riqueza individualizada ou de grupos, oferece uma “visão holística” dessa ciência.

Tal visão “geral do conhecimento”, resultante da sua essência, permite, depois detalhar e, então, enseja “teorias especiais” ou “derivadas”.

A ciência contábil se organiza, como as demais, através de hipóteses, variáveis e teorias e, como consequência do uso útil de seu conhecimento, no campo da aplicação.

Na verdade, a “intuição científica” é muito antiga, mas a “teoria científica”, em nossa disciplina, é do século XIX.

Como a contabilidade apoia-se no racional, é a partir de proposições lógicas, inspiradas por suas teorias, que encontra suas leis e, através delas, obtém, gradativa e progressivamente, sua vigorosa manifestação doutrinária.

Em contabilidade, o que ocorre com o patrimônio individualizado ou do empreendimento humano (azienda) é a matéria de observação. A teorização contábil, por isso, tem raro valor para que o “racional” ocorra no campo do conhecimento, sendo imprescindível para a compreensão e a inteligente explicação do que ocorre com a riqueza individual.

3.3 Período pré-científico

O período pré-científico terminaria com uma intensa discussão doutrinária entre as escolas francesa e italiana, esta ansiosa por retomar a liderança cultural que por tanto tempo exercera.

O ardente desejo da passagem definitiva do conhecimento contábil para o científico já se espelhava no título de uma obra de 1803, de Nicolo D'anastásio, *La scrittura doppia ridotta a scienza* (A escrita dobrada transformada em ciência). Embora o livro não fosse nitidamente científico, manifestava já a tendência que corria na época.

Segundo Lopes de Sá (1997: 55), *“não se pode afirmar que todas as obras desse período fossem de teor pré-científico, mas, sem dúvida, foi nessa época, de Pietra a Bornaccini e Crippa que se estruturaram as idéias para que o campo da ciência fosse ocupado, dando lugar especialmente a um contismo que possuía como objeto de nossos estudos apenas o instrumento, que foi a conta, mas, inquestionavelmente envolvido por aspectos racionais”*.

3.4 Período científico e doutrinas contábeis

O período científico foi aquele em que as doutrinas se agigantaram, determinadas não só em buscar a delimitação de um objeto verdadeiro de estudos para a contabilidade, mas também, especialmente em buscar conhecer a substância gerida pelo ser humano no sentido da satisfação de suas necessidades materiais.

Todas as doutrinas trouxeram cooperação, cada uma de sua forma, todas com a intenção de acertar o encontro com a verdade. Dentre elas, o patrimonialismo foi a corrente que mais adeptos conquistou em todo o mundo, especialmente no Brasil.

3.5 Doutrinas, escolas e correntes do pensamento contábil

Como em todos os ramos do conhecimento humano, também, na contabilidade, a ciência construiu-se de teorias.

Segundo Lopes de Sá (1989: 289), “método contábil é um conjunto de regras ou cânones que se aplicam para o raciocínio da ciência da contabilidade. As observações levam a raciocínios organizados que geram conceitos, estes produzem enunciados ou teoremas”.

Os que criam bases doutrinárias e teorias, como mestres, passam a ter adeptos e assim se forma uma escola científica, fundada com base em pensamentos semelhantes. Quando vários mestres, com suas próprias observações, partindo de uma teoria principal, formam suas teorias derivadas, em diversos locais, estabelece-se uma corrente científica de pensamentos semelhantes.

Em contabilidade, não podemos negar tal relevante formação de doutrinas, escolas matrizes e escolas derivadas, bem como de correntes que somam às escolas dentro de uma unidade de pensamentos.

Como vimos, várias são as classificações das correntes de pensamentos que se formaram em torno da ciência contábil, mas, segundo Lopes de Sá (1994: 36), as principais segundo a forma de aceitar o objeto de estudos da contabilidade, foram as seguintes:

3.5.1 Contismo

Doutrina da contabilidade que reconhecia as contas como seu objeto. Definiam a contabilidade como a “ciência das contas”. Para Schmidt (2000: 28), os primeiros livros impressos deram um impulso significativo para o desenvolvimento dessa primeira escola de pensamento contábil.

Ensina-nos Schmidt (2000: 30) que essa escola teve grande impulso com os trabalhos dos contistas franceses. Entre os mais destacados, encontra-se Edmundo Degranges, que, no ano de 1795, expôs a teoria das cinco contas.

No trabalho de Degranges, que foi baseado em um estudo realizado em 1675, pelo francês Jascques Savary, as cinco contas estavam assim elencadas: mercadorias, dinheiro, efeitos a receber, efeitos a pagar e lucros e perdas.

Uma outra conta que veio a ser criada posteriormente nessa teoria foi a conta capital, com seu sentido próprio da expressão " haver" e, por convenção, da expressão "dever", quando o sócio, com sua quota, retira-se da companhia.

Muito embora vários autores, como Leonardo Fibonacci, Francesco di Balduccio Pegolotti, Alvise Casanova, Angelo Pietra, Ludovico Flori, tenham contribuído para o desenvolvimento dessa escola, foram Benedetto Contrugli e Luca Pacioli que mais se destacaram.

3.5.2 Personalismo

A personificação das contas foi conseqüência de um fato historicamente real, mas que, no processo de evolução da contabilidade, não devia ter sido generalizado.

As primeiras contas foram abertas a devedores e a credores. Na realidade, nos primórdios da contabilidade, ainda não se cuidava de anotações sobre os bens patrimoniais, portanto mercadorias, dinheiro e bens em geral estavam sob as vistas vigilantes dos seus donos, que não sentiam necessidade de manter contas regulares para o registro das mutações.

A idéia de personificar as contas data das primeiras exposições do método das partidas dobradas. E, conforme Schmidt (2000: 61), essa personificação das contas não constituía, entretanto, uma teoria fundada em

princípios científicos. Tratava-se meramente do artifício de que os primeiros autores se serviam para explicar o mecanismo das contas.

A representação dos bens materiais por meio de contas obedeceu evidentemente a considerações de ordem econômica. As próprias contas pessoais, como as demais, representavam valores, que reunidos correspondiam ao capital, ou “cavedal”, na expressão dos escritores medievais.

De acordo com Lopes de Sá (1989: 220), *“As teorias das contas gerais elaboradas pelos escritores franceses dos séculos XVII e XVIII também admitiram a personificação das contas. De La Torre, segundo testemunha A. Ceccherelli, distinguiu três classes de contas gerais, a saber:*

- ◆ *negociante;*
- ◆ *Os efeitos em espécie;*
- ◆ *Os correspondentes”.*

Edmundo Degrange, pai, entendia que as cinco contas de sua teoria deviam ser abertas ao negociante, mas não cuidou em absoluto de justificar tal relação,(Herrmann Jr.,1996: 38).

Hippolito Vannier, que fundou a sua escola no século XIX, formulou uma teoria sobre base personalista, teoria que se opunha à das cinco contas e se aproximava muito da que posteriormente foi apresentada por Marchi. Vannier classificou as contas como segue,(Herrmann Jr.,1996: 38):

3.5.2.1 Classificação das contas segundo a teoria personalista

A classificação das contas, segundo a teoria personalística possui a seguinte divisão:

- ◆ Proprietário – todo o patrimônio líquido;
- ◆ Agentes consignatários – a confiança na entrega de bens e valores materiais;
- ◆ Agentes correspondentes – relação de débito e créditos com terceiros.

As contas do segundo grupo consideravam-se abertas aos consignatários, isto é, aos empregados ou quem suas vezes fizessem, nesse caso o próprio proprietário.

Francesco Marchi considerou o estabelecimento como uma entidade confiada aos cuidados de um administrador, devedor perante o proprietário por todo o ativo, e credor por todo o passivo, incluídas, naturalmente, as contas do proprietário.

Em tais condições, sendo o administrador devedor e credor de quantias iguais, não havia necessidade de mencionar sua conta em separado, porque o próprio balanço exprimia o seu conteúdo.

Marchi não cuidou do aspecto jurídico das contas. Colocando entre o ativo e passivo a figura fictícia ou real do administrador, fez caso omissa das

relações jurídicas do proprietário, expressas pelos direitos e obrigações constantes do balanço. O conteúdo jurídico somente veio a ser considerado pela escola de Cerboni, que, acercando-se da classificação de Marchi, deu à ciência contábil notável impulso.

Contemporâneo de Marchi, Giuseppe Cerboni acompanhou com interesse os estudos do precursor da teoria personalista. Aceitou o princípio da personificação das contas, mas introduziu-lhes o conceito jurídico segundo o qual representam direitos e obrigações. Aboliu a pessoa intermediária entre o proprietário e a azienda⁶, representada na teoria de Marchi pelo administrador ou gerente.

Cerboni aceitou a classificação das pessoas propostas por Marchi, alterando as relações entre elas. Em vez de considerar aos agentes e correspondentes devedores ou credores do administrador, e este por sua vez devedor e credor do proprietário, colocou os agentes e correspondentes diretamente em face do proprietário de acordo com o seguinte axioma desdobrado em corolários:

“O proprietário”, administre ou não a azienda, é de fato o credor da substância e o devedor das passividades, perante os agentes e os correspondentes.

⁶ Azienda ou célula social é um agregado de pessoas e de coisas impessoais, com atividade permanente ou duradoura e que visa suprir objetivos traçados pelo homem, sendo parcela da sociedade.

1º. Corolário: o crédito do proprietário corresponde ao débito dos agentes e dos correspondentes, e vice-versa, o débito destes corresponde ao crédito do proprietário.

2º. Corolário: o administrador mantém o equilíbrio do dever e do haver entre o proprietário, de um lado, e os agentes e correspondentes, de outro.

3º. Corolário: o administrador não pode ser devedor e credor da azienda, a não ser como agente consignatário ou correspondente estranho a ela.

Cerboni procurou dar às contas um conteúdo representado pelas relações jurídicas entre os agentes consignatários e correspondentes de um lado e o proprietário de outro.

Segundo Cerboni: *“a contabilidade, considerando a azienda em toda a sua extensão, na sua organização e nos seus fins, indagam-lhe as funções, determinam sob que critérios devem ser baseadas as várias responsabilidades dos administradores e dos agentes, e fornece os métodos e os meios com que se devem conhecer, medir, computar e demonstrar os resultados obtidos nos vários períodos da vida aziendal”*.

Na escola personalista, dentre os diversos participantes e colaboradores, Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi merecem destaque especial.

3.5.3 Controlismo

O controlismo teve como seu principal articulador Fábio Besta, que considera a contabilidade como a ciência do controle econômico, e pela distinção entre o conceito de administração geral e administração econômica, procede à caracterização dessa escola. Tivemos, também, outros estudiosos de suma importância na formação dessa tão importante corrente de pensamento, como Vittorio Alfieri, Carlo Chidiglia, Francesco De Gobbis, dentre outros.

Essa escola serviu de base a toda doutrina contábil de nossos dias e às mais vigorosas correntes do pensamento contábil: o aziendalismo e o patrimonialismo.

A teoria controlista teve a sua estrutura profundamente alterada, com o ressurgimento de novas doutrinas que se fundamentaram nos estudos das aziendas e dos patrimônios, e foi exposta pelos seguidores do mestre Fábio Besta, tais como Gino Zappa, Vincenzo Masi e outros que haviam sido seus alunos. A doutrina controlista baseia-se no controle contábil da riqueza patrimonial.

A definição aprovada pelo I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado no Rio de Janeiro em 27 de agosto de 1924, pertence à corrente controlística. Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e de controle, relativas aos atos e fatos da administração econômica”.

Os méritos dessa escola foram inegáveis e somente não prosseguiu na sua forma de origem porque se comprovou que o controle, longe de ser o fim, é instrumento ou meio em contabilidade.

3.5.4 Neocontismo

O personalismo, que atingira o máximo grau de evolução com as obras de Giuseppe Cerboni e Rossi, foi combatido e refutado por Fabio Besta, que demonstrou fragilidade do fundamento jurídico em que se apoiava a doutrina e método logismográfico, que lhe servia de ilustração.

O método logismográfico consiste numa dupla série de contas representativas dos elementos do patrimônio, abertas aos agentes consignatários e correspondentes, de um lado, e ao proprietário de outro, ligados entre si por laços jurídicos.

Para Cerboni, a matéria administrativa representa a propriedade, ou seja “a soma geral e específica dos devedores e das obrigações do ente em nome do qual a administração é conduzida”. Asseveram os personalistas que, historicamente, essa concepção das contas é única e legítima, baseando-se no fato de as primeiras contas terem sido abertas a pessoas.

Fabio Besta argumentou que a matéria contábil é essencialmente econômica e que o verdadeiro conteúdo das contas é o valor, susceptível de modificações mesmo que a matéria não varie.

Antes de Fabio Besta, o personalismo foi combatido por Ludovico Vincenzo Crippa, que escreveu em 1938. Entendia que “a arte contábil tem por objeto ou tema genérico demonstrar os efeitos e resultados nos materiais e valores das aziendas”, para manter-lhes uma conta exata e apresentar em qualquer tempo a demonstração oportuna. A. Cecherelli é o autor da obra *La Logismologia* extraídas do texto de Crippa, que o coloca entre os primeiros defensores da teoria econômica das contas.

Ao contismo personalista, liderado por Marchi, seguia-se ao personalismo jurídico de Cerboni, combatido por Fabio Besta, que lhe opôs a nova teoria das contas e valores, isto é, um contismo racional e positivo, marco inicial do desenvolvimento do neocontismo. As contas passaram a exprimir valores, divididos em dois grupos principais, ou seja, os elementares, correspondentes a bens patrimoniais, e os derivados, referentes ao patrimônio líquido e às suas variações.

Com isso Fábio Besta restituiu à contabilidade o seu verdadeiro objeto, representado pela riqueza. As relações jurídicas que se estabeleceram em torno dessa ciência pertencem a outro domínio, a que os fatos da contabilidade não são inteiramente estranhos.

O neocontismo teve larga difusão. De um lado, conduziu a contabilidade a um novo plano de abstrações formalísticas, mas, por outro, teve conseqüências valiosas para o estudo da análise patrimonial e dos fenômenos de gestão.

Na França o neocontismo encontra os seus primeiros representantes nos tratadistas Leautey e Guilbaut, dando um sentido matemático à contabilidade na definição que formularam nos seguintes termos: “A contabilidade”, ramo das matemáticas, é a ciência da coordenação nacional das contas relativas aos produtos do trabalho e às transformações do capital, isto é, das contas da produção, da distribuição, do consumo e da administração das riquezas privadas e públicas.

3.5.5 Aziendalismo

Reconhecendo que as escolas que giram em torno do mecanismo das contas haviam falhado nos seus propósitos de erigir a contabilidade em ciência autônoma, Cerboni e Fábio Besta, como representantes das duas escolas, que

defendiam, respectivamente, o fundamento jurídico e o econômico da disciplina, dirigiram suas atenções para o campo das aziendas em que a contabilidade recebe aplicação prática.

Estudaram as questões de organização e administração, elaborando teorias próprias, que incorporaram à própria contabilidade, dando assim início à corrente aziendalista, que contribuiu eficazmente para o desenvolvimento das ciências administrativas.

Esta corrente de pensamento “aziendalista” tornou-se forte na Alemanha, mas, só na Itália ganharia sua forma completa.

Ensina-nos Lopes Sá (1998: 134) "que azienda ou célula social é um agregado de pessoas e de coisas impessoais, com atividade permanente ou duradoura e que visa suprir objetivos traçados pelo homem, sendo parcela da sociedade".

Fábio Besta, opondo-se à teoria no que concerne ao ente social de Cerboni, também estudou os aspectos da organização e da administração das aziendas, tendo em vista aplicar-lhe o seu sistema de controle econômico.

Nos trabalhos dos dois grandes tratadistas de contabilidade, que mais contribuíram para o estudo da contabilidade como ciência, encontram-se os elementos básicos para o desenvolvimento da moderna economia aziendal.

Cerboni e Besta, fazendo investigações sobre contabilidade, expandiram o campo da contabilidade nos estudos relativos à organização e à administração.

Na economia aziendale, especialmente na parte geral, é necessário distinguir entre o que é sistema de conhecimentos, norma de vida, e o que é instrumento para atingir a compreensão do patrimonialismo. Daí, a separação dos estudos da gestão, da organização e da demonstração.

Zappa não julgou conveniente apresentar uma definição própria da contabilidade. No seu estudo citado acolhe a noção vulgar que concebe a contabilidade como disciplina que estuda os processos seguidos nas aziendeas para a demonstração da gestão. O autor atribui à contabilidade a função precípua de demonstrar os resultados da gestão. Não dissocia, porém, tal função dos estudos dos fenômenos contábeis, nem reduz a função descritiva à mera questão de fórmulas.

Todas as fórmulas devem adaptar-se rigorosamente aos fatos que, com a aplicação dos princípios da contabilidade, podem ser observados e estudados em suas relações de causa e efeito.

A expressão fenômenos aziendali tem extensão demasiada para constituir objeto da contabilidade. Muitos são os fenômenos aziendali que escapam à alçada da contabilidade. Os únicos fenômenos que interessam são os que produzem variações econômicas e financeiras, ou seja, os fatos

contábeis. Esses fatos produzem mutações patrimoniais e por isso os fenômenos que interessam à contabilidade só podem ser patrimoniais.

O patrimônio, na sua constituição momentânea e no seu processo contínuo de evolução, é que forma o objeto dos nossos estudos. Para que eles se tornem profícuos e as nossas apreciações sejam precisas, não se pode deixar de examiná-los em face dos fatos da gestão.

Gino Zappa, como representante máximo da corrente aziendalista, cujos precursores foram Cerboni e Fabio Besta, teve o mérito de fazer a distinção entre as três doutrinas que formam o conteúdo da economia aziendale, colocando num só plano só a administração, a organização e a contabilidade.

Para Lopes Sá (1994: 40) a corrente aziendalista dominou a Itália no século XX, mas terminou por não oferecer um corpo de doutrina abrangente, de lógica profunda, competente para justificá-la no campo contábil.

Ainda segundo Lopes Sá (1994: 40), a visão da mesma sobre a contabilidade não convenceu e nem conseguiu impor-se por falta de uma lógica científica capaz de justificar a dignidade e autonomia necessárias.

3.5.6 Patrimonialismo

Representa a corrente do pensamento contábil que considera o patrimônio aziendale como objeto da contabilidade, observado sob o aspecto da finalidade aziendale.

É criador e chefe dessa corrente o professor Vincenzo Masi, que desde 1923 insiste com segurança em seus princípios já aceitos em quase todas as Américas e parte da Europa. Menos em sua terra natal (Itália), onde persistem até hoje os princípios implantados pelo professor Fábio Besta e seus adeptos.

Após várias publicações em revistas contábeis italianas, o Prof. Vincenzo Masi fez publicar o seu livro *La Ragioneria come scienza del Patrimonio*, onde explana com detalhes a sua teoria.

Baseia-se o professor Masi no fato de ser o patrimônio uma grandeza real que se transforma e evolui constantemente sob o fluxo da atividade humana. O patrimônio em sua marcha constante visa ao engrandecimento da riqueza administrada, com aumentos sucessivos de réditos, produzindo novos réditos. Segundo a teoria patrimonialista, a riqueza administrada se divide em dois aspectos:

Aspecto dinâmico: representa o estudo da movimentação de valores patrimoniais, visando analisar-lhe as causas e os efeitos. Toda a massa

patrimonial se compõe de valores com mutações contínuas no sentido de atingir os fins a que se destina uma empresa, ou seja, produzir bens, tendo como resultado, uma remuneração, denominada “lucro”. Esse estado dinâmico dos valores patrimoniais se caracteriza pelas velocidades de suas mutações, refletindo os resultados nos aumentos constantes da riqueza administrada.

Aspecto estático: concebendo-se o patrimônio como um complexo de bens, direitos e obrigações entrelaçando-se constantemente no sentido de se obter um resultado econômico positivo, deve-se no fim de cada exercício, colocá-lo em repouso fugaz, para se estudar o estado de seus valores e os réditos auferidos.

Essa paralisação fugaz é denominada “estática patrimonial”, pela qual se procede aos lançamentos e estudos de todos os elementos que compõem esse complexo, bem como dos resultados auferidos durante a sua movimentação.

O estudo do patrimônio foi objeto de grandes polêmicas travadas pelos contabilistas do século passado, tendo como principal baluarte o professor Fábio Besta, que procurou através de seu pensamento controlista, sobrepujar os princípios pregados pela escola personalista, comandada então por Giuseppe Cerboni.

No Brasil, não só vários congressos brasileiros, como também os mais eminentes autores manifestaram-se patrimonialistas, tais como: Francisco

D'Auria, Herrmann Jr., F.Nepomuceno, Álvaro Porto Motinho entre outros, deixando claro, em suas obras, a filiação à corrente de pensamento Vincenzo Masi.

Segundo a teoria patrimonialista, as contas eram classificadas em patrimoniais onde abrangia contas do ativo, passivo e patrimônio líquido; e contas de resultado compreendida pelas contas de despesas e de receitas.

3.5.7 Materialismo

Doutrina filosófica que se apóia na materialidade das coisas, desprezando tudo o que não tenha significado corpóreo ou material.

Em Contabilidade, pode-se considerar como doutrina materialista aquela que surgiu na chamada “Escola de Veneza”, comandada por Fabio Besta, que se fundamenta no controle econômico das aziendas, ou seja, dando o devido valor às contas, o que representou o início da derrocada da “Escola Personalística” exposta por Giusepe Cerboni, que dava às contas uma interpretação totalmente diversa, considerando as pessoas, conforme já mencionado, na teoria personalista.

Pode-se afirmar que a contabilidade teve sua elevação ao campo da ciência propriamente dita, a partir da exposição de Fabio Besta no congresso de Roma, onde se defrontou com os defensores da Escola Personalista encabeçada por Giusepe Cerboni.

O princípio materialista surgiu no ano de 1880, ocasião em que o professor Fábio Besta discursou na abertura do ano acadêmico da Faculdade “Cá Foscari” de Veneza, cuja teoria confirma em sua famosa obra *La Ragioneria*, editada em Veneza, em 1891.

Embora posteriormente tenham surgido várias outras doutrinas (aziendalista, patrimonialista, universalista, etc.), o materialismo predomina como essência principal entre elas.

Na teoria materialista, que representava uma inovação à teoria personalista, as contas eram classificadas em integrais onde se tinha ativo, passivo e patrimônio líquido, e contas diferenciais que englobava as despesas e receitas.

3.6 Classificação da contabilidade no quadro geral das ciências

3.6.1 A contabilidade como ciência política e social

Devemos, inicialmente, classificar de forma generalizada, as seguintes combinações de ciências:

- ◆ ciências matemáticas;
- ◆ ciências físico-químicas;
- ◆ ciências naturais e biológicas; e
- ◆ ciências morais e sociais.

Cumprindo indagar em qual das modalidades mencionadas se enquadra a contabilidade.

Inicialmente, acreditava-se que a contabilidade pertencia às ciências matemáticas em virtude dos métodos das partidas dobradas de Pacioli, porém as ciências matemáticas têm por objeto as quantidades consideradas abstratas e independentes das coisas. Nas ciências físico-químicas, naturais e biológicas, verificamos que são usadas constantemente expressões e metáforas sem qualquer clareza que identifique a contabilidade como uma delas. Resta-nos analisá-la quanto às ciências morais e sociais.

Segundo Herrmann Jr.(1996: 25), “Estas têm por objeto o homem enquanto ser inteligente, livre e social, considerado não somente em si, mas em seus atos e em certos fatos exteriores que são a manifestação de sua vida moral e social”.

Nesse subgrupo, temos as ciências sociais e políticas que “estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e do seu desenvolvimento” e a esse subgrupo subordinam-se o direito, a economia e a contabilidade.

A contabilidade tem por finalidade o estudo do comportamento das riquezas do homem, das empresas e das entidades econômicas e sociais e suas relações com a sociedade.

Dentre essas relações, Herrmann Jr. (1996: 25) cita três espécies:

- ◆ Relações entre os indivíduos que formam a sociedade;
- ◆ Relações entre a riqueza coletiva e a sociedade;
- ◆ Relações entre a riqueza apropriada e as empresas e entidades a que pertencem.

Estes fundamentos permitem o enquadramento da Contabilidade entre as ciências políticas e sociais.

Na conclusão do capítulo, destaca-se positivamente, a grande influência que tiveram os alemães e os ingleses na parte de auditoria, além das diversas contribuições deixadas pelas várias correntes de pensamentos, contudo, afirma Ludícibus (2000: 32), devido à falta de aplicação e comprovação de algumas de suas idéias e devido ao excessivo “culto de personalidade” desenvolvido entre os pensadores da época, a escola italiana perde substância.

Outros fatores também que contribuíram para a decadência da escola européia, com ênfase na italiana, foram os diversos trabalhos repetitivos e

excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aos princípios da pesquisa, mas apenas uma livre difusão de idéias, conclui Ludícibus (2000: 32).

O presente capítulo teve como objetivo apresentar os fundamentos de causa ou de processo pelo qual passou a escola européia de contabilidade, onde pode-se dizer, com bases nas obras dos tratadistas da história da contabilidade, que ela sempre apresentou avanços no tempo e no espaço, partindo da escrituração das partidas dobradas, fase do empirismo contábil, para as grandes teorias que formaram as doutrinas contábeis, o arcabouço científico maior da contabilidade.

No próximo capítulo será apresentado o desenvolvimento da escola norte americana, com ênfase aos seus principais pensadores, colaboradores.

CAPÍTULO 4

4. A ESCOLA NORTE-AMERICANA

Seu início caracteriza-se por seu aspecto prático no tratamento de problemas econômico-administrativos. As grandes questões levantadas por essa escola contribuíram para transformá-la em uma das mais importantes do mundo, estabelecendo as regras no tratamento de questões ligadas à contabilidade de custos, controladoria, análise de demonstrações contábeis, gestão financeira e controle orçamentário.

O interesse pela qualificação da informação contábil acabou polarizando o desenvolvimento dessa escola em dois grandes campos de atuação contábil. De um lado, a contabilidade financeira com intensa participação das associações profissionais no desenvolvimento prático e teórico; de outro, a contabilidade gerencial voltada à qualidade da informação interna para a tomada de decisão.

4.1 Importantes Colaboradores das Escolas do Pensamento Contábil

4.1.1 Personalidades Norte-Americanas

Muitas foram as equipes de colaboradores no desenvolvimento das teorias e práticas contábeis da corrente norte americana, contudo alguns desses pensadores merecem destaques individuais. Ludícibus (2000: 34) cita como figuras individuais Littleton, Paton, Sprouse, Moonitz, Anthony, Horngren, dentre outros.

Nos ensina também Ludícibus (2000: 34) que muitos foram os trabalhos dos autores norte americanos no campo teórico, e cita como exemplo a obra “*The Theory and Measurement of Business Income*, 1961, de Edwards & Bell, dois economistas que apresentaram pela primeira vez, de forma completa, o problema da contabilidade em face das flutuações de preços em geral (não apenas da inflação), como ampla abordagem econômica”.

Dentro dessa corrente de pensadores, o professor Richard Mattessich merece destaque especial, onde primeiramente, no ano de 1940, iniciou sua brilhante formação acadêmica no ramo da Engenharia Mecânica, e quatro anos após já tinha concluído outro curso de semelhança ao MBA, e em março de 1945 concluiu sua tese de doutoramento em Ciências Econômicas pela Universidade de Economia de Viena, conforme Schmidt (2000 : 140).

Ainda conforme Schmidt (2000: 140), “o final da década de 60 e início da de 70 foram marcantes para sua carreira. Foi o período de reconhecimento mundial de seu trabalho. Em 1970, foi convidado para ser professor-visitante da Universidade de Catenbury, na Nova Zelândia. Foi condecorado, em 1973, pela American Accounting Association em conjunto com AICPA com uma medalha de ouro por sua notável contribuição à literatura contábil. Também foi condecorado por academias italianas e austríacas. Acumulou, de 1976 a 1978, o cargo de professor das universidades de British Columbia e a de Tecnologia de Viena”.

Mattessich apresenta trabalho especialmente no desenvolvimento do aspecto teórico da contabilidade, buscando uma maior fundamentação metodológica à disciplina. Schmidt (2000:140)

Hendriksen, é outro autor da corrente norte americana merecedor de destaque, principalmente pelo estudo profundo e completo sobre a teoria contábil, sendo que seus trabalhos são adotados nos cursos de graduação e pós graduação das Universidade brasileiras.

Destaca-se também, com seus estudos no campo da contabilidade e das finanças o colaborador Willian Beaver, o qual conclui que a história das partidas dobradas está envelhecida há 5 séculos, e ainda forma a estrutura básica das Demonstrações Financeiras.

Nos ensina Beaver que, nos primórdios do século XX a teoria contábil desenvolveu-se em direção a uma teoria controladora ou organizacional no sentido de mensurar ativos, dívidas, capital próprio, rentabilidade e comparar as medidas contábeis com conceitos econômicos.

Consta em suas pesquisas, que os últimos 35 anos tem demonstrado um crescimento rápido, tanto em quantidade como em complexidade dos relatórios financeiros requeridos pelo *FASB* e pela *SEC* das empresas.

Tanto o *AICPA – American Institute Of Certified Public Accountants* e *AIMR93 - Associação para Investimento, Administração e Pesquisa* tem avaliado se o sistema atual está adequado ao atendimento na preparação das Demonstrações Financeiras para o século XXI e tem sugerido mudanças significativas no sistema atual. Muitas dessas propostas, tais como: transparência de informações não financeiras, informações numéricas prospectivas e valor de mercado podem ser entendidas como uma consequência natural da adoção do enfoque de maior transparência nas Demonstrações Financeiras.

Contudo, afirma Beaver, que a aceitação de medidas de maior transparência pode gerar efeitos dramáticos na forma com que as Demonstrações Financeiras são vistas, julgadas e regulamentadas, pois estão expondo estratégias.

Beaver, afirma ainda que a função controladora da gerência foi inicialmente dominante com o propósito de melhor preparar as Demonstrações Financeiras. Sob esta perspectiva a gerência exerce o papel controlador ao qual os fornecedores de capital (acionistas e credores) delegam o controle sobre uma porção dos seus recursos financeiros. Nesse contexto as Demonstrações Financeiras provém informações ao fornecedor de capital que facilitam a avaliação do controle gerencial. Em se falando em contabilidade financeira se tem presumido que a simples preparação de *cash-flow* é inadequado e que alguma forma de contabilidade acumulativa deveria ser adotada.

Conforme as teorias de Beaver, no fim dos anos 60 a perspectiva contábil sofre mudança dos padrões de mensuração econômica do lucro para um enfoque mais baseado em informações. Esta idéia está refletida nas pesquisas contábeis e financeiras, nas informações econômicas, nos preços dos títulos e na ciência comportamental. Esta ênfase está suportada pelo *FASB* nº 1 de 1978.

Presidente e diretor de pesquisa da *American Accounting Association*, o Professor Charles T. Horngren foi outro notável colaborador da corrente norte-americana. Ganhou o prêmio de emérito educador em contabilidade em 1973, quando a associação deu início a uma série anual desses prêmios.

Horngren também é membro da *National Association of Accountants*, de cuja comissão de planejamento de pesquisa fez parte por três anos.

É autor de várias obras, dentre elas três livros muito conhecidos da Prentice-Hall: *Introduction to Financial Accounting*, publicado em 1981 ; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, quarta edição, 1977; e *CPA Problems and Approaches to Solutions*, quinta edição, 1979 (em co-autoria com J.A. Leer).

Em reconhecimento às suas notáveis contribuições para o ensino de contabilidade, o Prof. Horngren foi escolhido para ser o primeiro organizador consultor da série de contabilidade da Prentice-Hall (Horngren : 1985).

Finalizando este tópico, destaca-se a importância que tiveram para escola norte-americana os ensinamentos de Finney & Miller, que também no Brasil receberam merecido destaque. Ludícibus (2000:35) comenta a respeito dessa prática de ensino, a qual enfatiza a clareza e a didática da exposição desses ensinamentos. Partem de uma visão de conjunto dos relatórios emanados da contabilidade (o Balanço Patrimonial principalmente) para, a partir daí, descer ao nível de detalhe dos lançamentos originários. O aluno tem mais interesse em aprender desta forma do que na ordem inversa, pois é assim que evoluiu, historicamente, a contabilidade.

4.1.2 Personalidades no Brasil

Embora não existisse uma escola de pensamento contábil genuinamente brasileira, era possível destacar várias colaborações de pensadores contábeis nacionais para o desenvolvimento da prática e da teoria contábil no Brasil, onde os estudos do comércio tiveram seus passos iniciais na obra de Visconde de Cairu (José da Silva Lisboa). Schmidt (2000: 205).

Dos notáveis pensadores brasileiros mais contemporâneos destaca-se Carlos de Carvalho, por sua obra *Estudos da contabilidade*, publicada em 1915. Nela o autor define contabilidade como a ciência que tem por objetivo o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos. Depara-se com uma visão notadamente contista da contabilidade.

Francisco D'Aurêa e Frederico Herrmann Júnior, entre outros, também merecem destaque especial na evolução do pensamento contábil brasileiro. Inspirados pelo Trabalho de Masi, na Itália, eles adotam a doutrina patrimonialista, descrevendo a contabilidade como a ciência que estuda o patrimônio à disposição dos empreendimentos, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas

racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos resultados.

Conforme Schmidt (2000: 218), Carlos de Carvalho, Francisco D'Auria e Frederico Herrmann Júnior, foram os pensadores da então conhecida como primeira fase do pensamento contábil brasileiro, ou seja, até 1964. Enquanto que a segunda fase, após 1964 foi representada por um número significativo de colaboradores que muito fizeram e fazem para o desenvolvimento da contabilidade brasileira. Dentre os principais colaboradores, podemos citar: José da Costa Boucinhas, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Hilário Franco, Antonio Lopes de Sá, José Carlos Marion, Armando Catelli, entre outros.

4.2 As entidades de classe

4.2.1 American Accounting Association (AAA)

A American Association of University Instructors in Accounting foi fundada em 1916, em um encontro da American Economic Association, em Columbus, Ohio. Mudou seu nome para American Association of Accountants em 1935.

Desde sua fundação procurou estimular e patrocinar a pesquisa e o desenvolvimento de princípios e padrões de contabilidade nos quais se poderiam apoiar as demonstrações contábeis das empresas.

Seu objetivo era que as demonstrações contábeis fossem uniformes e compreensíveis a fim de justificar pareceres a respeito da situação financeira e do desempenho de uma empresa. Esse enfoque geral foi adotado devido aos recursos limitados da associação e da orientação teórica de seus membros.

4.2.2 American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

A industrialização nos Estados Unidos foi acompanhada pela entrada de capital estrangeiro no país, principalmente de origem britânica, a maior potência econômica da época. Assim, era natural que contadores autorizados britânicos acabassem indo para os Estados Unidos como auditores.

E, conforme Ludícibus (2000: 34), “ O surgimento do American Institute of Certified Public Accountants, e o ano de 1930, quando se tornou mais ativo, têm uma importância decisiva no desenvolvimento da contabilidade e dos princípios contábeis”.

Em 1887, os profissionais americanos fundaram a American Association of Public Accountants (AAPA), predecessora da atual American Institute of Certified Accountants (AICPA), uma das mais importantes associações norte-americana, sobre a qual estaremos discorrendo adiante.

4.2.2.1 American Association of Public Accountants (AAPA)

Associação proposta pelo britânico Edwin Guthrie - da empresa Thomas, Wade e Guthrie - com o objetivo de criar uma mentalidade britânica de trabalho entre os profissionais norte-americanos que prestavam serviços à sua empresa. Era constituída por uma pequena elite de práticos de contabilidade do nordeste norte-americano, que seguiam o modelo desenvolvido por contadores britânicos.

Sua primeira fase de desenvolvimento, e conseqüentemente da profissão e da doutrina contabilística norte-americana, vai de 1887 a 1905. Esta fase coincide com o aumento da demanda por serviços contábeis iniciados no final do século XIX pelas empresas ligadas ao setor financeiro e ao ferroviário.

Em seu início a AAPA formulou um programa para a profissionalização da contabilidade. Em 1890, a associação rival New York Institute of Accounts (NYIA) estabeleceu sua própria diretriz profissional, o que levou a AAPA a reformular seu programa.

O NYIA criou um exame de qualificação para profissionais da contabilidade, como forma de prestigiar e ajudar os norte-americanos na competição com os contadores certificados britânicos.

Em resposta a essa iniciativa, a AAPA entrou com uma representação na New York State Board of Regents, órgão responsável pelo licenciamento

profissional, alegando que o NYIA não poderia emitir certificados de capacitação profissional.

Em paralelo a essa reclamação, a AAPA criou, em 1892, o College of Accountants para certificar a competência dos práticos nela inscritos. Essa escola durou apenas um ano, uma vez que o parecer do New York State Board of Regents foi contrário à emissão dos certificados por qualquer entidade.

A AAPA não era a única associação de contadores nos Estados Unidos, muitas associações estaduais independentes surgiram por todo o país. O reconhecimento legal de seus membros ocorreu no Estado de Nova York em 1896, o que permitiu a utilização da denominação de contadores públicos registrados (Certified Public Accountants - CPAs) a quem obtivesse um certificado dos diretores da universidade estadual.

Outros Estados aprovaram leis semelhantes, assim era possível ser CPA sem ser membro da AAPA, ou ser membro da AAPA sem ser um CPA. A solução desse conflito não era fácil uma vez que o reconhecimento legal dos contadores era uma questão de direitos dos estados, e muitos temiam o domínio da associação de Nova York.

A segunda fase da AAPA - de 1905 a 1916 - caracterizou-se por sua federalização. A tensão causada inicialmente pela criação do CPA (Certified Public Accountant) trouxe engrandecimento à profissão contábil e à própria contabilidade.

Os líderes das diversas associações reconheceram a necessidade da harmonização, o que levou em 1905 a AAPA a associar-se a Federation State Public Accountants in the United States of America - associação fundada por George Wilkinson, um contador certificado de Chicago.

A nova federação adotou o nome de AAPA e acabou por incorporar a associação nacional e todas as associações estaduais nas quais existia o teste para o CPA.

A AAPA ganhou enorme reconhecimento público nessa fase. Trabalhou, na maioria das vezes, voluntariamente para o governo, sendo responsável pela implantação de muitos sistemas contábeis em empresas estatais durante o governo do presidente Theodore Roosevelt.

A AAPA contribuiu para a padronização da prática contábil norte-americana. Um grande impulso foi a criação da revista *Journal of Accountancy* em 1905, que passou a ser publicada pela Illinois Society of CPAs (esse periódico fornecia informações sobre matérias técnicas contábeis, impostos e estudo de casos particulares). Além disso, patrocinava congressos e encontros para discussão de assuntos contábeis.

O maior problema enfrentado pela AAPA era que ela não tinha poder para padronizar os testes nos estados, onde, além dos requisitos para certificação, cada estado aplicava seus próprios exames.

4.2.2.2 American Institute Of Accountants (AIA)

O American Institute of Accountants (AIA) foi criado por um núcleo da AAPA que abandonou a federação em 1916. Os estatutos dessa organização valorizaram o poder de seu comitê central. A busca pelo refinamento de seus membros era um dos seus objetivos, e esse posicionamento deu origem a estas duas associações:

- ◆ a American Association of Instructors in Accounting (AAUIA), posteriormente denominada American Accounting Association (AAA): formada por professores de contabilidade descontentes que foram reduzidos ao nível de membros associados.
- ◆ a National Association of Cost Accounting, hoje Institute of Management Accountants (IMA): organização criada pelos contadores de indústrias que se sentiram marginalizados dentro do AIA.

A terceira fase (do agora chamado AIA) - 1916 a 1936 - foi marcada por sua independência. Contando com grande parte da elite dos profissionais de contabilidade passou a direcionar seus esforços ao desenvolvimento de padrões profissionais e na prática de pesquisas na área contábil.

A partir de 1917, o ingresso no AIA era precedido de um teste rigoroso, e em 1921, 36 estados que licenciavam contadores, já o haviam adotado.

Apesar de sua credibilidade e sua presença marcante em todas as diretrizes sobre a prática contábil, o AIA entrou em crise a partir de 1921, devido principalmente a dois eventos:

- ◆ a promulgação de um código de ética para a profissão que proibia a propaganda de serviços dos profissionais e a busca direta de clientes. Tal proibição foi interpretada como uma tentativa da elite do AIA de dominar a prática contábil.
- ◆ o lobby efetuado no Congresso Federal, a fim de obter a concessão da licença para emitir o certificado CPA para todo o território americano.

Esses dois eventos contribuíram para que os contadores dissidentes criassem uma organização rival denominada American Society of Certified Public Accountants (ASCPA) em 1921. Durante a década de 20, as duas associações conviveram amistosamente.

Nos EUA, nesse período, já havia uma grande preocupação com a qualidade das demonstrações contábeis, principalmente aquelas direcionadas a investidores no mercado de ações, sobretudo da New York Stock Exchange (NYSE).

Com a crise da NYSE, em 1929, um grande abalo foi causado na confiabilidade das demonstrações contábeis, na época muito criticadas inclusive nos meios acadêmicos.

Em 1933, o AIA e a NYSE divulgaram algumas recomendações que não foram suficientes para tranquilizar a situação. O Securities Act de 1933 (promulgado dentro do projeto New Deal) aumentou o poder do governo sobre flutuações das ações e dos títulos emitidos.

O Securities Act de 1934 regulamentou a forma de divulgação das demonstrações contábeis de todas as empresas abertas, delegando a Securities and Exchange Commission (SEC) o papel de controle do mercado financeiro. Dessa forma, o governo federal passou a avaliar o trabalho executado pelos profissionais de contabilidade. A SEC passou a ter poder de impedir a emissão de novos títulos no mercado, se as demonstrações contábeis das empresas não estivessem de acordo com suas determinações.

Devido à baixa qualidade das demonstrações contábeis submetidas à SEC em 1935, James M. Landis (comissário da SEC) e Carman G. Blough (Contador-Chefe da SEC) passaram a promulgar atos a respeito de procedimentos práticos de contabilidade e auditoria.

A preocupação com a perda parcial da autonomia dos contadores levou o AIA a tentar a reunificação da comunidade contábil. Em 1936, o AIA e o ASCPA se uniram adotando o nome de AIA. Essa reunificação foi bem aceita

pela comunidade contábil e pelo governo americano. O AIA foi reconhecido pela SEC como autoridade no tratamento de assuntos ligados à contabilidade e auditoria.

O *Committee on Accounting Procedure* (CAP) do AIA, em 1939, começou a emitir os *Accounting Research Bulletins* (ARB) para padronizar os procedimentos utilizados pela contabilidade financeira. No mesmo ano, passou a publicar os *Extensions of Auditing Procedures*, que formaram a base para produção dos *Statements on Auditing Procedures*, publicados pelo CAP do AIA em 1940.

A última fase do AIA foi marcada por sua atuação junto ao Congresso e aos funcionários federais na busca de uma conjugação de interesses dos profissionais da contabilidade com os da economia nacional.

4.2.2.3 American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)

O *New Deal* incentivou o desenvolvimento e o refinamento das relações institucionais entre o AIA e o governo. Seu nome mudou para American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) em 1959. Sendo seu programa de qualificação profissional dividido em cinco linhas de pesquisa: contabilidade financeira, ética, ensino, auditoria e serviço de certificação e controle da prática.

4.3 Padronização da contabilidade

A padronização da contabilidade financeira, um dos mais controvertidos aspectos da doutrina norte-americana, ao longo dos anos foi estudada por três entidades criadas para esse fim: o *Committee on Accounting Procedures* (CAP), o *Accounting Principles Board* (APB) e a *Financial Accounting Foundation* (FAF).

4.3.1 *Committee On Accounting Procedures*

Este comitê foi criado em 1935 (no AIA), e durou até a criação do AICPA em 1959. Tinha por objetivo esboçar as propostas do AIA sobre os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

Além dos *Accounting Research Bulletins* - ARBs (publicados entre setembro de 1939 e agosto de 1959), esse comitê publicou quatro trabalhos dedicados à terminologia contábil denominados *Accounting Terminology Bulletins* - ATB. O ATB nº. 1 definiu contabilidade como:

"A arte de registrar, classificar, resumir, de maneira significativa e em termos de moeda, transações e eventos que têm, pelo menos em parte, características financeiras, além de interpretar seus efeitos". conforme Schmidt, (2000: 93).

4.3.2 *Accounting Principles Board (APB)*

Entidade criada em 1959, em resposta às críticas emanadas por Leonard Spacek - da Arthur Andersen & Company a respeito das falhas no esclarecimento ao público das limitações da contabilidade.

As posições do APB, denominadas APBs, foram publicadas de acordo com as orientações do *Accounting Research Studies (ARSs)*. Sendo as suas áreas de prioridade assim definida, por Blough. apud Schmidt, (2000: 93):

"(1) mudanças no nível de preço; (2) ponto de realização; (3) uso de lucros não - distribuídos; (4) regulamentação contábil e Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos; (5) alternativas contábeis; (6) compensação diferida; (7) arrendamento; (8) planos de pensão; (9) pesquisa e desenvolvimento de custos; (10) Contabilidade para fusão; (11) Registro na matriz de lucros de subsidiárias; (12) perda de produtividade de ativos de capital; (13) reavaliação de ativos; (14) organizações não - lucrativas; (15) dividendos; (16) créditos diferidos; (17) avaliação de reorganizações; (18) alocação de impostos".

O CAP e o APB contribuíram consideravelmente para o progresso da doutrina contábil norte-americana e para o desenvolvimento dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. No entanto, receberam muitas críticas, como, por exemplo: a insuficiência de pesquisa; a pouca dedicação dos profissionais,

em termos de tempo; a suspeita de tendenciosidade dos trabalhos e a falta de consideração dos conceitos teóricos que fundamentaram o corpo doutrinário da contabilidade na padronização da contabilidade financeira.

Essas críticas agregadas a alguns litígios causados por falhas em auditorias, nos anos 60 e 70, provocaram novas mudanças no AICPA. Em 1972, um comitê da AICPA recomendou que a padronização fosse efetuada por um grupo independente com o apoio da associação CPA, de organizações do mercado de títulos, de representantes de associações dos emitentes e usuários de demonstrações contábeis.

4.3.3 Financial Accounting Foundation (FAF)

Dessa forma, surgiu a terceira autoridade na condução do direcionamento da contabilidade financeira, a Financial Accounting Foundation (FAF) que foi criada em 1973, e que subordina o Financial Accounting Standards Board (FASB).

O FASB opera sob a supervisão do FAF, além de seguir de forma independente as orientações de oito organizações: American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Association of Investment Management and Research, Financial Executives Institute, Institute of Management Accountants, Securities Industry Association, Government Finance Officers Association e National Association of State Auditors, Controllers, and Treasurers.

O FASB foi criado com o objetivo de estabelecer e aperfeiçoar os padrões da contabilidade financeira, divulgá-los para orientação e educação do público, incluindo produtores de informação, auditores e usuários de informações financeiras.

Assim, é de responsabilidade do FASB o desenvolvimento de uma estrutura conceitual sobre os objetivos e conceitos fundamentais da contabilidade financeira e dos relatórios contábeis. Seis *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFAC) foram publicados e tratam, segundo Pacter apud Schmidt, (2000: 98), dos "... objetivos dos relatórios financeiros, sobre as características qualitativas das informações contábeis, sobre os elementos das demonstrações contábeis (definindo ativos, passivos, receitas, despesas, ganhos, perdas e lucro) e sobre conceitos para o reconhecimento e mensuração destes elementos nas demonstrações contábeis".

Outro grupo consultivo, subordinado ao FAF, o Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC) atua como detector dos problemas contábeis vivenciados pelos contadores, servindo inclusive como instrumento de *feedback* para os procedimentos e padrões contábeis instituídos pelo FASB.

Em 1984, foi criado o Emerging Issues Task Force, grupo formado por membros de várias organizações profissionais, responsável pela criação de procedimentos contábeis em casos de novas situações, tendo por objetivo resolver problemas que necessitam de soluções rápidas. Suas recomendações não têm força de lei.

4.4 Os princípios contábeis

4.4.1 Bases iniciais

A partir da década de 30, profissionais da contabilidade procuraram criar normas gerais para a prática contábil, assim surgiram estudos sobre os princípios de contabilidade geralmente aceitos conduzidos principalmente pelas associações profissionais.

A Associação Americana de Contabilidade (*AAA - American Association of Accountants*), sob a liderança de Willian Paton, publicou a primeira de uma série de breves monografias sobre princípios contábeis em 1936 a obra *A tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements*.

Segundo *The Accounting Review*, 187-91, jun.1936, apud Hendriksen & Breda, (1999: 74), essa obra expressa a esperança de "*chegar a um acordo quanto a uma base de considerações fundamentais que tenderiam a eliminar as variações aleatórias de procedimentos resultantes, não das peculiaridades de cada empresa, mas das diferentes idéias de financistas e executivos a respeito do que seria adequado, plausível ou convincente para os investidores num determinado momento*".

Nesse período, a associação buscava eliminar os problemas causados pela reavaliação de ativos para cima ou para baixo de acordo com as variações de preço e condições econômicas esperadas, enfatizando o custo como base da contabilidade. Alguns viam essa iniciativa como uma tentativa de impor um sistema uniforme à contabilidade, o que refletia a desconfiança dos acadêmicos em relação aos julgamentos subjetivos dos administradores financeiros.

Em 1940, é publicada a monografia *An introduction to corporate accounting standards*, de Paton e A.C. Littleton. Os autores tinham a intenção de apresentar um referencial para a Teoria da Contabilidade que fosse um "corpo de doutrina coerente, coordenado e consistente", que apoiasse os princípios enunciados na monografia de 1936. Esse estudo influenciou o pensamento contábil norte-americano do século XX.

Nesse trabalho raramente foi utilizado o termo "princípio", uma vez que esses autores defendiam que esse termo sugeria uma universalidade e um grau de desempenho que não poderia existir em uma atividade humana como a contabilidade. Nesse sentido, preferiram utilizar o termo "padrão". Assim, foram abordados, por exemplo, os conceitos básicos que determinam os padrões contábeis (entidade contábil, conceito de entidade de resultado, continuidade, custo histórico, período contábil, realização da receita e confrontação da despesa, e objetividade).

Outra contribuição pioneira foi a obra *The Economics of Accountancy* (1929), de John Canning, cujo próprio subtítulo *A critical analysis of accounting theory* ajuda a explicar sua contribuição. As áreas mais importantes discutidas nessa obra foram a avaliação de ativos e a mensuração do lucro. Os comentários contidos nessa obra e suas definições de ativos e passivos, baseadas na teoria econômica, são citados em memorando de discussão do FASB até hoje.

4.4.2 Objetivos da contabilidade financeira

No final da década de 20 e início da década de 30, houve mudança no objetivo da contabilidade "passando da apresentação de informações à administração e aos credores, para o fornecimento de informações financeiras a investidores e acionistas". Hendriksen & Breda, (1999: 76).

Essa mudança ocorreu, principalmente, por causa de pressão do setor financeiro e das bolsas de valores. O crescimento do mercado de capitais - nos primeiros anos seguintes à Primeira Guerra Mundial - gerou novas necessidades de informação contábil.

Essa mudança de objetivos teve como consequência a mudança de foco da ênfase no balanço (como demonstração de valores) para ênfase do resultado (num conceito uniforme de lucro); o aumento da necessidade de divulgação integral de informações financeiras relevantes (evidenciação); e ênfase em divulgação uniforme, principalmente referente à demonstração de

resultados. De acordo com (Hendriksen & Breda, 1999: 76), "...essas mudanças no pensamento contábil não resultaram diretamente da crise do mercado de ações em 1929, e tampouco da grande depressão da década de 1930, mas de transformações institucionais que haviam começado muito antes e às quais os contadores ainda não haviam se adaptado".

4.4.3 Accounting Principles Board (APB)

Em 1964, o conselho do AICPA solicitou que as opiniões do APB e os ARBs fossem atendidos, sendo essa aceitabilidade divulgada nas notas explicativas ou nos relatórios dos auditores independentes.

Essa posição foi enfatizada em 1972, pela apresentação na regra 203 de seu código de Ética Profissional da determinação de que um membro não deveria expressar a opinião de que as demonstrações financeiras estão em conformidade com os Princípios de Contabilidade Aceitos, se não estivessem de acordo com a *Accounting Principles Board* - APB.

O trabalho publicado pela APB denominado *Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*, em 1970, representa um dos últimos e mais representativos esforços do APB em conceituar os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Esse trabalho determinou os princípios, as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir os princípios contábeis aceitos em um determinado momento. Definiu-se que "um dos objetivos da contabilidade é

apresentar, para os diversos tipos de usuários, de forma imparcial, a posição financeira, o resultado das operações e toda mudança ocorrida na posição financeira da entidade".

De modo geral, os objetivos gerais da contabilidade, no *APB Statement* nº.4, foi dividido em dois grupos:

- ◆ O primeiro concerne ao fornecimento de informações sobre os recursos econômicos e as obrigações da entidade, a fim de possibilitar a avaliação dos pontos fortes e fracos do negócio; revelar sua estrutura de financiamento e investimento; avaliar sua solvência e determinar os recursos disponíveis para sua expansão.
- ◆ O segundo fornece informações sobre as mudanças de recursos, a fim de: indicar ao investidor a expectativa de retorno do investimento; indicar as operação rentáveis e garantir aos investidores, credores e empregados o pagamento das obrigações, permitir o planejamento por parte da gerência de sua atividades e ajudar os vários usuários em seus planejamentos.

Hendriksen & Breda (2000: 106) apresentam os objetivos qualitativos necessários para a elaboração dos relatórios contábeis, e que são defendidos pelo *APB Statement* no. 4, conforme segue:

- ◆ Relevância: preocupar-se em centrar-se nas necessidades comuns dos vários usuários;
- ◆ Igualdade: entende-se que a mesma informação deve ser propiciada a todos os usuários;
- ◆ Verificabilidade: atributos a serem mensurados e os métodos de mensuração devem ser divulgados;
- ◆ Neutralidade: garantir a ausência de erros técnicos;
- ◆ Oportunidade: indicar o melhor momento para a tomada de decisões econômicas;
- ◆ Comparabilidade: atribuir que as diferenças de apresentação não podem ser resultantes da aplicação de parâmetros diferentes de contabilidade; e
- ◆ Exatidão: buscar a razoabilidade matemática.

O *APB Statement* nº 4 tem como proposta o fornecimento de informações financeiras qualitativas sobre as transações da entidade, de modo que não haja informações privilegiadas, uma vez que todos os usuários devem ter acesso à mesma informação.

4.4.4 *Financial Accounting Standard Board (FASB)*

A AICPA e a AAA propuseram a realização de estudos com o objetivo de criar uma estrutura organizacional mais eficaz para o estabelecimento de princípios contábeis e a determinação dos objetivos básicos da contabilidade financeira para servir de diretriz para o estabelecimento dos princípios.

De acordo com essa proposta, deveriam ser criados dois grupos de estudo: um, para explorar os meios pelos quais os princípios contábeis deveriam ser estabelecidos; o outro, para explorar os objetivos das demonstrações financeiras.

Em 1971, um comitê chefiado por Francis M. Wheat, denominado *Wheat Committee*, foi formado para estudar o estabelecimento de padrões de contabilidade e de fazer recomendações sobre o processo de desenvolvimento desses padrões.

Em 1973, foi apresentado o trabalho *The Objectives of Financial Statement*, obra que inspirou o FASB no desenvolvimento da estrutura conceitual da contabilidade financeira. Nesse relatório foi recomendada a extinção do Accounting Principles Board - APB; a formação da Financial Accounting Foundations - FAF, do Financial Accounting Standards Board - FASB e do Financial Accounting Standards Advisory Council - FASAC.

Assim, o Financial Accounting Standards Board sucedeu o APB na busca de uma estruturação dos princípios contábeis na escola norte-americana.

Apesar do *Wheat Committe* ter favorecido a utilização do termo "padrão" em vez de "princípio", a expressão princípios de contabilidade geralmente aceitos permaneceu como importante componente nos relatórios dos auditores. Até que seja alterada, a expressão permanece como um dos principais focos de discussão na contabilidade financeira.

O FASB emitiu seis Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs). O SFAC no. 1 - *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise* tratou dos objetivos dos relatórios financeiros, chegando à conclusão de que a contabilidade tem como objetivo fornecer informações para usuários específicos, ou seja, fornecer informações úteis para os investidores, credores e outros usuários para a tomada de decisão; ajudar o acesso dos investidores e credores aos fluxos de caixa futuros; identificar os recursos da entidade (ativos e passivos); fornecer informações sobre o desempenho do empreendimento e demonstrar os recursos gerados pela entidade e onde estes são aplicados.

Em 1973, o AICPA indicou nove membros para compor o *Study Group on Objectives of Financial Statements*, liderado por Robert Martin Trueblood. O relatório final foi intitulado *Trueblood Report*.

Esse comitê trabalhou levando em consideração as seguintes questões:

- a) Quem são os usuários dos relatórios financeiros?
- b) De que tipo de informação esses usuários necessitam?
- c) De qual o volume de informações eles necessitam?
- d) Que estrutura é necessária ou requerida para que seja possível fornecer essas informações?

A conclusão final do comitê foi de que o objetivo básico dos relatórios financeiros é o de fornecer informações úteis para a tomada de decisões econômicas.

A análise empreendida neste capítulo, com relação às diversas estruturas realizadas pelos órgãos americanos, indica que o principal objetivo da escola americana foi tentar ao máximo evidenciar um maior nível de *disclosure*⁷ das informações contábeis aos seus diversos tipos de usuários, informações essas, com alto grau de imparcialidade, contemplando a real posição financeira, o resultado das operações de maneira global e toda a mudança ocorrida na posição financeira das empresas.

Como mola propulsora desses objetivos ficaram os princípios de contabilidade geralmente aceitos, deixando assim os usuários da contabilidade com elevado grau de satisfação para a tomada de decisões futuras, das quais podemos citar as instituições financeiras, os investidores, o fisco, os acionistas e até mesmo os próprios administradores que, com o bom nível de

evidenciação na informação contábil, puderam aumentar as incertezas nas tomadas dessas decisões.

No próximo capítulo será enfatizado a evolução da evidenciação contábil na visão das duas correntes de pensamentos, levando-se em consideração o nível de influência que tiveram na contabilidade brasileira.

⁷ Em algumas passagens do texto, será utilizado o termo disclosure, que significa evidênciação, já que são usados os dois termos na linguagem da contabilidade.

CAPÍTULO 5

5. EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

5.1 Evidenciação na escola européia

Observa-se que o grande passo rumo às normatizações contábeis no Brasil teve seu início praticamente com o advento do Decreto-Lei nº 2627, promulgado em 26 de setembro de 1940, influenciado pela escola européia, onde a preocupação dos governantes da época estava direcionada à proteção aos investidores e acionistas de maneira geral.

Conforme Pereira (1993: 154) anteriormente ao Decreto-Lei 2627, observou-se que apenas um texto legal havia tratado da comunicação de dados empresariais no Brasil que foi o Decreto-Lei 177-A, de 15 de setembro de 1893, que tratou especificamente da regulamentação de emissão de empréstimos em obrigações ao portador (debêntures) das sociedades anônimas.

Uma das proeminentes contribuições que o Decreto-Lei 2627 veio trazer para a contabilidade daquela época foi a de estabelecer uma padronização das Demonstrações Financeiras. Primeiramente, em seu art. 135, determinava a elaboração do Balanço Geral, que deveria exprimir com clareza a real situação da sociedade e atender às peculiaridades do gênero de indústria, ou comércio, explorada pela sociedade, e nele se observariam as seguintes regras:

- a) O ativo será dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável a curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação;
- b) O passivo será dividido em passivo exigível, a longo e curto prazo, e passivo não exigível, neste compreendido o capital e as reservas legais e estatutárias, e compreenderá também as contas de resultados pendentes e as contas de compensação.

Já naquela época, exigia-se que em nenhum balanço poderia constar, seja no ativo, seja no passivo, no título “Diversas contas“, ou noutro semelhante, importância superior a uma décima parte do valor do capital social, mostrando com isso quão importante era a evidenciação dos registros e fatos contábeis que seriam divulgados aos investidores e acionistas.

Outro fator que também estava evidenciado nos balanços, diz respeito à participação em outras sociedades, em que se tornava obrigatória a publicação de rubricas distintas, o valor da participação, ou das ações e as importâncias dos créditos concedidos às ditas sociedades.

Outra contribuição de suma relevância do referido decreto-lei constava em seu art. 136, que determinava também a elaboração da Demonstração da conta de Lucros & Perdas, que deveria acompanhar o Balanço Geral, sendo assim demonstrado:

I – A crédito:

- a) o saldo não distribuído dos lucros anteriores;
- b) o produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes, ou grupos de atividades afins;
- c) as rendas de capitais não empregados nas operações sociais;
- d) lucros diversos;
- e) o saldo que deva ser transportado para o exercício seguinte.

II – A débito:

- a) saldo devedor do exercício anterior;
- b) despesas gerais;
- c) impostos;
- d) juros de créditos de terceiros;
- e) amortização do ativo;
- f) perdas diversas;
- g) constituição de reservas e fundos especiais;
- h) dividendos que devem ser distribuídos;
- i) percentagens pagas, ou que devam ser pagas aos diretores;
- j) saldo disponível para o exercício seguinte.

Com relação às perdas diversas, consta no parágrafo I do citado artigo que, se a sociedade tivesse fundo de reserva destinado a fazer face aos

prejuízos, poderiam ser liquidados mediante débito do referido fundo de reserva os resultantes de créditos incobráveis, ou de perdas de outros bens do ativo.

Era notório, como uma boa prática contábil da época o uso das contas de compensação que também eram conhecidas como “contas de ordem”, ou “contas extra-patrimoniais”, elas tinham a finalidade de registrar, para efeito de mera localização e controle, os valores já inscritos nas contas patrimoniais.

Eram criadas e registradas, nas partidas dobradas, simultaneamente, no Ativo e Passivo, cada qual conjugada sistematicamente com o seu par ou seus pares. Realizada a operação na esfera patrimonial, escriturava-se o estorno do lançamento primitivo através delas contabilizado.

Várias foram as contas de compensação utilizadas na época, com as suas mais variadas nomenclaturas, assim, a título de exemplo demonstra-se a seguir algumas dessas contas e suas contra partidas:

ATIVO	PASSIVO
Títulos avaliados	Avais concedidos
Seguros diversos	Contratos de seguros
Títulos em cobrança	Endossos para cobrança
Imóveis hipotecados	Hipotecas
Mercadorias em consignação	Consignadores

Outro requisito que veio complementar a obrigatoriedade da elaboração das demonstrações, é que o Balanço Geral e a Conta de Lucros & Perdas deveriam ser assinados pelos diretores e pelo contador das empresas.

Exemplificando o exposto neste tópico, demonstra-se a seguir a estrutura do Balanço Geral e da Demonstração de Lucros & Perdas exigidas pelo Decreto-Lei 2627.

BALANÇO GERAL (*)	
A T I V O	P A S S I V O
IMOBILIZADO	NÃO EXIGÍVEL Capital Reservas
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO	EXIGÍVEL A CURTO PRAZO
DISPONÍVEL	RESULTADO PENDENTE
RESULTADO PENDENTE	CONTAS DE COMPENSAÇÃO
CONTAS DE COMPENSAÇÃO	

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS & PERDAS (*)	
D É B I T O	C R É D I T O
SALDO DEVEDOR EXERCÍCIOS ANTERIORES	SALDO NÃO DISTRIBUÍDO DE LUCROS ANTERIORES
DESPEAS GERAIS	SALDO DE PRODUTOS DAS OPERAÇÕES SOCIAIS
IMPOSTOS	
JUROS DE CRÉDITO DE TERCEIROS	RENDAS DE CAPITAIS NÃO EMPREGADOS NAS OPERAÇÕES SOCIAIS
AMORTIZAÇÃO DO ATIVO	
PERDAS DIVERSAS	SALDO QUE DEVERÁ SER TRANSPORTADO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE
FUNDOS ESPECIAIS	
DIVIDENDOS A SEREM DISTRIBUÍDOS	
SALDO DISPONÍVEL PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

Não obstante, a contribuição que a escola europeia de contabilidade veio proporcionar ao Brasil naquela época, haja vista que não tínhamos ainda uma legislação específica para as sociedades anônimas e que, após o advento desse Decreto-Lei baseado nos moldes europeus, de proporcionar aos investidores e acionistas de maneira geral um certo conforto com as evidenciações que recebiam, instiga-nos enfatizar que ainda existia uma certa “lacuna” em relação à padronização das informações elaboradas com base nesse decreto.

Também reconhecida como uma das contribuições da escola europeia foi a caracterização com a preocupação em distinguir se a contabilidade era uma arte ou uma ciência, dando-se ênfase à filosofia da contabilidade com suas diversas correntes doutrinárias e seus respectivos pensadores.

Visando uma melhor clarividência, a seguir demonstra-se modelo do Balanço Geral e da Demonstração de Lucros & Perdas exigidos pelo Decreto-Lei 2627.

COMPANHIA BETA
BALANÇO GERAL (*)

AT I V O			P A S S I V O		
IMOBILIZADO			NÃO EXIGÍVEL		
Imóveis	535.000,00		Capital	1.000.000,00	
Móveis e Utensílios	40.000,00	575.000,00	Fundo de Reserva	10.036,00	
			Fundo para Depreciação	4.000,00	
			Fundo p/ Devedores Duvidosos	16.000,00	
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO			Carlos Arruda C/ Lucro	25.090,00	
Mercadorias em estoque	530.000,00		Lucros Suspensos	15.054,00	1.070.180,00
Duplicatas a Receber	160.000,00				
Contas Correntes	100.000,00	790.000,00			
			EXIGÍVEL A CURTO PRAZO	280.000,00	
DISPONÍVEL			Duplicatas a Pagar	75.000,00	
Caixa	20.000,00		Contas Correntes	6.000,00	361.000,00
Bancos	45.300,00	65.300,00	Contas a Pagar		
			RESULTADO PENDENTE		
RESULTADO PENDENTE			Juros Ativos a Vencer		1.500,00
Despesas a Vencer	2.380,00	2.380,00			
		1.432.680,00			1.432.680,00
			CONTAS DE COMPENSAÇÃO		
CONTAS DE COMPENSAÇÃO			Contratos de Compras		150.000,00
Compras Contratadas		150.000,00	Vendas Contratadas		70.000,00
Contratos de Vendas		70.000,00			
		220.000,00			220.000,00

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

COMPANHIA BETA
DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS & PERDAS (*)

D E S P E S A			R E C E I T A		
Despesas diversas	80.000,00		Lucros sobre as vendas	235.600,00	
Selos e estampilhas	8.500,00		Juros ativos	18.800,00	254.400,00
Imposto de venda e consig.	5.320,00				
Ordenados	60.000,00				
Aluguéis passivos	11.000,00				
Prêmios de seguro	2.400,00				
Comissões passivas	17.000,00				
Depreciações	4.000,00				
Devedores duvidosos	16.000,00	204.220,00			
Distribuição do lucro:					
Fundo de reserva	10.036,00				
Carlos arruda c/ lucro	25.090,00				
Lucros suspensos	15.054,00	50.180,00			
		254.400,00			254.400,00
		=====			=====

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

Percebe-se que tanto o Balanço Geral como também a Demonstração de Lucros & Perdas tinham o papel fundamental de tentarem de uma maneira bastante objetiva demonstrar aos investidores da época a real situação patrimonial em que se encontravam as empresas.

Contudo, o peso maior sobre essas Demonstrações, ficavam por conta de que elas eram um dos únicos meios para divulgação dos atos e práticas contábeis emanados pelas empresas, e que suas formas de apresentações nem sempre eram de fácil entendimento ou até mesmo não contemplando certas informações necessárias ou contemplando outras que por vezes mais confundiam do que explicavam à boa compreensão e satisfação dos usuários da contabilidade, com destaque especial aos investidores.

Não obstante, destaca-se também a importância desses dois demonstrativos na padronização das informações contábeis, juntamente com a obrigatoriedade da participação efetiva de um contabilista, ou seja, ele deveria assinar esses demonstrativos em companhia dos administradores ou gestores do negócio.

5.2 Evidenciação na escola norte-americana

Conforme entendimento no tópico anterior, o Decreto-Lei 2627/40 instituiu a primeira Lei das Sociedades por Ações no Brasil. Estabeleceu procedimentos para a contabilidade nacional, com suas regras para a avaliação de ativos e para apuração e distribuição de lucros. Determinou, também, a criação de reservas e os padrões para a publicação do Balanço Geral e da Demonstração de Lucros & Perdas.

Contudo, segundo Schmidt (2000: 205), o desenvolvimento da contabilidade brasileira pode ser dividido em dois estágios: anterior a 1964 e posterior a 1964.

Anterior a 1964, Gomes (apud, Schmidt) destaca a publicação em 1808 de um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda do então reinado de D. João VI a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil

Se a primeira característica marcante da contabilidade brasileira até 1964 foi a influência da escola italiana, a segunda característica é a grande interferência do legislador nacional sobre ela, como, por exemplo, com a instituição do Código Comercial de 1850. O Código Comercial não normatizou os procedimentos contábeis, apenas determinou que as empresas deveriam seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e ter livros especialmente lavrados para esse fim.

A segunda etapa, iniciada após 1964, tem como marco a introdução, pelos professores Sérgio de Iudícibus e Alkindar de Toledo Ramos, sob a liderança do professor José da Costa Boucinhas, de um novo método de ensino da contabilidade.

Esse novo método baseava-se no método didático norte-americano, baseado no livro *Introductory accounting de Finney & Miller*, e conforme afirma Schmidt (2000: 209), “a partir dessa mudança de orientação didática, a influência dos autores italianos e das escolas de pensamentos italianas foi sendo substituída pelos autores norte-americanos.”

E, segundo Iudícibus (2000: 38), como consequência desse trabalho surge, em 1971 a publicação do livro *Contabilidade Introdutória*, de uma equipe de professores da FEA/USP. Ainda conforme Iudícibus, “isto significa que desde 1964, gerações de contadores, de administradores e de economistas são influenciadas pelo novo enfoque, constituindo um centro de irradiação das novas doutrinas”.

Em 1965, conforme comenta Schmidt (2000: 210), “houve a regulamentação do mercado de capitais no Brasil pela Lei nº 4.728, que também criou a figura do auditor independente”. Contudo, a contabilidade brasileira teve novo estímulo legal em 1972 pela publicação da Resolução 220 e das Circulares n.º 178 e 179 do Banco Central do Brasil, que regulamentou a referida lei.

Em termos mundiais a contabilidade brasileira é reconhecida por sua contribuição no campo do tratamento contábil em períodos de inflação alta. A instituição da correção monetária na escrituração contábil no Brasil deu-se em 1958, e foi sendo posteriormente aperfeiçoada, até o modelo atual⁸.

5.2.1 Resolução 220 do Banco Central do Brasil

Esta resolução, datada de 10 de maio de 1972, veio trazer a exigência do parecer da auditoria independente nas Demonstrações Contábeis das Sociedades Anônimas de capital aberto, sendo parte integrante das Demonstrações Financeiras e dando assim maior credibilidade às informações que ora seriam divulgadas ao mercado de capitais.

Cabe ressaltar que a intervenção direta do Banco Central nas normas de contabilidade deveu-se ao motivo de ser ele o responsável direto, naquela época, pelo gerenciamento do mercado de capitais no Brasil, e o Decreto-Lei 2627 não contemplava essas reais necessidades que o mercado agora exigia.

⁸ A Lei 9.249 (BRASIL. Lei 9249 de 26 de dezembro de 1.995) em seu artigo 4º estabeleceu a revogação da correção monetária das Demonstrações Financeiras.

5.2.2 Circular nº 179 do Banco Central do Brasil – BACEN

A Circular n.º 179, de 11 de maio de 1972, veio, então, dar nova disseminação às práticas contábeis emanadas pelo Decreto-Lei 2627 e tratou dos princípios e normas da contabilidade, oficializando a expressão "Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos", apesar de não listar quais eram esses princípios. Mesmo assim, teve o mérito de normatizar as atividades das empresas de capital aberto e a atividade dos auditores independentes, uma vez que, através da circular 178, também de 11 de maio do referido ano e desse mesmo Banco Central, já havia criado o cadastro dos auditores independentes.

Nessa Circular 179, estava disposto que os objetivos eram que o Balanço da empresa deveria demonstrar adequadamente a situação patrimonial da empresa na data do seu levantamento, bem como a respectiva situação financeira e os resultados econômicos acumulados até aquela data. Para tanto, exigia que fossem levantados o Balanço Patrimonial, o Demonstrativo de Resultados e, também, que fossem elaboradas Notas Explicativas como parte integrante destas demonstrações.

Demonstra-se a seguir a nova estrutura dos Demonstrativos Financeiros assim exigidos por essa circular:

BALANÇO PATRIMONIAL (*)	
A T I V O	P A S S I V O
DISPONÍVEL	EXIGÍVEL A CURTO PRAZO
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	NÃO EXIGÍVEL
IMOBILIZADO	RESULTADO PENDENTE
Imobilizações Técnicas	
Imobilizações Financeiras	CONTAS DE COMPENSAÇÃO
RESULTADO PENDENTE	
CONTAS DE COMPENSAÇÃO	
TOTAL	TOTAL

(*) Conforme Circular 179/72

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS (*)

1. RENDA OPERACIONAL
 - 1.1 VENDA DE MERCADORIAS
 - 1.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
2. CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS
3. LUCRO BRUTO (1 – 2)
4. DESPESAS COM VENDAS
5. GASTOS GERAIS
6. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÕES
7. LUCRO OPERACIONAL (3) – (4 a 6)
8. RENDAS NÃO OPERACIONAIS
9. DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
10. LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA (7 + 8 – 9)
11. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO PERÍODO
12. LUCRO LÍQUIDO APÓS O IMPOSTO DE RENDA
13. LUCRO SUSPENSO OU SALDO ANTERIOR

(*) Conforme Circular 179/72.

Vale ressaltar que, além deste demonstrativo para empresas comerciais, a mesma circular forneceu também um outro modelo específico para as empresas industriais.

5.2.3 Lei das Sociedades Anônimas – 6.404/76

Decretada em 15 de dezembro de 1976, a Lei 6.404 foi marco na história da contabilidade brasileira, que de certa forma veio ampliar e legitimar os aspectos contábeis praticados pela Circular 179/72 do Banco Central do Brasil, porém com alto grau de elevação das doutrinas e conceitos contábeis.

Dentre as significativas alterações que essa lei veio nos propiciar e que a seguir serão demonstradas, destaca-se a declinação da influência da escola européia na contabilidade brasileira.

Por outro lado, inicia-se nessa época a influência da escola norte-americana na contabilidade brasileira, tornando-se uma contabilidade mais prática e objetiva voltada à tomada de decisões, ao gerenciamento dos negócios das companhias e, como consequência uma maior evidência em suas práticas e atos contábeis.

A filosofia, de uma maneira geral, da Lei 6.404/76 foi a de demonstrar, através de seus aspectos práticos, uma contabilidade com critérios padronizados, os quais facilitariam aos seus diversos tipos de usuários a tomada de decisões e, dentre eles, citamos o próprio gestor do negócio. Contudo, esses preceitos só seriam cabíveis mediante a aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nas devidas escriturações mercantis que os fatos contábeis mereciam.

Apesar de grande parte das disposições da lei se enquadrarem nos desdobramentos derivados dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, segundo a interpretação norte-americana do significado da expressão, em nossa estrutura jurídica a lei prevalece sobre as demais normas e procedimentos. Assim sendo, aplicam-se primeiramente os dispositivos nela contidos, para então utilizar os princípios, no que for aplicável, ou não contrário à lei.

5.2.3.1 As Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras exigidas pela Lei 6.404/76 estão assim propostas em seu art. 176:

“Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes Demonstrações Financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício”.

I - Balanço Patrimonial

II – Demonstração do Resultado do Exercício

III – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, ou

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

IV – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

V – Notas Explicativas

A Lei 6.404/76, também, estabeleceu em seu art.176 que "as Demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das Demonstrações do exercício anterior". Essa disposição tem o mérito de permitir a comparação de uma mesma Demonstração em duas datas distintas.

A estrutura dos novos Demonstrativos Contábeis exigidas pela Lei 6404/76 era as seguintes:

COMPANHIA XYZ		
BALANÇO PATRIMONIAL (*)		
A T I V O	19X2	19X1
ATIVO CIRCULANTE		
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		
ATIVO PERMANENTE		
Investimentos		
Ativo Imobilizado		
Ativo Diferido		
TOTAL DO ATIVO		
P A S S I V O	19X2	19X1
PASSIVO CIRCULANTE		
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital Social		
Reservas de Capital		
Reservas de Reavaliação		
Reservas de Lucro		
Lucros ou Prejuízos Acumulados		
Total do Patrimônio Líquido		
TOTAL DO PASSIVO		

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo.

(*) Conforme Lei 6.404/76.

COMPANHIA XYZ		
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (*)		
	19X2	19X1
RECEITA BRUTA DE VENDAS		
Receita bruta de vendas		
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA DE VENDAS		
Impostos sobre vendas		
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS		
CUSTO DAS VENDAS		
RESULTADO BRUTO		
DESPESAS OPERACIONAIS		
Despesas com vendas		
Despesas gerais e administrativas		
Encargos financeiros líquidos		
OUTRAS DESPESAS E RECEITAS OPERACIONAIS		
Lucros de participações		
Prejuízos de participações		
RESULTADO OPERACIONAL		
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS		
Ganhos não-operacionais		
Perdas não-operacionais		
CORREÇÃO MONETÁRIA		
RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA		
PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA		
PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES		
Participações		
Contribuições		
LUCROS (OU PREJUÍZOS) LÍQUIDOS		
LUCRO (OU PREJUÍZO) POR AÇÃO		

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo.

(*) Conforme Lei 6.404/76.

COMPANHIA XYZ					
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (*)					
DESCRIÇÃO	TOTAL	CAPITAL	RESERVA CAPITAL	RESERVA LEGAL	LUCROS ACUMUL.
Saldos do exercício anterior					
Correção monetária					
Subscrição e integralização					
Destinação durante o exercício					
.Parcela destinada ao aumento de capital					
Recompra de ações					
.Ações em tesouraria					
Lucro Líquido do Exercício					
Saldo à disposição da "AGO"					
Distribuição proposta a "AGO"					
.Transferências para reservas					
Reserva legal					
.Dividendos propostos					
Saldo no final do exercício					

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo

(*) Conforme Lei 6.404/76.

COMPANHIA XYZ		
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (*)		
	19X2	19X1
ATIVO CIRCULANTE (início do exercício) PASSIVO CIRCULANTE (início do exercício) CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO INICIAL ORIGENS DE RECURSOS – No Exercício OPERACIONAIS NÃO-OPERACIONAIS . Diminuição do ativo não-circulante . Aumento do passivo não-circulante . Aumento do patrimônio líquido APLICAÇÕES DE RECURSOS – No Exercício OPERACIONAIS NÃO-OPERACIONAIS DIMINUIÇÃO DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE DIMINUIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (final) ATIVO CIRCULANTE (final do exercício) PASSIVO CIRCULANTE (final do exercício) CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (final)		

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo.

(*) Conforme Lei 6.404/76.

Concomitante a essas novas formas de apresentação, destaca-se também outras relevantes inovações trazidas pela Lei 6.404/76 no intuito de melhor evidenciar as Demonstrações Financeiras. São elas :

- a) A proibição da utilização de designações genéricas que dificultam a interpretação das demonstrações, como por exemplo, "diversas contas" ou "contas correntes";

- b) A introdução das Notas Explicativas, quadros analíticos, esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

No tocante às contas patrimoniais, pode-se destacar que a Lei 6.404/76 estabelece uma nova classificação para os grupos do Balanço Patrimonial, sendo considerada uma contribuição por eliminar o grupo pendente (tanto do ativo como passivo); substituir o não exigível pelo Patrimônio Líquido e por criar o grupo Circulante (no ativo e passivo).

O detalhamento na classificação de algumas contas nos grupos do Balanço Patrimonial, serão a seguir comentados com o propósito em demonstrar a contribuição à evidenciação das informações contábeis no Brasil:

5.2.3.1.1 Ativo

De novidade, destaca-se a inclusão do realizável a curto prazo, e das despesas pagas antecipadamente ao ativo circulante. Assim, optou-se pela separação entre curto e longo prazo, pelo limite do exercício social subsequente ao balanço patrimonial em questão.

A lei utiliza a expressão aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte, a fim de determinar que o direito a receber os benefícios futuros se esgote dentro dos limites do fim do exercício seguinte, com a condição de que se trate de aplicação da empresa.

No grupo do Ativo Permanente, subgrupo Investimentos, são classificados os investimentos de natureza permanente, assim considerados aqueles que a empresa não tenha a intenção de realização pela venda. Se o interesse da companhia for a obtenção de rendimento financeiro cuja realização será efetuada em data previsível, então, o investimento será classificado no realizável a longo prazo.

Gastos que contribuirão para a formação de mais de um exercício social poderão ser ativados no subgrupo Ativo Diferido e amortizados proporcionalmente aos períodos em que os resultados para os quais contribuirão se formarem.

Alguns dos critérios de avaliação do ativo

Um dos pontos principais da Lei 6.404/76 refere-se aos critérios de avaliação do ativo (art.183), que resumimos a seguir:

Contas a receber, valores mobiliários e direitos.	Custo, valor dos títulos ou mercado, se este for menor. Limite superior: valor de mercado.
Inventários destinados à venda.	Custo ou mercado, se este for inferior (mercado = valor de realização líquido).
Demais inventários.	Custo ou custo de reposição, se este for inferior
Investimentos (que não sejam os relevantes em coligadas ou controladas).	Custo provisionado mais correção monetária para atender às perdas permanentes.
Imobilizado.	Custo mais correção monetária menos depreciações, exaustões, etc. também corrigidas.
Diferido.	Valor investido mais correção monetária menos amortizações, também corrigidas.

Fonte: Iudicibus (2000 : 296)

Verifica-se que a lei foi bastante tradicionalista ao tratar a avaliação dos ativos. O valor de mercado somente é aceito quando for inferior ao de custo. Os direitos e valores mobiliários, não classificados como investimento, poderão ser atualizados até o limite do valor do mercado, para reconhecimento da variação cambial e dos juros acrescidos. Atualmente não é admitida a correção monetária, extinta pela Lei 9.249 de 26/12/1995.

5.2.3.1.2 Passivo exigível

A lei é sumarizada na definição do exigível conforme art.180, onde afirma que “as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível em longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior...”. (Caso o ciclo operacional da empresa tenha duração maior do que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo obedecerá ao prazo do ciclo).

Ao tratar os critérios de avaliação a lei ofereceu abertura, estabelecendo que as obrigações, encargos e riscos conhecidos deveriam ser reconhecidos quando conhecidos ou calculáveis, pelo valor atualizado até a data do balanço.

Ao utilizar a expressão "conhecidos ou calculáveis" houve a abertura para a inclusão de provisões e estimativas, ao passo que a expressão "valor atualizado até a data do balanço patrimonial" dá a entender que as obrigações serão evidenciadas por seu saldo derivante da atualização. Ou seja, se incluirmos no saldo da dívida encargos e despesas a vencerem no decorrer de períodos futuros, deveremos deduzí-los do saldo da dívida por meio de conta retificadora.

5.2.3.1.3 Resultado de exercícios futuros

Neste grupo devem constar somente as receitas pertencentes a exercícios futuros que não representem nenhum tipo de obrigação de devolução por parte da sociedade, e desde que estejam deduzidas todas as despesas necessárias para sua obtenção.

5.2.3.1.4 Patrimônio líquido

Vale ressaltar que a composição do Patrimônio Líquido, no Brasil, é considerada uma das mais complexas. Por este motivo, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido se tornou "uma contribuição nacional quase original à contabilidade (em seus aspectos de apresentação)" (Iudícibus, 2000: 286).

Teoricamente, a lei é discutível quando estabelece que a parcela não realizada deve ser deduzida do capital social subscrito. No entanto, verifica-se que, na prática, o não-destaque da parcela não realizada poderia ser utilizado como manobra, no sentido de elevar o valor do capital. Para fins de cálculo do retorno sobre o patrimônio líquido e sobre o ativo, essa parcela deveria ser deduzida. Logo, a lei tem o mérito de ter adotado uma filosofia, apesar de ser discutível sobre o ponto de vista teórico.

Solidário a essas importantes mudanças que tanto contribuíram para uma melhor evidência dos Demonstrativos Contábeis no Brasil, a Lei 6404/76 também determinou a adoção de Princípios de Contabilidade, que a seguir comentaremos:

5.2.3.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade

Segundo Ludícibus (1998: 255) os princípios contábeis, isto é, as premissas básicas acerca dos fenômenos econômicos contemplados pela contabilidade, são a cristalização da análise e da observação da realidade econômica.

Também nos ensina Ludícibus (1998: 256) que são duas as condições básicas para um princípio superar a fase de tentativa e transformar-se em "geralmente aceito", ou seja, universalmente aceito e, portanto, incorporado à doutrina contábil.

- ◆ Deve ser considerado praticável pelo consenso profissional;
- ◆ Deve ser considerado útil.

Hilário Franco (1988:263) conclui que: "a evolução dos princípios contábeis no Brasil, a exemplo do que ocorreu em outros países, especialmente nos Estados Unidos da América do Norte, acompanhou o desenvolvimento econômico do país e foi determinada pela necessidade de termos informações contábeis uniformes, oportunas, úteis e precisas. Nos Estados Unidos, a fixação de normas práticas, que servissem de guia-de-orientação aos profissionais da contabilidade, antecederam de quase três décadas as primeiras enunciações de conceitos básicos, postulados e princípios. No Brasil, por outro lado, tivemos algumas manifestações teóricas de enunciação de princípios antes mesmo que os órgãos profissionais iniciassem a emissão de pronunciamentos sobre normas contábeis. "

Portanto, os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos foram introduzidos de uma forma pioneira no Brasil, através da Circular do Banco Central do Brasil nº 179 de 05 de fevereiro de 1972.

Essa exigência dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos foi ratificada pela Lei 6404 de 15 de dezembro de 1976, quando em seu art. 177 assim o determina :

"A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência".

Apesar da Lei 6404/76 não ter determinado que princípios eram esses, foi de grande importância a sua exigência.

Posteriormente, esses princípios contábeis foram melhor definidos quando a Deliberação 29/86 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, aprovou e referendou o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, atualmente Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, intitulado “Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade”, onde claramente organizou-se os princípios.

O pronunciamento "Estrutura Básica da Contabilidade" originalmente elaborado pelo IPECAFI - Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - e aprovado pela CVM através da Resolução nº 29 de 5 de fevereiro de 1986 subdivide-se nos seguintes grandes tópicos :

1. Objetivos da Contabilidade
2. Cenários Contábeis
3. Princípios Fundamentais de Contabilidade
4. Postulados Ambientais da Contabilidade
5. Os Princípios Propriamente Ditos
6. As Convenções (Restrições) aos Princípios

O IPECAFI utilizou a mesma nomenclatura definida pelo Conselho Federal de Contabilidade e denominou a versão atualizada dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos como Princípios Fundamentais de Contabilidade e classificou-os como :

A. Postulados Ambientais da Contabilidade

O postulado da entidade contábil.

O postulado da continuidade das entidades.

B. Os Princípios Propriamente Ditos

O princípio do custo como base de valor.

O princípio do denominador comum monetário.

O princípio da realização da receita.

O princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis.

C. As convenções

A convenção da objetividade

A convenção da materialidade

A convenção do conservadorismo

A convenção da consistência

Além dos Postulados, Princípios e Conveções, o texto aprovado pela CVM inclui, dentre outras, uma importante característica que deve ser observada na elaboração das demonstrações contábeis:

O texto da Estrutura Conceitual Básica determina que todas as informações que permitam a avaliação da situação patrimonial da entidade e das mutações de seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro devem ser divulgadas em Notas Explicativas.

Não obstante os princípios, postulados e convenções elaborados pela Deliberação nº 29 da Comissão de Valores Mobiliários ainda em vigor, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução número 750, de 29 de dezembro de 1993, baixa sua versão com relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, que são elencados e apresentados em forma reduzida.

1. Entidade
2. Continuidade
3. Oportunidade
4. Registro Pelo Valor Original
5. Atualização Monetária
6. Competência
7. Prudência.

5.2.3.2.1 princípio da entidade

Este princípio reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nessa acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

5.2.3.2.2 princípio da continuidade

A continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, deve ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

5.2.3.2.3 princípio da oportunidade

Este princípio refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

5.2.3.2.4 princípio do registro pelo valor original

Segundo este princípio, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do país, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

5.2.3.2.5 princípio da atualização monetária

Por este princípio, os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

5.2.3.2.6 princípio da competência

Este princípio determina que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

5.2.3.2.7 princípio da prudência

O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Em 16 de dezembro de 1994 o Conselho Federal de Contabilidade - CFC promulgou a Resolução de nº. 774 aprovando o apêndice à Resolução 750/93, fornecendo maiores esclarecimentos sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, para permitir o amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais de contabilidade.

5.3 Análise conclusiva das evidenciações

No desenvolvimento deste capítulo, percebe-se que em nenhum momento ocorre a intenção de efetuar a comparação entre a Escola Européia e a Escola Americana, mas tão somente, em demonstrar as contribuições que cada corrente de pensamento enfatizou, visando assim objetivar às evidenciações nas informações contábeis divulgadas aos usuários da contabilidade no Brasil e também em atender aos objetivos dessa dissertação.

Como demonstrado ao longo desse capítulo, a evolução da contabilidade no Brasil iniciou-se basicamente no século XVIII com a obrigatoriedade de aplicação do método das partidas dobradas. Foi também nesse mesmo século XVIII, a criação do Código Comercial Brasileiro, o qual veio determinar que as empresas deveriam escriturar seus livros contábeis. Apesar de não relatar quais eram esses livros sua determinação foi de suma importância para a classe contábil.

Contudo, foi através do Decreto-Lei 2627/40, com conotações de origem européia, que foi instituída a primeira lei das sociedades por ações no Brasil, onde veio estabelecer procedimentos para contabilidade nacional, dentre eles a obrigatoriedade da elaboração do Balanço Geral e da Demonstração de Lucros & Perdas.

Em 1964, a influência da obra de Finney & Miller, adotada na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo - USP, contribuiu para adoção da moderna orientação do ensino contábil no modelo americano, vindo com ela a ênfase para a divulgação de postulados e princípios como base para orientar os procedimentos contábeis

Solidificando ainda mais essa corrente norte-americana, em 1971 uma equipe de professores da FEA/USP, lança a publicação do livro Contabilidade Introdutória, constituindo assim irradiação das novas doutrinas. E logo no ano seguinte, ou seja, em 1972 o Banco Central do Brasil publica a Resolução 220, que determinava uma exigência compulsória da emissão do Parecer da Auditoria Independente como parte integrante das Demonstrações Financeiras.

Como consequência a essa Resolução 220, o mesmo Banco Central do Brasil veio editar a Circular 179, que determinava alterações significativas na estrutura de apresentação dos Demonstrativos Contábeis, com ênfase principalmente na Demonstração de Lucros & Perdas.

Essa Circular 179 veio a exigir a elaboração do Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Resultado, esse, em substituição à Demonstração de Lucros & Perdas, e passou a exigir também que fossem elaboradas Notas Explicativas como parte integrante das mesmas Demonstrações. Outra contribuição relevante constante dessa circular, foi a oficialização da expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, que apesar de não listá-los teve o mérito

de normatizar as atividades das empresas de capital aberto e a atividade dos auditores independentes.

Percebe-se então, que os demonstrativos ganharam novas formas e, com isso, o balanço que, de uma maneira geral, retrata a posição estática do patrimônio em um dado momento preestabelecido, passou a se chamar Balanço Patrimonial, uma vez que seria esta a intenção dessa peça contábil, ou seja, a de evidenciar a situação patrimonial daquele período e não mais Balanço Geral, conforme determinava o Decreto-Lei 2627.

Além das novas denominações dadas às Demonstrações Financeiras, elas também ficaram muito mais ricas em informações necessárias à boa análise e gestão dos negócios das empresas, principalmente em relação ao Demonstrativo de Resultados que, anteriormente, tinha sua explanação na horizontal, não fornecendo assim grande poder de análise. Passou a ser exigida nesse demonstrativo uma forma dedutiva e em montagem vertical, facilitando maior evidência e acompanhamento da evolução dos resultados das companhias.

Antecedendo a circular 179/72 destaca-se primordialmente a fundamental importância trazida pela Resolução nº 321 do Conselho Federal de Contabilidade, de 14 de abril de 1972, onde prescreveu as primeiras normas de auditoria independente no Brasil.

Com a adoção dessas metodologias, aliadas às novas formas de apresentação das contas em suas respectivas Demonstrações Contábeis, e juntamente com o cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, foram de grande importância no processo de melhor servir os usuários da contabilidade.

Várias foram as novas formas de apresentação das contas nas Demonstrações Contábeis, que favoreceram uma maior evidenciação em se demonstrar a real situação patrimonial das entidades naquele momento. De uma forma resumida comenta-se as peculiaridades de algumas delas, e ao final dessas considerações apresenta-se modelos das novas Demonstrações Contábeis, onde englobaram as contas aqui citadas:

5.3.1 Duplicatas descontadas

Com o objetivo de captação de recursos necessários a suprir o seu capital de giro, uma das estratégias adotadas pelas empresas é o desconto de duplicatas junto a instituições financeiras. As instituições compram à vista essas duplicatas, podendo descontar no ato as despesas bancárias juntamente com os juros a que tem direito pelo prazo a transcorrer até o seu vencimento. Contudo, as condições dessa operação definem a responsabilidade da empresa que efetuou o desconto pelo pagamento das duplicatas ao banco, caso seu cliente não honre com o pagamento no vencimento estipulado.

Pelo Decreto-Lei 2627 essa duplicata descontada iria imediatamente figurar no Balanço Geral em seu Passivo Exigível, caracterizando assim uma obrigação.

BALANÇO GERAL DA CIA. BETA (*)			
ATIVO		PASSIVO	
REALIZÁVEL		EXIGÍVEL	
A curto prazo		A curto prazo	
Duplicatas a receber	1.000,00	Duplicatas descontadas	200,00

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

Pela nova regra da Lei 6.404/76, o Balanço Patrimonial ficaria assim:

BALANÇO PATRIMONIAL DA CIA. BETA (*)			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Duplicatas a receber			
Duplicatas a receber	1.000,00		
Duplicatas a receber	(200,00)		

(*) Conforme Lei 6404/76.

Com a influência da doutrina americana e com a nova legislação, essa transação passou a ser demonstrada no Ativo Circulante em conta específica, com a nomenclatura de Duplicatas Descontadas, sendo ela, redutora das respectivas contas a receber de clientes, gerando com isso uma maior evidência do montante que a companhia realmente tem a receber.

5.3.2 Depreciação acumulada

Através da legislação societária, a contabilidade demonstra os bens corpóreos e incorpóreos das companhias em seu Ativo Permanente no sub-grupo Ativo Imobilizado, sendo também de entendimento dessa legislação que esses bens que integrem o Ativo Imobilizado tenham um período limitado de vida útil econômico. Em razão desse tempo limitado, e de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, especificamente o Princípio da Competência, o custo desses ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados pelo seu uso no transcorrer de sua vida útil econômica.

A esses custos alocados aos períodos e que a contabilidade os leva ao resultado, tendo como contrapartida uma conta de acumulação desses custos, que anteriormente, e conforme emanava-se das práticas contábeis daquela época, eram contabilizados demonstrados no Passivo não Exigível em conta com as nomenclaturas de Fundos de Depreciação, Fundos de Amortização e Fundos de Exaustão.

BALANÇO GERAL DA CIA. BETA (*)			
ATIVO		PASSIVO	
IMOBILIZADO		NÃO EXIGÍVEL	
Máquinas e equipamentos	1.000,00	Fundo de depreciação	500,00
Móveis e utensílios	900,00	Fundo de amortização	300,00
Veículos	800,00	Fundo de exaustão	200,00

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

Com o advento da Lei 6.404/76 através do seu artigo 183, a demonstração da diminuição do valor dos elementos do Ativo Permanente compreendido pelos subgrupos do Ativo Imobilizado e do Ativo Diferido é registrada periodicamente em conta chamada de Depreciação Acumulada, Amortização Acumulada e Exaustão Acumulada, específicas para cada tipo de conta que compõe os grupos do Ativo Permanente, sendo apresentada de forma retificadora nas próprias contas.

BALANÇO PATRIMONIAL DA CIA. BETA (*)	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO PERMANENTE	
ATIVO IMOBILIZADO	
Máquinas e equipamentos 1.000,00	
Depreciação acumulada (200,00)	
Móveis e Utensílios 900,00	
Depreciação acumulada (100,00)	
Veículos 800,00	
Depreciação (200,00)	
Reflorestamento 3.000,00	
Exaustão acumulada (200,00)	
ATIVO DIFERIDO	
Gastos pré-operacionais 2.000,00	
Amortização acumulada (300,00)	

(*) Conforme 6404/76.

Com essa prática de apresentação pelo método dedutivo torna-se muito mais rico o poder de análise e de percepção do valor residual desses ativos em comparação com as práticas anteriormente adotadas, onde essas contas figuravam no Passivo não Exigível.

5.3.3 Capital a integralizar

O investimento inicial efetuado na empresa pelos acionistas é representado através da conta Capital Social, onde em seu art.182, a Lei 6.404/76 determina que a conta Capital Social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. Dessa forma, a empresa deve ter a conta de Capital Subscrito e a conta devedora de Capital a Integralizar, uma vez que o líquido entre ambas representa o Capital Realizado ou Integralizado.

BALANÇO PATRIMONIAL DA CIA. BETA (*)	
ATIVO	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	Capital Social 8.000,00
	(-) Capital à integralizar (1.000,00)
	(=) Capital Integralizado 7.000,00
	Reservas 2.000,00
	Lucros e prejuízos acumulados 200,00

(*) Conforme Lei 6404/76.

Com relação a essa determinação, nos ensina Ludícibus (2000: 38) “que a importância desta orientação é fundamental para entender a passagem da orientação européia para a norte-americana”.

Contudo, apesar de ser bastante claro e objetivo esse modelo de apresentação, anteriormente à Lei 6.404/76 não era essa a melhor prática adotada para se demonstrar esse fato, uma vez que esta diferença, ou seja, o Capital a Integralizar, era demonstrado no grupo do Ativo Circulante em contas a receber de acionistas, dificultando, com isso, a visualização e a evidenciação do valor faltante a ser integralizado ou realizado pelos acionistas.

BALANÇO GERAL DA CIA. BETA (*)	
ATIVO	PASSIVO
REALIZÁVEL	NÃO EXIGÍVEL
Sócios capital à integralizar 1.000,00	Capital 8.000,00
	Fundos de reserva legal 2.000,00
	Lucros suspensos 200,00

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

5.3.4 Contas de compensação

Essas contas eram criadas e registradas, nas partidas dobradas, simultaneamente, no Ativo e Passivo, cada qual conjugada sistematicamente com o seu par ou seus pares. Realizada a operação na esfera patrimonial, escritura-se o estorno do lançamento primitivo através delas contabilizado.

Muito embora fosse de grande importância a sua contabilização, no Balanço Geral poderia gerar interpretação errônea por parte dos usuários, pois poderia induzi-los a pensar que o seu Ativo e Passivo total eram composto também por aqueles valores computados pelas contas de compensação, quando na verdade era apenas um dado informativo, em contas chamadas extra-patrimoniais.

BALANÇO GERAL DA CIA. BETA(*)			
ATIVO		PASSIVO	
CONTAS DE COMPENSAÇÃO		CONTAS DE COMPENSAÇÃO	
Seguros diversos	8.000,00	Contratos de seguros	8.000,00
Títulos endossados	1.000,00	Endossos para descontos	1.000,00
Imóveis hipotecados	20.000,00	Hipotecas de imóveis	20.000,00
Títulos avaliados	5.000,00	Avais concedidos	5.000,00

(*) Conforme Decreto-Lei 2627/40.

Vale ressaltar que algumas empresas ainda mantêm essa boa prática de controle em seus balancetes e relatórios gerenciais. Contudo, quando da publicação de Balanço, elas não podem ser divulgadas, pois a nova Lei 6404/76 assim determina.

Com o advento da Lei 6404/76, essas contas foram substituídas pelas notas explicativas, com a obrigatoriedade de divulgar toda e qualquer informação que se faça necessário ao complemento dos demonstrativos apresentados, inclusive fazendo tais notas explicativas parte integrante dos mesmos. Abaixo comenta-se alguns dos principais tópicos abordados pelas Notas explicativas:

5.3.5 Notas Explicativas

1. Elaboração das demonstrações financeiras

As Demonstrações Financeiras foram elaboradas de acordo com a Lei nº 6404/76 e normas tributárias pertinentes.

2. Contratos de seguros

Os estoques de mercadorias e os bens do Ativo Imobilizado estão devidamente cobertos contra riscos mediante contratos firmados com a companhia X, pelo período de um ano, vencível em 30 de junho do exercício seguinte. O valor dos contratos é de R\$ 8.000,00, sendo R\$ 5.500,00 para os estoques e R\$ 2.500,00 para bens do Ativo Imobilizado.

3. Concessão de Avais

A companhia concedeu avais a terceiros no valor de R\$ 5.000,00.

5.3.6 Demonstração do Resultado do Exercício

Pelo Decreto-Lei 2627/40, as Companhias estavam obrigadas a elaborar a Demonstração de Lucros & Perdas, como foi aqui demonstrada no item 5.1, onde se pode observar que tinha sua elaboração em formato horizontal e não contemplando todas as informações necessárias e importantes aos usuários da contabilidade, onde deixava-os carentes de informações relevantes do que tinha acontecido na gestão do negócio.

Não obstante, a Lei 6404/76 em seu art. 187, criou a Demonstração do Resultado do Exercício, que determina a sua elaboração em formato vertical e em caráter dedutivo, tornando-se assim mais completa em seu detalhamento, e conseqüentemente facilitando o entendimento por parte do usuários.

Entende-se que o Demonstrativo de Lucros & Perdas teve sua importância para aquele momento. Contudo, foi através dessa Demonstração do Resultado do Exercício em forma dedutiva, considerada como uma das grandes contribuições da escola americana, que proporcionou uma maior evidenciação dos resultados dos negócios obtidos pelas companhias.

A seguir elenca-se as Demonstrações Financeiras exigidas pela Lei 6404/76 para que se tenha uma visão da riqueza de informações e detalhamento, visando um melhor entendimento.

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS FLÔR DO CAMPO S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

CNPJ 125.388.204/0002-03

Senhores Acionistas: Em cumprimento às disposições legais e estatutárias, apresentamos aos senhores acionistas o Balanço Patrimonial e Demonstrações Financeiras, relativas ao exercício encerrado em 31 de dezembro de 19X6. A Diretoria permanece à disposição dos senhores acionistas para quaisquer esclarecimentos que se fizerem necessários.

A DIRETORIA.

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 19X6 (*)

	31/12/X6	31/12/X5		31/12/X6	31/12/X5
ATIVO			PASSIVO		
CIRCULANTE	865.216,34	858.447,54	CIRCULANTE	349.964,90	539.554,19
Disponível	78.952,93	40.167,32	Fornecedores	190.760,48	180.174,01
Caixa	5.084,05	3.320,09	Títulos e Empréstimos a Pagar	108.460,19	324.841,05
Bancos	73.868,88	36.847,22	Impostos e Contrib. a Pagar	20.744,73	14.860,24
Créditos	97.591,17	452.117,12	Salários e Encargos Sociais	11.906,50	13.131,70
Duplicatas a Receber	409.131,83	411.823,93	Dividendos Propostos	10.000,00	-
(-) Provisão p/ Dev. Duvidosos	(725,30)	(624,80)	Outras Contas a Pagar	8.092,89	6.547,19
(-) Duplicatas Descontadas	(1.173,44)	(1.414,77)			
Impostos a Recuperar	89.127,23	41.838,77	EXIGÍVEL À LONGO PRAZO	-	-
Outros Valores a Receber	1.230,85	493,93	Financiamento BNDES		
Estoques	288.672,24	366.163,10	Títulos a pagar		
Matéria Prima	63.523,34	210.828,80			
Produtos em Elaboração	56.012,20	14.621,55	RESULTADO EXERC. FUTUROS	-	-
Produtos Acabados	113.693,10	62.643,67	Aluguéis Recebidos Antecipados		
Embalagens e Mat. Secundário	55.443,60	78.069,08			
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	1.172,55	1.003,18	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	1.226.001,03	1.063.619,55
Empréstimo Compulsório	1.025,40	837,20	Capital Social	1.023.933,65	836.123,93
Outros Direitos de Longo Prazo	147,15	165,98	(-) Capital a Integralizar	-	-
PERMANENTE	709.577,04	743.723,02	Reserva de Correc. Do Capital	-	187.809,72
Investimentos	45.511,02	38.359,55	Reservas de Capital	13.593,42	5.542,84
Particip. Em Outras Sociedades	1.917,60	1.917,60	Reserva de Lucros (Legal)	39.685,02	31.468,47
Empréstimos Compulsórios	30.000,00	30.000,00	Lucros Acumulados	148.788,94	2.674,59
Aplicações em Incentivos Fiscais	13.593,42	6.441,95			
Imobilizado	661.166,92	703.363,48			
Imóveis	659.327,49	658.990,19			
Máquinas e Equipamentos	964.480,03	940.964,22			
Móveis e Utensílios	63.268,56	61.810,89			
Veículos	110.577,73	109.526,14			
(-) Depreciações Acumuladas	(1.136.486,89)	(1.067.927,97)			
Diferido	2.899,10	2.000,00			
Gastos Pré-Operacionais	3.798,20	2.495,30			
(-) Amortizações Acumuladas	(899,10)	(495,30)			
TOTAL DO ATIVO	1.575.965,93	1.603.173,74	TOTAL DO PASSIVO	1.575.965,93	1.603.173,74

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo.

(*) Conforme Lei 6.404/76.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (*)		
	31/12/X6	31/12/X5
RECEITA OPERACIONAL BRUTA		
VENDAS DE MERCADORIAS	7.122.909,33	5.587.280,01
(-) Deduções e Abatimentos	(47.149,64)	(18.923,23)
Devoluções de Vendas	25.352,22	12.459,35
Descontos Incondicionais	21.797,42	6.463,88
Impostos Incidentes sobre Vendas	(536.155,41)	(514.475,13)
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	6.539.604,28	5.053.881,65
(-) CUSTO DOS PRODUTOS	(5.808.692,31)	(4.432.124,82)
(=) LUCRO BRUTO	730.911,97	621.756,83
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	512.436,46	457.833,76
Despesas com Vendas	202.250,95	182.565,86
Despesas Administrativas	258.720,00	198.452,78
Financeiras Líquidas	45.383,51	72.109,40
Outras Despesas Operacionais	6.082,00	4.705,72
(=) LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO	218.475,51	163.923,07
(+) RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	125,30	85,40
(-) DESPESAS NÃO OPERACIONAIS	(763,11)	(291,74)
(+/-) RESULTADO DA CORREÇÃO MONETÁRIA	-	(39.157,50)
(=) RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	217.837,70	124.559,23
(-) PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA E CONT. SOCIAL	(53.506,80)	(31.959,63)
(=) RESULTADO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES	164.330,90	92.599,60
(-) PARTICIPAÇÕES	-	-
Debenturistas		
Empregados		
Administradores		
Partes Beneficiárias		
(=) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	164.330,90	92.599,60
LUCRO LÍQUIDO POR AÇÃO	R\$ 0,08216	R\$ 0,04629

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo.

(*) Conforme Lei 6.404/76.

DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS ACUMULADOS (*)		
	31/12/X6	31/12/X5
SALDO ANTERIOR	2.674,59	(69.650,24)
Correção Monetária de Balanço	-	(15.644,80)
Lucro do Exercício	164.330,90	92.599,61
Transferência para Reserva Legal	(8.216,55)	(4.629,98)
Dividendos Propostos	(10.000,00)	-
SALDO ATUAL	148.788,94	2.674,59

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo.

(*) Conforme Lei 6.404/76.

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (*)		
	31/12/X6	31/12/X5
ORIGENS DOS RECURSOS		
Das Operações		
Resultado Líquido do Exercício	164.330,90	92.599,61
Depreciações do Exercício	73.576,24	47.821,35
Correção Monetária do Balanço	-	39.157,50
Prejuízos na alienação de Bens do Ativo Imobilizado	637,81	206,34
De Terceiros		
Valor da alienação de Bens do Ativo Imobilizado	6.022,16	8.340,61
TOTAL DAS ORIGENS	244.567,12	188.125,41
APLICAÇÕES DE RECURSOS		
Aquisição de Bens do Ativo Imobilizado	33.039,66	25.454,95
Aumento Realizável a Longo Prazo	169,38	295,99
Dividendos Propostos	10.000,00	-
TOTAL DAS APLICAÇÕES	48.209,04	25.750,94
VARIAÇÕES DO CAPITAL CIRCULANTE	196.358,08	162.374,47
ATIVO CIRCULANTE		
No Início do Exercício	858.447,54	563.282,83
No Fim do Exercício	865.216,33	858.447,54
Variação	6.768,80	295.164,71
PASSIVO CIRCULANTE		
No Início do Exercício	539.554,19	406.763,95
No Fim do Exercício	349.964,90	539.554,19
Variação	189.589,29	(132.790,25)
VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	196.358,08	162.374,47

As notas explicativas são parte integrante deste demonstrativo.

(*) Conforme Lei 6.404/76.

NOTAS EXPLICATIVAS

1. As Demonstrações Financeiras estão elaboradas e apresentadas de conformidade com disposições da Lei 6.404/76 e legislação fiscal.
2. Os Ativos realizáveis e os Passivos exigíveis em prazos inferiores a 360 dias estão classificados como circulante.
3. A provisão para Devedores Duvidosos foi constituída em valor julgado suficiente para absorver eventuais prejuízos.
4. Os Estoques estão avaliados pelo custo de aquisição ou produção.
5. O capital Social é representado por 20.000,00 de ações ordinárias nominativas, no valor de R\$ 511,96682 por mil ações.

A DIRETORIA

JOAQUIM RAMOS FLORES DA SILVA

Contador – CRCSP nº 141.083/O-9

Complementando essas demonstrações, tem-se também o Parecer dos Auditores Independentes, onde podem ser classificados segundo a natureza da opinião que contêm em :

- a) sem ressalva;
- b) Com ressalva;
- c) Adverso; e
- d) Com abstenção de opinião

A seguir, um modelo de parecer sem ressalva, conforme Normas Brasileiras de Contabilidade, NBCT 11.3, aprovada pela Resolução nº 700, de 24/004/91, do Conselho Federal de Contabilidade:

(1) Examinamos os Balanços Patrimoniais da empresa Produtos Alimentícios Flor do Campo S/A Comércio e Indústria levantados em 31 de dezembro de 19X5 a 19x6 e as respectivas Demonstrações do Resultado, das Mutações do Patrimônio Líquido e das Origens e Aplicações de Recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa opinião é a de expressar uma opinião sobre essas Demonstrações Contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam diversos tópicos.....

(3) Em nossa opinião, o Balanço Patrimonial e as Demonstrações Financeiras acima referidas representam adequadamente a situação econômico-financeira da empresa naquela data, de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, aplicados com uniformidade.

São Paulo, 15 de Fevereiro de 19X3.

Entende-se que esse parecer vem ratificar a boa prática de contabilidade e reafirmar a real situação patrimonial da empresa naquela data. Juntamente a esse parecer tem-se também o relatório da Diretoria, entendido como uma apresentação do Balanço Patrimonial e das demais Demonstrações Financeiras aos acionistas, conforme demonstrado no início dessas demonstrações.

5.3.7 A importância da Lei 6.404

Dentro do contexto apresentado, pode-se afirmar que a linha de pensamento da escola americana teve influência direta nas práticas contábeis adotadas atualmente pelo Brasil e que, após o advento da Lei 6.404, a contabilidade brasileira passou a apresentar uma maior evidenciação nos demonstrativos e informações contábeis.

Além das premissas ora apresentadas, destaca-se também algumas contribuições constantes nessa lei, que em seu art. 138, afirma que as companhias abertas e as de capital autorizado deverão ter obrigatoriamente Conselho de Administração, dando assim maior credibilidade aos atos da gestão das companhias.

A competência desse conselho está assim enunciada em seu art. 142:

“Compete ao conselho de administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;

IV - convocar a assembléia geral quando julgar conveniente;

V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;

VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;

VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;

VIII - autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo permanente, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;

IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

Serão, ainda, arquivadas no registro do comércio e publicadas as atas das reuniões do conselho de administração que contiverem deliberação destinada a produzir efeitos perante terceiros”.

Outro fator que vem ao encontro a essa filosofia de credibilidade, confiança e transparência está pautado na também obrigatoriedade da formação do conselho fiscal, que em seu art. 161, assim é descrito :

“... A companhia terá um conselho fiscal e o estatuto disporá sobre seu funcionamento, de modo permanente ou nos exercícios sociais em que for instalado a pedido de acionistas...

O conselho fiscal será composto de no mínimo três e no máximo cinco membros, e suplentes em igual número, acionistas ou não, eleitos pela assembléia geral.

O conselho fiscal, quando o funcionamento não for permanente, será instalado pela assembléia geral a pedido de acionistas que representem, no mínimo, um décimo das ações com direito a voto, ou cinco por cento das ações sem direito a voto, e cada período de seu funcionamento terminará na primeira assembléia geral ordinária após a sua instalação.

O pedido de funcionamento do conselho fiscal, ainda que a matéria não conste do anúncio de convocação, poderá ser formulado em qualquer assembléia geral, que elegerá os seus membros.

Na constituição do conselho fiscal serão observadas as seguintes normas:

a) os titulares de ações preferenciais sem direito a voto, ou com voto restrito, terão direito de eleger, em votação em separado, um membro e respectivo suplente; igual direito terão os acionistas minoritários, desde que representem, em conjunto, dez por cento ou mais das ações com direito a voto;

b) ressalvado o disposto na alínea anterior, os demais acionistas com direito a voto poderão eleger os membros efetivos e suplentes que, em qualquer caso, serão em número igual ao dos eleitos nos termos da alínea "a", mais um.

Os membros do conselho fiscal e seus suplentes exercerão seus cargos até a primeira assembléia geral ordinária que se realizar após a sua eleição, e poderão ser reeleitos.

A função de membro do conselho fiscal é indelegável”.

O parecer final do conselho fiscal é de suma importância à transparência dos atos de comércio praticados pelas companhias. Esse parecer vem retificar as práticas adotadas pela contabilidade enfoque nas escriturações e divulgações dos demonstrativos, e, dentre as várias atribuições que lhes são concernentes destaca-se, a análise, ao menos trimestralmente, do balancete e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela companhia e examinar as demonstrações financeiras do exercício social e a opinião sobre elas, enfatiza que o objetivo principal é reafirmar a tendência de um maior *disclosure* através desses demonstrativos.

E, por final, para reafirmar total segurança e confiabilidade nas escriturações elaboradas pelas companhias, além da obrigatoriedade de os balanços serem assinados pelos administradores e por um contabilista habilitado, foi criada, também, a obrigatoriedade do parecer dos auditores independentes nas demonstrações contábeis, que, mediante técnicas de trabalho e de amostragem das transações realizadas pelas empresas, vem atestar que, realmente, os princípios de contabilidade geralmente aceitos foram seguidos e que os demonstrativos refletem a real situação patrimonial naquela data.

Não obstante as contribuições por parte de ambas as escolas que a contabilidade brasileira tem recebido nessas últimas décadas, complementando cada vez mais a evidenciação nos Demonstrativos das informações contábeis, está em tramitação no poder legislativo brasileiro um

anteprojeto de lei propondo novas alterações na Lei 6.404/76 visando a uma maior evidenciação e tendo também como um dos objetivos a harmonização das práticas e normas de contabilidade adotadas no Brasil, com as do IASB, na essência, pois, de acordo com Castro Neto (1998: 58) “ a harmonização contábil pode ser conceituada como o processo de trazer os padrões contábeis internacionais para algum tipo de acordo tal que as Demonstrações Contábeis de diferentes países sejam preparadas segundo um conjunto comum de princípios de mensuração e *disclosure*”.

Vale ressaltar, que no contexto do mundo globalizado, diversos órgãos internacionais atuam para promover a harmonização contábil mundialmente ou mesmo no âmbito dos blocos econômicos, onde, dentre eles destaca-se o *IASB*, com sua forte atuação em nível mundial como normatizador de padrões contábeis internacionais e, o seu esforço para harmonizar os padrões no mundo, influenciando os sistemas contábeis de diversos países, inclusive os do Brasil.

Dentre as mudanças propostas pelo anteprojeto para as Demonstrações Financeiras (conforme Lei 6.404/76) que passarão a ser chamadas de Demonstrações Contábeis, destaca-se a mudança na estrutura do Balanço Patrimonial, onde por exemplo o Ativo terá como subgrupos o Ativo Circulante e Ativo não Circulante, dividido em Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido.

No Passivo teremos o Passivo Circulante, Passivo não Circulante, dividido em Exigível a Longo Prazo, Resultados não Realizados e, no Balanço Consolidado, participações de acionistas não controladores. No grupo do Patrimônio Líquido, as contas serão divididas em Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

É demonstrado, pelas alterações previstas no Balanço Patrimonial, que o intuito desse anteprojeto será dar uma maior transparência as evidenciações das informações nos Demonstrativos Contábeis, que também deverá conter a obrigatoriedade da apresentação do Demonstrativo do Fluxo de Caixa em substituição à Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos – DOAR, que, muito embora rica em detalhes e informações aos seus usuários, nem sempre é de fácil interpretação e entendimento por alguns usuários aos assuntos contábeis.

Apresenta também esse anteprojeto várias outras alterações no sentido de fortalecer as evidências do passado, presente e futuro das informações contábeis, auxiliando cada vez mais os usuários da contabilidade nas tomadas de decisões e investimentos.

O presente capítulo possibilitou a constatação da maior evidenciação das Demonstrações Contábeis adotadas atualmente no Brasil nos moldes da escola americana refletidas na Resolução 220/72 e Circular 179/72 do Banco Central e Lei 6.404/72 quando comparado ao período de influência da escola européia através do Decre-Lei 2627/40.

CONCLUSÃO

No início desta pesquisa, fixou-se como objetivo específico o estudo da evolução histórica da contabilidade no contexto da visão da escola européia e da escola americana para destacar qual das escolas mais influenciou o atual modelo de contabilidade e dos demonstrativos e informações contábeis no Brasil.

Ao observar-se a evolução da contabilidade, constata-se que os primeiros passos contábeis iniciaram-se basicamente na Itália, dando origem às primeiras filosofias contábeis, formando assim o cerne doutrinário da escola européia, sem esquecer da contribuição importante dos franceses e alemães, entre outros.

Além de ressaltar a escola que mais influenciou o atual modelo brasileiro de contabilidade, que, no Brasil, foi a norte-americana, procurou-se identificar em que aspectos se deu essa influência.

O referido modelo, de acordo com suas propostas, deixou mais evidente, através de seus relatórios e demonstrativos contábeis, como mensurar e evidenciar a variação patrimonial existente num determinado período. Nesse sentido, conseguiu prover administradores e gestores de relatórios gerenciais para tomadas de decisões com eficiência, racionalidade e produtividade inerentes à lucratividade dos negócios. Ademais, conseguiu prover os diversos

tipos de usuários da contabilidade de informações necessárias e pertinentes aos seus objetivos.

Para atingir o objetivo específico e responder à situação problema, foram analisadas as características das correntes de pensamento européia e norte-americana frente aos modelos praticados na atualidade no Brasil. Complementando essa posição, o presente trabalho apresentou que, após a Revolução Industrial, que trouxe profundas mudanças que culminaram na forma de apresentação das Demonstrações Contábeis e na criação dos órgãos reguladores e normatizadores da profissão, da contabilidade e de auditoria, pode-se ainda afirmar que a escola americana teve papel fundamental na normatização e regulamentação da contabilidade através dos seus postulados, princípios e convenções contábeis.

Contudo, a resposta encontrada não rejeita a grande importância e cooperação que cada uma das doutrinas trouxe para o enriquecimento dos pilares mestres de uma prática harmoniosa de normas e padrões contábeis hoje praticados pelo Brasil, sendo o patrimonialismo a corrente que mais adeptos conquistou em todo o mundo, especialmente no Brasil.

No presente trabalho, enfatizou-se a contabilidade como ciência, que teve seu reconhecimento em 1840, nas suas formas de abordagem, partindo dos filósofos que deram os primeiros passos no seu estudo e desenvolvimento como ciência, aos estudiosos da matéria e suas diversas doutrinas. Pode-se afirmar que por ter a contabilidade como objeto a observação, a reflexão, a

pesquisa, tanto indutiva, como dedutiva, auxiliada pelas várias influências de escolas de pensamento, e por não se exaurir nas pesquisas e na sua evolução, entende-se que a contabilidade é uma ciência que pertence ao grupo das ciências sociais.

Pode-se concluir, portanto, que o Brasil tem evoluído muito nessas últimas décadas, em termos de práticas e atos contábeis, e tem levado sua contribuição contábil de uma maneira global a outros continentes, não obstante o fato de os legisladores estarem entrando com um anteprojeto de lei para a reformulação das práticas contábeis visando a uma melhor evidenciação das práticas e demonstrativos contábeis.

Isso demonstra a preocupação em preservar e melhorar os padrões de divulgação da informação contábil em nosso país e que a sociedade contabilista e empresarial em geral está empenhada em manter um constante acompanhamento da evolução tecnológica no intuito de melhor servir os usuários que da contabilidade necessitam.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Ed. Mestre Jou, 1982.

APOTEC, Lisboa. Disponível em < <http://www.apotec.pt/op040311.html> >. Acesso em: 01 jun. 2001.

AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 5. ed. Rio de Janeiro : Delta, 1964. 5 v.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Circular 179 de 1972 estabelece Normas Gerais de Auditoria e os Princípios e Normas de Contabilidade.

BEAVER, William H., *Financial Reporting an Accouting Revolution*, 3.ed. New Jersey : Prentice Hall International, INC., 1998

BRASIL, Lei 556 de 25 de junho de 1850, Código Comercial Brasileiro.

_____. Decreto-Lei 2627 de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre a Lei das Sociedades Anônimas.

_____. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a Lei das Sociedades por Ações.

_____. Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a extinção da Correção Monetária.

_____. Lei nº 9.457, de 05 de maio de 1997. Altera dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

_____.Lei nº 10.303 de 31 de outubro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

CASTRO NETO, José Luís de. *Contribuição Ao Estudo da Prática Harmonizada da Contabilidade Na União Européia*. Doutorado em Contabilidade – Universidade de São Paulo, 1998, p. 58.

CALDERELLI, Antônio. *Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira*. São Paulo: CETEC, 1976.

CATELLI, Armando. Sistema de contabilidade de custo stander. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

COMISSÃO DE ECONOMIA, INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Projeto de Lei nº 3.741, de 2000. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - Deliberação 029 de 05.02.1986. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

_____.Instrução nº 58, de 17 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a contabilização das companhias abertas que exploram a atividade de arrendamento mercantil.

_____.Deliberação 183 de 19 de junho de 1995. Aprova Pronunciamento do IBRACON sobre Reavaliação de Ativos.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - Resolução 321 de 14 de abril de 1972. /dispõe sobre as Normas e Procedimentos de Auditoria.

_____.Resolução 530 de 28 de outubro de 1.981. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____.Resolução 750 de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____.Resolução 774 de 16 de dezembro de 1994. Dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____.NBC - T - de 21 de janeiro de 1.998. Dispõe sobre Normas de Auditoria Independente.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. *Contabilidade no contexto internacional*. Colaboração IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Legislação da profissão contábil. 26ª ed. São Paulo: CRC-SP,1999.

_____. *Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, As Normas Brasileiras de Contabilidade e o Código de Ética Profissional do Contabilista*. 26º ed. São Paulo: CRC-SP, 1999.

ESTEVE, Esteban Fernandez. História da Contabilidade: Passado rumo ao Futuro. APOTEC, Lisboa. Disponível em <http://www.apotec.pt/op040311.html>. Acesso em: 01 jun.2001.

FAZAN, Eliza. *A contabilidade e o contexto brasileiro – uma abordagem sobre o desenvolvimento científico baseado na evolução histórica*. Tese (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

FIPECAFI, ARTHUR ANDERSEN. *Normas e prática contábeis no Brasil - 2ª Ed.* São Paulo: Atlas, 1996.

FRANCO, Hilário. *50 anos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. *Temas contábeis*. São Paulo: Atlas, 1997

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michel F. Van. *Teoria da contabilidade*. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas, 1999. Título Original: *Accounting theory*.

HERRMANN JR, Frederico. *Contabilidade superior*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles T. - *Introdução a contabilidade gerencial* : 5ª ed. Prentice-Hall do Brasil, 1985

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. *Normas e Procedimentos de Contabilidade – NPC20*.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAM, Vernon. *Accounting theory*. 2ª ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1990.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LEMES, Sirlei. *Harmonização das Normas Contábeis Brasileiras com as Internacionais do IASC – um estudo comparativo aplicado*. Tese (Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

LOPES de SÁ, Antônio. *Teoria da contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1992

_____. 2ª São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Princípios fundamentais de contabilidade*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade - São Paulo - Atlas*: 1997.

_____. *Teoria da contabilidade superior*. Belo Horizonte: Siracusa, 1994.

_____. *História da contabilidade*. CRC-MG. Disponível em:

<www.crcmg.org.br/cenesc/historia.htm> Acesso em 01 ago.2001.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1998

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, Anísio Cândido. *Contribuição à análise e estruturação das demonstrações financeiras das sociedades cooperativas brasileiras*. Tese

(Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento De Contabilidade Atuária, Universidade de São Paulo, São
Paulo, 1993.

RAPP, Iraci de Oliveira Motta. *Análise comparativa dos modelos de
demonstração dos fluxos de caixa, segundo IASB, FASB, e IBRACON*. Tese
(Mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São
Paulo, 2001.

SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. 7ª Ed. S.P: Atlas, 1989.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*, Cortez
Editora, 1996.

SCHMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman,
2000.

TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro. *A evolução do pensamento contábil*. Tese
(Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade,
Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

VASCONCELOS, Nanci Pereira de. *Manual para edição trabalhos Acadêmicos:
aplicável às ciências contábeis e às ciências da administração*. São Paulo:
Café Editora Expressa, 1999.

VIEIRA, Sonia. *Como escrever uma tese*. 5ª Ed. São Paulo: Pioneira, 1999.