

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

**ESTUDO EXPLORATÓRIO SOBRE O
DESENVOLVIMENTO CONTÁBIL BRASILEIRO - UMA
CONTRIBUIÇÃO AO REGISTRO DE SUA EVOLUÇÃO
HISTÓRICA**

JOÃO BACCI

São Paulo

2002

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

JOÃO BACCI

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

ORIENTADORA: Profa.. Dra. Nena Geruza Cei

São Paulo

2002



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 ÁLVARES 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: Profª. Drª Maria Sylvia Macchione Saes

Coordenadora do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Profª. Drª. Nena Geruza Cei

FICHA CATALOGRÁFICA

Bacci, João

P657.0981 Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro –
Uma Contribuição ao Registro de sua Evolução Histórica / João Bacci
São Paulo, [s.n.], 24.09.2002
175

Orientador(a): Prof(a). Dr(a). Nena Geruza Cei

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

1. Contabilidade – História 2. Contabilidade – Século XX

CDD B117e

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 **JOÃO BACCI**, apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado – UniFECAP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, em 24 / 09 / 2002 .

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. PAULO SCHMIDT
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Prof. Dr. IVAM RICARDO PELEIAS
Centro Universitário Álvares Penteado - UniFECAP

Profa. Dra. NENA GERUZA CEI
Centro Universitário Álvares Penteado - UniFECAP
Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

*À minha esposa Rosalía, às minhas filhas
Ana Paula, Tânia Regina e Rosa Maria e
a minha mãe Regina Volpati (in memoriam).*

EPÍGRAFE

*“ A vida só pode ser compreendida olhando-se
para trás; mas só pode ser vivida olhando-se para
a frente”*

Soren Kierkegaard (1813-1855).

AGRADECIMENTOS

À Profa. Dra. Nena Geruza Cei, que como orientadora, foi amiga, paciente e compreensiva, e pela colaboração oferecida, sem dúvida, importante e decisiva para a conclusão desta dissertação e como Coordenadora do curso de mestrado pelo estímulo e profissionalismo.

Aos membros da banca examinadora Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias e Prof. Dr. Paulo Schmidt, pelas críticas, observações e sugestões importantes no exame de qualificação, que muito contribuíram para a conclusão desta dissertação.

Ao Prof. José Joaquim Boarin, companheiro e amigo, e ao Prof. Dr. Antonio Loureiro Gil pelo estímulo dado a mim e ao profissionalismo com que sempre se destacaram.

A todos os professores, secretaria e funcionários do Programa de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica do Centro Universitário Álvares Penteado - UniFECAP, pela convivência, colaboração, apoio e, principalmente, pelo aprendizado que me propiciaram.

Aos colegas Professores Amauri Liba, Clemil Robles, Girval Trevisan, André Gomes de Oliveira, Valério Bonelli, Hellen Tcheou e demais colegas, pela convivência, pelo companheirismo e pelo espírito de equipe durante a preparação e apresentação dos seminários acadêmicos.

Aos meus colegas de trabalho, pois de alguma forma, ajudaram a enriquecer esta dissertação.

Um agradecimento especial às Bibliotecárias do Conselho Regional de Contabilidade do estado de São Paulo, Hortência Alves Pinheiro Marques e Cláudia da Fonseca Vieira pela prestimosa colaboração para que este trabalho fosse realizado.

À minha esposa e filhas, pela paciência, apoio, incentivo, motivação e compreensão ao longo de todo o processo para a realização deste trabalho.

À minha cunhada Dolores (Loly) Sanchez Ribeiro e seu esposo José Dias Ribeiro, pelas orações e incentivo constantes.

Acima de tudo agradeço a Deus, por ter permitido a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	9
RESUMO	10
ABSTRACT	11
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	12
1.1 - ASPECTOS GERAIS	12
1.2 - DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO.....	14
1.3 – JUSTIFICATIVA	16
1.4 – DELIMITAÇÃO DA PESQUISA CRONOLÓGICA.....	17
1.5 – MÉTODO DE PESQUISA.....	17
CAPITULO II – AS ESCOLAS DE CONTABILIDADE	19
2.1- Os PENSADORES - DOCTRINAS, ESCOLAS E CORRENTES DO PENSAMENTO CONTÁBIL.....	21
2.2 – AS PRINCIPAIS DOCTRINAS QUE INFLUENCIARAM A CONTABILIDADE NO BRASIL.	23
2.2.1- <i>Contismo</i>	23
2.2.2 - <i>Personalismo</i>	26
2.2.2.1- Classificação das contas segundo a teoria personalista	28
2.2.3 - <i>Controlismo</i>	32
2.2.4 - <i>Patrimonialismo</i>	35
2.2.5 - <i>Anglo – Saxônica</i>	38
2.2.5.1 - A Contabilidade no Século XX	45
2.2.5.2 - A Regulamentação da Contabilidade.....	45
2.2.5.2.1 - O Surgimento das Instituições Contábeis.....	45
2.2.5.2.2 - A Crise de 1929.....	48
2.2.5.2.3 - A Expansão Após a II Guerra Mundial	49

2.2.5.2.4 - A Contribuição Americana no Desenvolvimento da Contabilidade.....	50
CAPITULO III - A EVOLUÇÃO NO BRASIL	53
3.1 - SURGIMENTO DO CÓDIGO COMERCIAL BRASILEIRO (ANO DE 1.850)	53
3.2 – A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL.....	56
3.2.1 – <i>A Fundação das Escolas de Comércio</i>	57
3.2.1.1 - Escola de Comércio Álvares Penteado	59
3.2.1.2 - Escolas do Rio de Janeiro	62
3.2.1.3 – Regulamentação do Ensino da Contabilidade no Brasil.....	63
3.2.1.3.1- Decreto 17.329/26	63
3.2.1.3.2 - Decreto 20.158/31 - Reorganização do Ensino Comercial....	64
3.2.1.3.3 - Ano de 1.945 - Criação dos Cursos de Ciências Contábeis e Atuariais.....	65
3.2.1.3.4 – Resolução 03/92.....	67
3.2.1.3.5 – Edital 04/97 - SESU - MEC.....	68
3.3 - A EVOLUÇÃO DO DESENVOLVIMENTO TÉCNICO PROFISSIONAL NO BRASIL	72
3.3.1 - <i>A Luta pelo reconhecimento da Profissão</i>	77
3.3.1.1 - Pronunciamentos : João Lyra; Francisco D'Auria e Outros.....	80
3.3.1.2 - Primeiras Discussões sobre Padronização Contábil – 1.926.....	82
3.3.1.3 - Decreto nº 21.033/32 - Exigência da Assinatura dos Livros e Documentos Contábeis por Profissional da Contabilidade.....	83
3.3.2 – <i>Os Congressos Brasileiros de Contabilidade no Século XX e sua Colaboração no Desenvolvimento da Profissão</i>	85
3.3.2.1 - I Congresso Brasileiro de Contabilidade	85
3.3.2.2 – Os Demais Congressos Brasileiros de Contabilidade	88
3.4 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS ANOS 1.946 A 2.000.....	98
3.4.1. <i>Criação dos Órgãos e Institutos da Contabilidade (Conselhos – Ibracon – CVM)</i>	99
3.4.1.1 – Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade.....	100

3.4.1.2 – Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON (atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil)	102
3.4.1.3 – Comissão de Valores Mobiliários - CVM	104
3.4.2. - <i>A Introdução da Contabilidade Gerencial</i>	105
3.4.2.1 - A Evolução da Contabilidade Gerencial.....	111

CAPÍTULO IV - AS LEIS QUE INFLUENCIARAM A CONTABILIDADE NO

BRASIL116

4.1 - A LEGISLAÇÃO COMERCIAL, TRIBUTÁRIA/FISCAL E OS INSTITUTOS CONTÁBEIS	117
4.2 - LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - 1.926 – DECRETO Nº 17.390/26.....	119
4.3 - DECRETO LEI Nº 1.168/39 - INSTITUI A OBRIGATORIEDADE DO BALANÇO NO PERÍODO DE 01/01 A 31/12.....	119
4.4 - DECRETO Nº 2.416/40 - NORMAS SOBRE CONTABILIDADE DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS.....	120
4.5 - LEI 2.627/40.....	123
4.6 – CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO.....	132
4.7 - LEI 6.404/76 – S.As.	133
4.8 - DECRETO LEI 1.598 - 26/12/1977	139
4.9 - CORREÇÃO INTEGRAL DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	142
4.9.1 – <i>Base Legal</i>	143
4.9.2 – <i>Razões para Implantação de um Sistema de Correção Integral</i>	143
4.10 - A REFORMULAÇÃO	144
4.10.1 – <i>Lei nº 10.303 de 31-10- 2001(Ex. Projeto de Lei das S.A. nº 3.115/97)</i>	145
4.10.2 - <i>Demonstrações Financeiras/Contábeis : Propostas Para Alteração Da Lei Das Sociedades Anônimas (Ante-projeto da CVM - PL 3.741/00 – Emerson Kapaz)</i>	149

CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES158

BIBLIOGRAFIA163

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Principais Alterações Previstas nas Demonstrações Financeiras.....	154
QUADRO 2 - Principais Alterações Previstas no Ativo.....	154
QUADRO 3 - Principais Alterações Previstas no Passivo.....	155
QUADRO 4 - Principais Alterações Previstas no Patrimônio Líquido.....	155

RESUMO

Através da pesquisa bibliográfica e documental efetuou-se uma análise da evolução da Contabilidade, a partir do século XX, com um breve retrospecto em anos anteriores, para embasar o desenvolvimento do trabalho.

Durante a evolução da pesquisa constatou-se que a Contabilidade, era inicialmente usada apenas pelos comerciantes para controle dos negócios, sem qualquer preocupação com aspectos formais, normativos e técnicos para elaboração desta contabilização e de apuração de seus resultados. A evolução processada através do tempo determinou preocupações com a padronização, a normatização, a aplicação de leis com objetivos claros de definir critérios e sistemas contábeis, bem como a regulamentação da apuração dos impostos incidentes sobre o resultado.

No contexto brasileiro a evolução de Contabilidade demonstra claramente a influência da legislação, seja através do Código Comercial editado em 1.850, ou de leis como a legislação do imposto de renda, legislação de órgãos públicos governamentais sobre o mercado financeiro (Banco Central) e de mercado mobiliário (Comissão de Valores Mobiliários).

No desenvolvimento da pesquisa constatou-se a luta dos pensadores brasileiros da área em prol do reconhecimento da profissão, da criação de órgãos classistas, da regulamentação, e fiscalização da profissão e também para a criação de cursos para a formação de novos profissionais. Neste trabalho através de pesquisa documental e bibliográfica procurou-se mostrar todos os passos na busca da solidificação da profissão, da harmonização e padronização das normas de Contábeis, resgatando o caminho para o desenvolvimento da Contabilidade brasileira.

ABSTRACT

Through this bibliographic and documental research we have prepared an analysis of the bookkeeping evolution from 20th century on. We has also made a retrospect of past years to base the work development.

During the research evolution we came to the conclusion that accounting, was the beginning use by tradesmen only to control their business without concerning formal, normative and technical aspects in order to elaborate this same accounting and its results. Evolution of accounting along the times has determined the preoccupation with standardization, and normalization regarding the correct application of the law, with clear goals of achieving criterion and bookkeeping systems as well a regulation of the verification of taxes over the results.

In the Brazilian context the evolution of accounting demonstrates clear influence of legislation being through the commercial code published in 1850 or through special laws of income taxes. We also have the legislation of public governmental departments over the financial market (Banco Central) and movable market (CVM - Comissão de Valores Mobiliários).

During the research development we have come to the conclusion that the fight of Brazilian scholars in order to recognize this profession, create a labour union, regulation, fiscalization and the creation of special courses to guide new professionals was also very important.

In this work, through bibliographic and documental research we tried to show all the steps taken to ensure the solidification, harmonization and standardization of accounting or bookkeeping rules, making it possible to developing Brazilian accounting.

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

1.1 - Aspectos Gerais

Este trabalho tem por objetivo principal o estudo da evolução histórica da Contabilidade brasileira no século XX. Desenvolve uma linha de pesquisa na qual se descreve o desenvolvimento histórico da Contabilidade no Brasil, num sentido amplo, no período que abrange o início da implantação das partidas dobradas e o aparecimento dos cientistas brasileiros no estudo da Contabilidade.

A história da contabilidade brasileira é feita por personagens, e o enfoque dado por eles nos pensamentos, teorias e doutrinas contábeis.

O estudo da história da Contabilidade é tão necessário quanto conhecer e participar de seu presente, para que possamos preparar o futuro. Sem passado não haverá futuro. Segundo Bernardo (1.996:5)

“a história é um registro daquilo que as pessoas fizeram e não do que deixaram de fazer”.

Diz também Bernardo (1.996:5) que:

“A História adquire significado e objetividade apenas quando estabelece uma relação coerente entre o passado e o futuro”.

Há neste trabalho a identificação das evoluções e das inovações ocorridas durante o período abordado e a influência que teve a legislação nas normas e

padrões contábeis brasileiros. Procura também demonstrar as mudanças ocorridas no Brasil para acompanhar a evolução mundial da profissão contábil.

Segundo Ludícibus (1997:31)

“o grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades ou das nações”.

Este trabalho foi desenvolvido em quatro capítulos, que estão sintetizados a seguir:

- Capítulo I – contempla a introdução do trabalho, a estrutura metodológica de uma dissertação, a justificativa da escolha do tema, a delimitação da pesquisa e a metodologia aplicada;
- Capítulo II – contempla a evolução histórica, abordando a principais doutrinas que fizeram a base da Contabilidade, as primeiras regulamentações, o surgimento das Instituições Contábeis e a influência da Contabilidade anglo saxônica;
- Capítulo III – descreve a evolução da Contabilidade no Brasil, abordando os fatos importantes que influenciaram seu desenvolvimento, a fundação das escolas de comércio e o regulamento do ensino comercial, a luta pelo reconhecimento da profissão e seu desenvolvimento profissional, a criação dos Conselhos e entidades de classe;
- Capítulo IV – aborda as legislações que influenciaram e regeram a Contabilidade no Brasil e os novos projetos que terão influência no futuro; e
- Constatações e Sugestões – encerra o trabalho e apresenta as sugestões de continuidade para os futuras pesquisas.

1.2 - Desenvolvimento do Trabalho

O trabalho foi desenvolvido através da pesquisa científica e cultural da história da Contabilidade no Brasil, nas obras e coleções dos artigos disponíveis nas instituições de ensino da Contabilidade, nos órgãos e institutos regulamentadores e normatizadores da profissão e de procedimentos contábeis. Procurou-se resgatar a evolução histórica da Ciência Contábil, das teorias, das práticas e a evolução da harmonização da Contabilidade.

Enfoca a divisão da História da Contabilidade desde os anos 1900, fazendo uma pequena inserção nos períodos anteriores até 1800, para desta forma esclarecer a evolução, e no estudo do Código Comercial Brasileiro promulgado em 1.850, que deu a primeira uniformização ao sistema de escrituração comercial.

Buscou-se também nos meandros da Contabilidade, a visão jurídica, a identificação das diversas leis que a regulamentaram, porém não se preocuparam com o fator importante de que a Contabilidade antes de qualquer coisa é uma ferramenta de utilização dos proprietários e dirigentes das entidades, dos investidores, dos analistas de balanços e de mercado de capitais e daqueles que concederão os créditos; dos estudiosos e pesquisadores, levando sempre a Contabilidade como uma ciência em fase de expansão, principalmente seus executores e seus artífices.

A Contabilidade, através dos séculos, trouxe ao mundo, seja ele comercial, ou financeiro um adequado meio de identificar a segurança e saúde das empresas, tome-se como exemplo o que fez Dom João VI ao desembarcar no País, que determinou o estudo e aplicação da Contabilidade para que fosse possível acompanhar os lucros, as despesas e as arrecadações de impostos.

Este trabalho procura demonstrar que a evolução contábil em muito pode ajudar e resolver os problemas de uma entidade comercial e industrial, de um País, e globalmente de uma integração de acordo com a evolução comercial, possibilitando que o investidor globalizado possa saber que seus investimentos, ou melhor, suas aplicações no mercado financeiro são viáveis e seguras.

Suas garantias serão sempre representadas por demonstrações financeiras com transparências, com pareceres de Auditorias confiáveis e que realmente representam os valores ali discriminados.

Ao mesmo tempo em que este trabalho busca identificar a evolução da Contabilidade através do século XX, mostra também sua dificuldade aos olhos dos brasileiros, em relação a sua aplicabilidade, análise e interpretação, principalmente por parte daqueles que não fazem parte da profissão.

1.3 – Justificativa

O estudo da evolução histórica da Contabilidade é importante para que os principais fundamentos que alicerçam o seu desenvolvimento sejam conhecidos e indiquem a sua evolução. Através deste trabalho busca-se demonstrar a importância para o Brasil da sua evolução desde sua introdução no país no século XIX, como também seus reflexos no desenvolvimento do ensino, do profissional e das entidades que dela se utilizaram e aplicaram no sistema econômico, interagindo com outros países. A pesquisa procurou demonstrar que a evolução da Contabilidade no Brasil sempre esteve atrelada ao desenvolvimento mundial, portanto o foco é mostrar o conhecimento adquirido no tempo, sua aplicação e a adaptação do ensino às descobertas da Contabilidade e sua evolução científica.

O marco temporal é o início do século XX, retroagindo a história do pensamento contábil, sem cujo entendimento seria difícil acompanhar sua evolução, o envolvimento com a sociedade, e consolidação como ciência e necessidade para o desenvolvimento social e profissional, não somente das pessoas como também das entidades de classe, das empresas, do mercado financeiro e de capitais e da evolução sócio-econômica do País.

O assunto escolhido é rico em detalhes e justifica-se pela importância de suas evoluções e considerações. Espera-se que seja útil a alunos, professores, pesquisadores, cientistas e usuários da Contabilidade.

1.4 – Delimitação da pesquisa cronológica

A delimitação da pesquisa considerou a evolução histórica, do período científico e da Contabilidade no Brasil no século XX. Identifica os fatos importantes que determinaram o desenvolvimento brasileiro deste campo do saber, das escolas e sua regulamentação, da formação profissional, da luta pela valorização da classe, da evolução histórica ocorrida principalmente nos anos de 1.946 até 2.000. O período estudado envolve ainda a regulamentação profissional à criação dos cursos de bacharelado em Contabilidade, a criação da FEA- USP, dos Conselhos Contábeis Federais e Regionais, do reconhecimento da profissão de Contador e a evolução das técnicas e sistemas contábeis. O marco temporal encerra-se em 2.001, com as alterações da lei das S.As.

1.5 – Método de Pesquisa

A metodologia utilizada foi o estudo exploratório, baseado em pesquisa documental e levantamentos da abordagem da Contabilidade pelos diversos autores e obras existentes no país na área Contábil, principalmente das teses de doutoramento e dissertações de mestrado defendidas em instituições de ensino superior brasileiras e no levantamento das Revistas Brasileiras de Contabilidade e Paulista de Contabilidade que retratam a história da Contabilidade. Houve incursões nos ordenamentos jurídicos e tributários que afetaram diretamente o desenvolvimento da Contábil, como foi o caso da Lei das S.As., dos decretos e

das instruções, normas e resoluções, emanadas do governo, institutos, ou de órgãos normativos da classe.

A associação destes parâmetros científicos, de escolas, de envolvimento dos contabilistas na luta pelo reconhecimento da profissão, dos órgãos reguladores trouxe ao Brasil e à história uma riqueza incomensurável para pesquisa.

A proposta deste trabalho não é esgotar o assunto, que possui um vasto campo para pesquisa e aplicação de seus paradigmas e conceitos mas sim resgatar uma parte da história e contribuir para identificar fatos e ocorrências do passado e os prováveis indicativos de alterações futuras.

CAPITULO II – AS ESCOLAS DE CONTABILIDADE

Com a evolução econômica e industrial ocorrida no século XIX os estudiosos da Contabilidade viram a necessidade de aplicar as ferramentas de informações que subsidiassem as Demonstrações Contábeis de forma mais adequada.

Contudo a não existência de um acervo documental da evolução contábil no Brasil dificultou a localização de documentos comprobatórios e bibliográficos que possibilitassem a identificação da aplicabilidade das diversas escolas, principalmente às que mais influenciaram na história da Contabilidade no Brasil.

Os dados levantados neste estudo exigiram uma pesquisa nos acervos particulares e depoimentos pessoais de estudiosos da área contábil localizados em diversos estados brasileiros.

Surgem obras literárias a respeito da Contabilidade editados por estudiosos e pesquisadores, dentre os quais Toledo Filho (1980:61) e Schmidt (2000:218). citam:

- *os franceses: Deschamps, Faure, Reymendim;*
- *os italianos: Vincenzo Masi, Gino Zappa, Cerboni, Fábio Besta;*
- *os americanos: Kester Paton, Hendriksen;*
- *os portugueses: Ricardo de Sá, Caetano Dias, Jaime Lopes Amorim;*
- *os argentinos: Chovis, Arévalo e Seona;*
- *os brasileiros: Horácio Berlinck, Carlos de Carvalho, Hilário Franco, Antonio Lopes de Sá, Frederico Hermann Junior, Erimá Carneiro, Francisco D'Auria, José da Costa Boucinhas, Antonio Perez Rodrigues*

Filho, Sérgio de Iudicibus, Armando Catelli, Eliseu Martins, Stephen Charles Kanitz, entre outros que se destacaram

Identifica-se como destaque no ensino da Contabilidade no Brasil o Engenheiro polonês Estanislau Kruszynski, citado por Mancini (1978:1) como um estudioso de ciências econômicas, profundo conhecedor de Contabilidade e precursor do ensino Contábil, baseado nas partidas dobradas. À sua época (final do séc. XIX e início séc.XX) Kruszynski foi um dos seus maiores estudiosos e pesquisadores.

Neste período do século XX as doutrinas se desenvolveram, determinadas não só em buscar a delimitação de um objeto verdadeiro de estudos para a Contabilidade, mas também, especialmente, de buscar conhecer a substância gerida pelo ser humano no sentido da satisfação de suas necessidades materiais.

Há, pois, uma história das doutrinas, que se torna objeto de conhecimento específico na formação cultural do Contador.

Esta história está pontilhada de grandes valores intelectuais, de profundas reflexões, de hipóteses, de teorias e experimentações racionais que estruturaram o grande corpo de doutrina que a Contabilidade hoje possui. Todas as doutrinas trouxeram cooperação, cada uma de sua forma, todas com a intenção do acerto de encontro com a verdade.

Embora a corrente de pensamento que mais influenciou a Contabilidade, em muitos países do mundo principalmente no Brasil, tenha sido a do patrimonialismo de Masi, devemos também respeitar o imenso valor das demais correntes. Segundo Lopes Sá (1994:41)

“O patrimonialismo continua como uma corrente viva, avançando, cada vez mais profundamente, ensejando obras de raro valor científico e filosófico em muitos países do mundo”.

Esta opinião é referendada por Schmidt (2000:202):

“A escola patrimonialista teve como seu principal mentor o italiano Vincenzo Masi. Embora fundada na Itália, essa escola teve maior aceitação em outros países, inclusive no Brasil”.

Portanto pelas afirmações pode-se concluir que foi a corrente que mais adeptos conquistou em todo o mundo, especialmente no Brasil.

2.1- Os Pensadores - Doutrinas, Escolas e Correntes do Pensamento Contábil

Como em todos os ramos do conhecimento humano, também na Contabilidade, a ciência foi construída de teorias, citamos a título de exemplo a defendida por Herrmann Jr. (1996:25) quanto as Ciências Morais e Sociais, onde entendia estar classificada a Contabilidade:

“Estas tem 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”

Há um caminho natural para isto, que parte da observação de um objeto qualquer, como base de estudos.

Segundo Lopes de Sá (1.989:289),

“...método contábil é um conjunto de regras ou cânones que se aplicam para o raciocínio da ciência da Contabilidade. O método contábil é a maneira de raciocinar próprio em Contabilidade. Isto porque, para que se possa libertar o pensamento do empirismo, do aspecto formal, é preciso que se adote uma sistemática de raciocínio. O método preponderante em Contabilidade é o indutivo, porque parte do Particular para o Geral”.

As observações levam a raciocínios organizados que geram conceitos, estes produzem enunciados ou teoremas e estes, ainda, as teorias.

Os que criam bases doutrinárias e teorias, como mestres, passam a ter adeptos e assim se forma uma escola científica, de 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.

De uma escola podem surgir outras e os que eram discípulos em uma tornam-se líderes em outra, mas dentro de uma mesma filosofia, de uma mesma base teórica. De uma escola saem, em geral, muitas outras e o amadurecimento cultural de um líder tende a agrupar sempre outros grandes valores que também se vão tornando líderes.

2.2 – As Principais Doutrinas que Influenciaram a Contabilidade no Brasil

Em Contabilidade, não podemos negar tão relevante formação de doutrinas, escolas matrizes e escolas derivadas, tal como de correntes que somam as escolas dentro de uma unidade de pensamentos.

Entre as principais Escolas, destacamos algumas que mais influenciaram a Contabilidade no Brasil:

- Contismo;
- Personalismo;
- Controlismo;
- Patrimonialismo;
- Anglo-Saxônica incluindo-se nesta também a escola alemã.

2.2.1- Contismo

Doutrina da Contabilidade que reconhecia esta ciência como tendo por objeto as contas. Os precursores definiam a Contabilidade como “ciência das contas” . Foi a primeira escola do pensamento contábil na escala de nossa evolução científica.

O Objetivo das contas é sempre registrar uma dívida a receber, ou a pagar, ou seja, o processo central de registro do dever e do haver. Esta preocupação

com o registro das contas a receber e a pagar, coincide com a origem do crédito nas relações comerciais, pois para a mesma pessoa, existem duas situações distintas em relação ao crédito: ou está devendo, ou tem a receber.

A primeira tentativa feita em tal setor data de 1.803, quando Nicolo D'Anastasio publicou seu livro ***La scrittura doppia ridotta a scienza*** (Iudícibus,1980:43); depois dele apareceu um grande estudioso que deu vestes de maior seriedade ao assunto e que foi Giuseppe Bornaccini, em 1.818, no livro ***Idee teoretiche e pratiche di ragioneria e doppia resgistrazione*** (Lopes Sá,1994:37). Surgem depois dois outros grandes estudiosos: Ângelo Galli (***Instituzioni di contabilitá*** em 1.837) e Ludovico Giuseppe Crippa (***La scienza dei conti*** - 1.838) que defendia a impessoalidade das contas (Toledo Filho, 1980:22), cujo trabalho foi o precursor da teoria econômica (Iudícibus, 1980:43).

Grande foi a repercussão do contismo na literatura mundial de Contabilidade e até hoje, ainda encontramos autores que analisam a Contabilidade sob as influências contistas.

Segundo Lopes Sá (1994:37):

“Do ponto de vista filosófico, o contismo é uma observação superficial de nosso conhecimento, posto que não se detém na análise da essência do que é a conta; a conta, é óbvio, como registro, não tem objeto científico, mas, sim,” o que a conta registra “e que são os fenômenos patrimoniais”.

A conta é sempre a expressão de um fenômeno: logo, é já um efeito e não uma causa.

A conta é a expressão de um fenômeno sucedido ao patrimônio azidental por influência do sujeito azidental ou de seus administrados, quer direta, quer indiretamente; as contas portanto, são expressões de fatos e tais fatos é que devem formar o objeto da ciência contábil.

Para uma corrente de Contistas, dentro de uma empresa podem existir 3 tipos de pessoas: o capitalista ou proprietário, o gerente e terceiros (fornecedores e clientes).

Embora tenham sido feitas muitas críticas aos contistas, coube a eles o papel de iniciadores de uma outra corrente de pensamento. O contismo foi uma das formas inconscientes do patrimonialismo.

Carlos de Carvalho (1915:15) deu à Contabilidade a seguinte definição:

“Ciência que tem por objeto o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos”.

Herrmann Jr,(1996:36) assim definia Carlos de Carvalho:

“quanto à escrituração das contas foi personalista, e quanto à metodologia, contista”.

Segundo Schmidt (2000:30) a escola contista foi muito influenciada pelos trabalhos da escola francesa, onde se destacou a obra de Edmond Degranges, pai, com sua famosa teoria das cinco contas gerais (Mercadorias Gerais, Caixa, Contas a Receber, Contas a Pagar e Lucros e Perdas). Segundo Hermann Jr. (1996:35) a teoria do autor é:

“o comércio tem 5 objetos principais, que continuamente lhe servem de meio de troca: 1) mercadorias; 2) dinheiro; 3) efeitos a receber; 4) efeitos a pagar; 5) lucros e perdas”. Também que: “Estas contas representam o negociante, cujos livros são escriturados; é necessário compreender que debitar ou creditar uma destas contas é o mesmo que debitar ou creditar o próprio negociante”.

Marchi conseguiu derrubar a teoria de Degranges, muito difundida na Itália e substituí-la pela sua idéia sobre a teoria personalista, seguindo ao que Pacioli estabelecera em seu **Tractatus de Computis et Scripturis**.

2.2.2 - Personalismo

Nos primórdios da Contabilidade quando os bens eram administrados e controlados pelos seus proprietários a necessidade do controle e registro de suas mutações eram de pouco significado, ou de menor importância.

Quando os proprietários sentiram a necessidade de representar estes bens materiais com os valores agregados e suas variações positivas e negativas, criou-se de forma intuitiva e dentro do sistema de partidas dobradas as contas de devedores e credores. Nasceu desta forma empírica a personificação das contas, ou seja o registro de haver e do dever.

A personificação das contas deu-se das necessidades dos proprietários de representar seus bens dentro de uma ordem econômica, porém sem base científica.

Estas contas, por se tratarem de contas pessoais eram consideradas como contas de capital, e representavam ali seus valores e riquezas pessoais.

A personificação das contas foi mais uma consequência da necessidade de controle do que de uma evolução histórica da Contabilidade.

No entanto os primeiros autores usavam o artifício da personificação para explicar seu funcionamento, porém sem que houvesse uma teoria jurídica que a fundamentasse.

Em 1.867 – Francesco Marchi, através da obra “***I Cinquecontisti***” estabelece e consolida a Teoria das Contas e nasce desta forma a ciência da Contabilidade Personalística.

Segundo Lopes de Sá (1.989: 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”.*

Segundo Herrmann Jr. (1.996:38):

“Edmondo Degranges (pai), entendia que as cinco contas de sua teoria deviam ser abertas ao negociante, mas não cuidou em absoluto de justificar tal relação”.

Hippolito Vannier, que fundou a sua escola no século XIX formulou uma teoria sobre base personalista, a qual se opunha à das cinco contas e se aproximava muito da que posteriormente foi apresentada por Marchi (Herrmann Jr.-1.996:38):

2.2.2.1- Classificação das contas segundo a teoria personalista

A classificação das Contas, segundo a Teoria Personalística e de acordo com a classificação de Vannier (Hermann Jr. 1996;38) possui a seguinte divisão:

- *“Contas do Comerciante: Capital e lucros e perdas;*
- *Contas dos Valores Comerciais: Mercadorias, efeitos a receber, efeitos a pagar, móveis, despesas de instalação e fundo de comércio;*
- *Contas de Correspondentes: Devedores e Credores”.*

Conforme cita Carlos de Carvalho (1.915:90), Francesco Marchi as dividiu da seguinte forma:

- *Contas do Proprietário: Capital, Lucros e perdas (contas de rendas e de despesas).* Podemos afirmar que este axioma está vinculado ao patrimônio e é de seu direito todo o ativo, todo passivo, toda receita, toda despesa e o resultado, seja ele positivo (lucro), ou negativo (prejuízo);
- *Contas de Agentes Consignatários:* são responsáveis pela guarda de valores materiais (o dinheiro, mercadorias, móveis, etc), tudo aquilo que constituem o patrimônio;
- *Contas de Correspondentes:* são os terceiros devedores, ou credores, em relação ao proprietário.

Desta forma podemos afirmar que a classificação das contas segundo a Teoria Personalística possui a seguinte divisão:

- Proprietário – Aquele a quem pertence a entidade, todo o Patrimônio Líquido;
- Agentes Consignatários – Aquele a quem o proprietário tem a confiança na entrega de bens e valores materiais;
- Agentes Correspondentes – Relação de débito e créditos com terceiros.

Segundo Hermann Jr. (1.996:39), Francesco Marchi considerava 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 se preocupou pois, em dar às Contas o aspecto jurídico, que veio com a escola de Cerboni. Colocou entre o Ativo e Passivo a figura fictícia ou real do administrador. Desta forma omitiu as relações jurídicas entre o proprietário, os agentes consignatários e correspondentes, expressas pelos direitos e obrigações constantes do balanço. Neste caso o proprietário seria o capitalista.

Giuseppe Cerboni que acompanhou os estudos e o desenvolvimento da teoria personalista, efetuados por Francesco Marchi, modificou-a e desenvolveu-a, dando um impulso notável à ciência Contábil, elevando-a a um sistema coordenado de princípios, defendendo a tese de que toda conta deveria ser aberta a pessoas físicas, ou jurídicas, nascendo daí a Teoria Personalística. Nasce deste desenvolvimento o livro **“Logismographia”**.

Cerboni aceitando a teoria de Marchi, e com suas alterações, considerou os aspectos jurídicos, até então não tratados, aboliu o intermediário entre o proprietário e a azienda, substituindo-o pelo administrador, ou gerente. Cerboni, através de seus estudos e pesquisas trouxe inovações e nova reestrutura no campo das idéias sobre a Teoria Personalística. Desenvolveu “axiomas” e “corolários” que fundamentavam suas idéias. Dentro desta sistemática de personificação das contas, define os proprietários 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.

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

2º. *Corolário: o administrador mantém o equilíbrio do deve 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.*

As teorias de CERBONI foram aceitas e defendidas por outros cientistas da Contabilidade, entre os GIOVANNI ROSSI.

Segundo Mancini (1978:60) Rossi definia assim a Contabilidade:

“A Contabilidade é a ciência administrativa que tem por fim o estudo dos princípios, das leis e das teorias, dos métodos e dos meios, segundo os quais racionalmente se devem desenvolver, estudar, efetuar e a controlar a parte da ação administrativa que tem a sua base, o seu instrumento necessário ao cálculo aplicado à matéria jurídico-econômico-patrimonial-financeira em gestão das empresas econômicas.

Segundo CERBONI (*apud* Hermann Jr. 1951:35):

“A Contabilidade, considerando a azienda em toda a sua extensão, na sua organização e nos seus fins, indagam-lhes as funções, determinam sob que critério deve ser baseado as várias responsabilidades dos administradores e dos agentes, e fornece os métodos e os meios com que se deve conhecer, medir, computar e demonstrar os resultados obtidos nos vários períodos da vida aziendal”.

Mancini (1978:60) cita que Cerboni afirmava que a Contabilidade enquanto ciência, se dividia em quatro partes:

1º. – *estudo das funções da administração econômica das empresas, tendo por indeterminar as leis que regulam as mesmas empresas;*
 2º. – *estudo da Contabilidade que tem por fim a organização e disciplina interna da empresa;*

3º. – estudo do cálculo que compreende a aplicação da matemática aos fatos administrativos e a sua demonstração em ordem tabelar; e
4º. – estudo da “logismografia” que é o método que ensina a coordenar, a escriturar os fatos administrativos da empresa, discernir o procedimento e os efeitos jurídicos, específicos e econômicos correlatos, tendo-os numa única e sucessiva equação”.

Segundo Carlos de Carvalho (1.915:16) Cerboni definia assim a Contabilidade personalística :

“À Contabilidade está confiada a delicadíssima tarefa de representar, dia a dia, não só a história da vida patrimonial traduzida em números, mas também o inteiro desenvolvimento dos fenômenos por meios dos quais essa mesma vida se manifesta; nela se tem o espelho veraz e constante dos direitos e obrigações do administrador e dos resultados econômicos de cada exercício. A ela se recorre para se auxiliar a memória e do perfeito conhecimento do passado se tirarem conselhos e normas para o futuro. Enfim, a Contabilidade é instrumento essencialíssimo da administração e fonte copiosa de dados estatísticos de grandíssima utilidade para economia pública e particular”.

Por estas duas definições constata-se que Cerboni incorpora à Contabilidade todo o campo da ciência da administração aziendal.

2.2.3 - Controlismo

Fábio Besta, em 1.891, em oposição à escola personalística de Cerboni, defendia a idéia de que o controle econômico é o objeto de estudo da Contabilidade.

Desenvolvido por Besta este estudo é defendido como o controle econômico da riqueza aziendal e como um amplo estudo sobre organização administrativa para subsidiar teoricamente o controlismo. Defende a idéia de que

toda entidade possui um órgão administrativo próprio com autoridade, e que a mesma seja exercida por aqueles a quem pertence a riqueza.

Defende a idéia de que o objeto dos estudos contábeis é o controle econômico da riqueza aziendal. Segundo citação de Lopes de Sá (1994:39), Fábio Besta assim define o seu postulado como um controle patrimonial:

“Não há azienda sem bens exteriores, sem riqueza; mas a riqueza constitui a substância ou patrimônio da azienda, não a azienda em si mesma”

Partindo deste pressuposto e de que em todas as entidades existem riquezas a serem usufruídas e zeladas, Besta defende a idéia de que parte da administração delas deve ser econômica, fazendo com que a riqueza atue com maior eficiência e eficácia na azienda.

A administração propriamente dita representa os esforços e cuidados direcionados para as atividades fundamentais da administração econômica; como a aquisição de bens, sua transformação e dispêndio para execução de seus fins.

A direção, buscando na harmonia das relações internas e externas, procura transformar os esforços na disciplina e no governo do trabalho econômico, de forma a convergir com maior eficácia para o fim particular e geral da entidade.

Todo trabalho administrativo deve acompanhar e proceder a verificação ou controle e empenhar-se no estudo das causas e efeitos, estabelecendo procedimentos mais vantajosos e preferidos, impedindo o desperdício e a saturação culpável. Este último representava as funções a serem exercidas pela Contabilidade e era dividido em três fases de controles:

- a) ascendentes;
- b) concomitante; e
- c) subseqüentes.

Conforme Estrada (1977:17) citado por Schmidt (2000:75) a Contabilidade para Besta deve estudar o patrimônio das entidades,

“...os órgãos principais delas e suas funções, os instrumentos de controle, a avaliação da riqueza ou dos bens, os inventários, os orçamentos e a delimitação dos fatos da gestão, sua liquidação e seu controle, as teorias relativas aos métodos de escrituração, suas prestações de contas e, eventualmente, a revisão e a aprovação destas. Finalmente, deve estudar as formas que devem assumir o controle econômico em ambos os extremos da vida empresarial, ou seja, nos de implantação e liquidação ...”.

Para Besta a Contabilidade é a disciplina que estuda os procedimentos racionais com os quais há de ser desenvolvido o controle econômico, com seus princípios e normas, sendo parte da administração pela qual o trabalho econômico é revelado e estudado em suas causas e efeitos. Divide o controle econômico em duas partes: registro contábil via escrituração e demonstração dos fatos administrativos.

Para a escola veneziana, composta pelos controlistas, as peças contábeis representadas pelos balanços e demonstrações de resultado, pelos lançamentos, pelas contas e pelos orçamentos são uma forma de controle e fiscalização da riqueza dentro de uma ordem econômica.

Segundo Herrmann Jr. (1996:44-45):

“a definição aprovada pelo I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado no Rio de Janeiro em 27 de agosto de 1.924, 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”. Continuando expõe ainda Herrmann Jr. que a redação original de João Luís dos Santos era: “Contabilidade é a ciência que estuda as funções de orientação e de controle, relativas às operações monetariamente apreciáveis de uma administração”.

2.2.4 - 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 desta corrente o professor Vincenzo Masi, que desde 1.923 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 el scienza del Patrimônio”**, onde explana com detalhes a sua teoria.

Baseia-se o professor Masi, no fato de ser o patrimônio uma grandeza real que se transforma, evolui constantemente, sob o fluxo da atividade humana.

O patrimônio em sua marcha constante visa o engrandecimento da riqueza administrada, com aumentos sucessivos de réditos, produzindo novos réditos.

Conforme Silva (1959:187) citado por Schmidt (2000:202) a teoria patrimonialista, ou seja, o estudo do patrimônio e da riqueza administrada se divide em três aspectos:

- a) *estática patrimonial, que se ocupa do patrimônio no seu aspecto estático (equilíbrio funcional e financeiro dos elementos patrimoniais);*
- b) *dinâmica patrimonial, que estuda o patrimônio na sua condição dinâmica (obtenção e emprego de capitais);*
- c) *relevação patrimonial, que se pode definir como um conjunto de princípios e normas que regem a individuação e a representação qualitativa e quantitativa (especialmente monetária ou valorativa) do patrimônio (ou de uma porção dele) em dado instante e na sucessão dos instantes.*

Segundo o que se depreende das definições de Herrmann Jr. (1996:50) com relação ao estudo do patrimônio temos:

- *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 transitório, para se estudar o estado de seus valores e os réditos auferidos. Essa paralisação transitória é denominada "Estática Patrimonial", onde 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.

Para os patrimonialistas, a Contabilidade foi considerada uma ciência com um objeto bem determinado (o patrimônio), que utiliza nas suas investigações vários métodos, especialmente o descritivo-estático, realizando seus fins com o auxílio de diversos instrumentos (registros, livros, documento, máquinas, cálculo aritmético).

No Brasil, as manifestações em prol do Patrimonialismo aconteceram nos diversos congressos brasileiros, e pelos mais eminentes autores considerados patrimonialistas, tais como: Francisco D'Auria, Herrmann Jr., F. Nepomuceno, Antonio Lopes de Sá, Hilário Franco, Álvaro Porto Moitinho entre outros, deixando claro em suas obras a filiação à corrente de pensamento de Vincenzo Masi.

Para Herrmann Jr (1951:56):

“Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, 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 réditos”

Segundo Bevilacqua (1.972:173) patrimônio é:

“o complexo das relações jurídicas de uma pessoa que tiverem valor econômico. Assim, compreendem-se no patrimônio tanto os elementos ativos quanto os passivos, isto é, os direitos de ordem privada economicamente apreciáveis e as dívidas. É a atividade econômica de uma pessoa sob o seu aspecto jurídico, ou a projeção econômica da personalidade civil.”

A classificação das Contas, segundo a Teoria Patrimonialista, possui a seguinte divisão:

Contas Patrimoniais – Contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido;

Contas de Resultado – Despesas e Receitas.

2.2.5 - Anglo – Saxônica

O final do século XIX e o início do século XX propiciaram uma série de acontecimentos econômicos que levaram a uma grande expansão econômica, principalmente do comércio e da indústria, e por conseqüente a da Contabilidade, especialmente na Inglaterra e nos Estados Unidos. Esta influência deu-se pela maior necessidade de utilização dos dados da Contabilidade na análise das empresas pelos investidores nos capitais, nas bolsas de valores, pelos governos e credores.

De acordo com Hendriksen (1.999:47) após o advento da revolução industrial surgiram os especialistas em Contabilidade.

Iniciou-se em Edimburgo, conforme anuário municipal de 1.773, com a indicação de sete contadores. No início do século XIX havia em torno de 50 contadores na Inglaterra e Escócia. Em 1.844, com a aprovação da Lei das Companhias que passa a exigir balanços aprovados por auditores, este número cresceu rapidamente.

No ano de 1.862, outra Lei exigiu a presença de contadores nos casos de falência. Em 1.854 formou-se uma sociedade de Contadores em Edimburgo, com base numa autorização real que lhes permitia apresentarem-se como "Contadores Autorizados" . Em 1.880 surgiu o Instituto de Contadores Certificados da Inglaterra e do País de Gales, aprovado pela Rainha Vitória.

Em 1.887 nos Estados Unidos foi instituído a **AAPA - American Association of Public Accountants**, que seria sucedida pelo **AICPA - American Institute of Certified Public Accountants**.

Este breve retrospecto nos insere no início da evolução da Contabilidade após o ano de 1.929. No ano de 1.930 começaram as primeiras discussões sobre os Princípios Contábeis, entre a Bolsa de Valores de Nova York e o Instituto de Contadores Norte-americanos, baseados na Lei das Companhias Britânicas que exigiam a apresentação de informes financeiros que atendiam e informavam as perdas e ganhos de uma entidade. É possível dizer que as maiores influências sobre a Contabilidade foram:

- a) a apresentação de livros de Contabilidade com os mais novos métodos de ensino;
- b) a revolução Industrial e sua influência na Contabilidade de Custos;
- c) o crescimento e o desenvolvimento das companhias ferroviárias;
- d) a regulamentação governamental dos negócios;
- e) as imposições fiscais na empresas;

- f) o desenvolvimento das sociedades anônimas e o crescimento dos gigantes industriais e financeiros mediante as fusões de empresas;
- g) a influência das teorias econômicas.

Estas influências originaram a criação de princípios contábeis a serem seguidos pelos contadores e que formariam a estrutura básica da Contabilidade que são:

- a) A Teoria das Contas baseada na propriedade e no capital líquido;
- b) A Teoria da Entidade;

A primeira era baseada no conceito da propriedade pelo dono da empresa, ou seja de que o ativo representa as coisas possuídas pelo proprietário ou os benefícios acumulados a seu favor, o passivo era o conjunto de dívidas que o proprietário possuía, as contas de receitas e despesas representavam as modificações ocorridas no patrimônio líquido.

A segunda era baseada na figura de que o dono da empresa não mais era um único proprietário, mas na existência de diversos proprietários através de ações adquiridas e na separação entre propriedade e controle, em que o proprietário não mais era identificado como dono do ativo e responsável pelo passivo da entidade.

Desta forma a Teoria da Entidade separa as atividades da empresa das exercidas pelos donos, cuja equação fundamental é: Ativo= Participações, substituindo a equação anterior em que Ativo – Passivo = Capital Líquido.

Nesta teoria o ativo representa os direitos acumulados da entidade e os credores estão equiparados aos acionistas como possuidores de direitos ou participações no ativo da empresa. O objetivo principal nesta teoria é registrar e dar a conhecer as atividades das empresas com respeito à geração de receitas e despesas na utilização de seus ativos. O resultado líquido de suas operações, depois de pagos os dividendos aos seus acionistas, aumentam suas participações.

Hendriksen (1999:104) dá o seguinte enfoque a definição de Entidade Contábil:

“consiste em determinar a unidade econômica que exerce controle sobre recursos, aceita responsabilidade por assumir e cumprir compromissos e conduz a atividade econômica. Essa entidade contábil pode ser um indivíduo, uma sociedade por quotas ou uma sociedade por ações ou grupo consolidado envolvido em atividades com ou sem fins lucrativos”.

A Teoria da Entidade é assim citada por Ludícibus (1978:27):

“O princípio da Entidade é de grande validade, e a aceitação da personalidade própria da entidade, distinta da dos sócios que a compõem (mesmo que o dono seja um só), representa um dos grandes marcos históricos da Contabilidade”.

O desenvolvimento da Contabilidade após os anos trinta deu-se na união de Contadores e Acadêmicos com o propósito de colaborar com a Bolsa de

Valores de Nova York, na defesa dos investidores, motivados pela grande quebra da Bolsa em 1.929, originando um comitê de estudos contábeis que iria influir diretamente nos procedimentos e normas contábeis e na profissão de Contador com objetivos claros de que a Contabilidade e seus informes financeiros deveriam ser adequados, precisos e de fácil compreensão aos acionistas.

Em 1.934 foi criada a **SEC – Securities and Exchange Commission** pelo Congresso Americano, com objetivos claros de órgão fiscalizador das informações a serem prestadas ao público investidor. Em 1.936 foi constituído o Comitê sobre Procedimentos de Contabilidade pelo **AICPA**, para desenvolvimento das normas e princípios de Contabilidade, porém atuando efetivamente após 1.938, quando passou então a emitir boletins e pronunciamentos a respeito de princípios contábeis que viriam a nortear a publicação dos dados financeiros e contábeis.

Este comitê evoluiu e em 1.958 formou-se o **Accounting Principles Board - APB** (Conselho de Princípios Contábeis) e a **Accounting Research Division - ARD** (Divisão de Pesquisa em Contabilidade) passando a operar a partir de 1.959 com objetivos de promover a redação de princípios contábeis e de pesquisa em Contabilidade. Em 1.973 foi extinto o APB e constituída a Fundação de Contabilidade Financeira (**Financial Accounting Foundation – FAF**) e o Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira (**Financial Accounting Standards Board – FASB**) e o Conselho Consultivo de Padrões de Contabilidade Financeira (**Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC**).

O **AICPA** deu ao **FASB** autoridade para aprimoramento dos princípios e normas contábeis, e através de seus pronunciamentos de definir regras, padrões contábeis que seriam reconhecidos pela **SEC**.

A revolução industrial teve um papel fundamental na evolução da Contabilidade na era moderna.

Com o desenvolvimento da indústria para atender a demanda crescente, tornou-se necessário mais equipamento e mais capital. Presenciou-se nos Estados Unidos e na Inglaterra uma expansão enorme da indústria no final do século XIX e início do século XX. O comércio também se expandiu e ambos tiveram reflexos significativos na Contabilidade. Estes efeitos foram tanto diretos como indiretos.

Podemos citar entre eles:

- transformação de ativos fixos em custo significativo do processo de produção e distribuição, criava-se o critério da depreciação;
- aumento da necessidade da informação como ferramenta gerencial para análise dos custos de produção, e os custos de estoques;
- a necessidade de sistemas de Contabilidade de custos;
- a necessidade de relatórios contábeis direcionados aos acionistas, devido ao grande volume de capital necessário;

- a necessidade das informações financeiras, não mais ao nível de gestão, mas dos investidores, credores e governo;
- a segregação do lucro como retorno aos investidores, segregado do retorno do capital investido;
- criação das sociedades por ações; e
- por fim a criação das Auditorias obrigatórias.

Com o crescimento e desenvolvimento econômico e das empresas produtivas requereu-se um registro de custo mais complexo, tais como provisão de matéria prima, pagamentos de empregados, depreciação, custos fixos e variáveis.

Catelli, cita em sua Tese de Doutorado (1.972:5):

“que no ano de 1.818 surge através de Cronhem, a apresentação do inventário permanente de matérias primas com aplicação de métodos modernos e estatísticos”.

No período de 1.880 a 1.910. ocorreram profundos aprimoramentos da Contabilidade de Custos e já há o pensamento da integração da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Financeira.

2.2.5.1 - A Contabilidade no Século XX

Ao final do século XIX ocorreram várias mudanças que exigiram que o sistema contábil de partidas dobradas assumisse uma forma mais adequada às necessidades das grandes sociedades. Suas mudanças, segundo Hendriksen (1.999:47) foram:

- a) *formas iniciais de empresas haviam sido inventadas, distinguindo-se de seus proprietários;*
- b) *era conhecida a distinção entre Capital e Lucro;*
- c) *tinham sido criados direitos de participação nessas empresas;*
- d) *o conceito de empresa em funcionamento havia mudado;*
- e) *havia bolsas de valores em atividade e ;*
- f) *a indústria e o comércio estavam crescendo.*

2.2.5.2 - A Regulamentação da Contabilidade

Com as mudanças ocorridas conforme comentado no tópico anterior houve a necessidade de fixação dos padrões de contabilidade e a sua regulamentação, dando assim maior uniformidade às informações prestadas.

2.2.5.2.1 - O Surgimento das Instituições Contábeis

Com o surgimento das associações mencionadas no capítulo anterior, estas procuraram desde o início exercer influência sobre os padrões de Contabilidade, e citamos como exemplo resolução editada em 1.894 pela **AAPA (Associação Americana dos Contadores Públicos)**, recomendando que a ordem de

apresentação do balanço fosse do item mais líquido ao menos líquido (da disponibilidade para o permanente) (Hendriksen, 1.999:55), outro exemplo ocorreu em 1.910, quando foram formuladas definições de termos técnicos contábeis uniformizando seu significado.

Com o desenvolvimento das grandes indústrias, principalmente a construção das grandes estradas de ferro, e o surgimento das grandes corporações, surgiu a necessidade de controlar os investimentos públicos e privados, principalmente devido à pulverização das ações nas mãos dos investidores, e à conseqüente perda de terreno dos chamados "proprietários" para a **"Entity"**, ou seja a "Entidade", onde os proprietários eram desconhecidos e passaram a ser investidores.

Com esta evolução, iniciada em 1894 pela **AAPA**, e a necessidade de maior informação e controle das Entidades, causada pelo **"crack"** da bolsa de Nova York em 1.929, os contadores foram obrigados a pensar no problema da apropriação de custo. Considerando que, de acordo com o critério adotado o resultado poderia variar de um período para outro e o lucro poderia ser maior ou menor, sentiu-se a necessidade de adotar normas regulamentadoras que deveriam ser seguidas por todas as empresas. Diante dessa necessidade nasceram os "princípios geralmente aceitos".

Como vimos, da necessidade de se adotar critérios uniformes, surgiram diversas tentativas por órgãos do governo ou particulares, em regulamentar e fiscalizar a aplicação das normas contábeis estabelecidas.

Após algumas leis e regulamentos específicos para determinados segmentos da indústria e do comércio, tivemos então como mais importante:

1.887 – Criação do **AAPA**, já comentado anteriormente;

1.887 - Lei do Congresso Americano que cria a **ICC (Interstate Commerce Commission)** o primeiro organismo regulamentador federal com autoridade específica sobre as ferrovias. Em 1.906 a **Lei Hepburn** deu à **ICC** autoridade para estabelecer um sistema contábil uniforme, abrindo assim o caminho de um século de regulamentação;

1.890 - **Lei Antitruste Sherman** que procurava controlar os monopólios existentes, mas que se tornou ineficaz;

1.913 - Criou-se a **Federal Trade Commission (FTC)** para fiscalizar os dispositivos da **Lei Antitruste Clayton**. Esta organização tem participação importante na padronização das Demonstrações Financeiras;

1.914 - Foi instituído o **FRB - Federal Reserve Board**. Em 1.917 este órgão publicou um folheto intitulado **UNIFORM ACCOUNTING**, que em nada regulamentou a Contabilidade e sim era um documento de Auditoria, mais especificamente, o "Manual de Procedimentos de Auditoria Interna da **Price Waterhouse**"

Podemos citar, ainda, outras entidades que muito contribuíram para a Contabilidade.

New York Stock Exchange - exigia os relatórios contábeis dentro de certas regras, e as explicações sobre os critérios adotados .

United States Securities And Exchange Comission (SEC) - Em 1.933 através do **Securities Act e do Securities Exchange Act** de 1.934, colaborou para a difusão dos “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”.

The Federal Income Tax - Que através de suas normas de imposto de renda influenciou a atuação dos contadores.

2.2.5.2.2 - A Crise de 1929

Após a primeira guerra mundial houve um crescimento industrial, tecnológico e uma demanda de consumo de enormes proporções, alimentando uma explosão de investimentos e aplicações na bolsa de Nova York, de forma a quadruplicar o volume de negócios. A queda violenta do movimento da bolsa em outubro de 1.929, com perda de bilhões de dólares, gerou o chamado "**CRACK**" de 1.929, que daria origem à Grande Depressão.

As críticas de forma violentas às empresas pelo papel desempenhado, tiveram também, a crítica aos contadores. De acordo com Hendriksen, obra já citada, pg. 58, Adolph Berle, professor de Direito e Gardiner Means, economista, creditaram as conseqüências do "**CRACK**", à concentração do poder e da riqueza nas mãos de poucas pessoas, atribuíram tal concentração de poder, em parte, à falta de uniformidade das práticas contábeis e afirmaram:

“Enquanto os padrões de contabilidade não se tornarem mais rígidos, e não houver lei que imponha cânones específicos, os diretores de empresa e seus contadores serão capazes, dentro de certos limites, de apresentar as cifras que quiserem”. Nesse sentido, disseram que a culpa “residia” no fato de os próprios contadores ainda não terem sido capazes de estabelecer algumas regras padronizadas”.

Ainda, segundo Hendriksen (1.999:58):

*“Após as críticas aos Contadores em 1.933, o AIA criou uma Comissão Especial de Cooperação com a Bolsa de Valores de Nova York e, a partir de 01/07/1.933, todas as empresas que solicitassem registros teriam que fornecer as Demonstrações Financeiras acompanhadas de parecer de auditores “credenciados sob as leis de algum Estado ou País”. Tais pareceres deveriam obedecer aos critérios de “**Verification of Financial Statements**”, publicados pelo FRB em 1.929, e conter uma opinião a respeito da fidedignidade, coerência, e pela primeira vez, conformidade com práticas contábeis aceitas”.*

Como pudemos ver, a regulamentação da Contabilidade ganhou força, e os institutos a responsabilidade de determinar as normas e regulamentos, e neste período ocorreu o crescimento da Auditoria.

2.2.5.2.3 - A Expansão Após a II Guerra Mundial

Ao final da II Guerra Mundial, que liberou a demanda reprimida de bens e serviços, verificamos a necessidade das informações contábeis serem

imprescindíveis ao investidor e que através delas fossem determinados os valores das empresas, os investimentos de acordo com a "saúde" das empresas.

A Contabilidade passou a ter importância vital na análise de um investimento. Diante desse novo quadro criaram-se alternativas de contabilização e novas formas de análise.

Embora tenhamos chegado a esta evolução, os institutos continuam na pesquisa e na proposta de novas regulamentações e uniformidade contábil.

2.2.5.2.4 - A Contribuição Americana no Desenvolvimento da Contabilidade

Com os primeiros Institutos de Contadores houve uma evolução que possibilitou a criação de normas e padrões da Contabilidade.

Na década de 1.930, o **AICPA** teve influência positiva no desenvolvimento de padrões, normas e princípios contábeis. Podemos afirmar, que com a exigência pela Bolsa de Valores de Nova York do parecer de Auditoria, conforme citado por Hendriksen (1999:58),

“todas as empresas que solicitassem registros teriam que fornecer as Demonstrações Financeiras acompanhadas de pareceres de auditores credenciados sob as leis de algum estado ou país”.

O crescimento das regulamentações nesse período foi intenso.

Tivemos como entidades participantes a **SEC – Security Exchange Commission**, órgão do Congresso Americano encarregado de fiscalizar a emissão e venda de ações ao público, e o **AICPA** que através do **Special Commitees, da Accounting Research Division (APB), e do Financial Accounting Standard Board (FASB)** teve atuação intensa na discussão de normas e princípios de Contabilidade formando comissões com participação de influentes da profissão contábil, de auditoria, e a colaboração das universidades e professores, e de certa forma, colaborando com grandes quantias em dinheiro para pesquisas sobre princípios contábeis. Consegue-se, desse modo, formar uma doutrina de princípios contábeis e dentro dessa evolução podemos citar as publicações de revistas especializadas, dentre elas a **The Accounting Review**.

Conforme Toledo Filho (1980:38 a 52) o **AICPA**, através dos órgãos mencionados, estabeleceu regras para a Contabilidade e para os relatórios financeiros em quatro níveis : Postulados, Princípios, Regras e Pesquisas. Não analisaremos os mesmos, mas citaremos os Princípios e Convenções criadas pela escola americana que são:

- Princípio da Entidade (**Entity**);
- Princípio da Continuidade;
- Princípio da Competência dos Exercícios;
- Princípio do Denominador Comum Monetário;
- Princípio do Custo como Base de Valor;
- Princípio da Realização da Receita;

- Convenção do Conservadorismo;
- Convenção da Consistência;
- Convenção da Materialidade; e
- Convenção da Objetividade.

CAPITULO III - A EVOLUÇÃO NO BRASIL

A primeira manifestação sobre Contabilidade no Brasil deu-se na vinda da Família Real, em 1.808, quando então Dom João VI, por alvará emitido em 23 de agosto que criou a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação, determinou a adoção do sistema de partidas dobradas, com o objetivo do controle de seus bens. A adoção do sistema de partidas dobradas dá-se pelo seu reconhecimento nos países da Europa.

3.1 - Surgimento do Código Comercial Brasileiro (ano de 1.850)

Em 1.850, depois de 16 anos de discussão pela Câmara, foi editada a Lei nº. 556 de 25 de junho, instituindo o Código Comercial Brasileiro. Este código tinha por objetivo disciplinar toda a relação mercantil existente na época. Em seu artigo 10 determinava as obrigações comuns a todos os comerciantes que são:

- registrar-se no órgão do comércio antes de iniciar suas atividades;
- escriturar regularmente os livros comerciais obrigatórios e
- levantar balanço patrimonial a cada ano.

Uma das preocupações do legislador ao elaborar o Código Comercial foi a uniformização do sistema de escrituração comercial, e podemos dizer que foi a

primeira norma editada, mesmo através de lei e sem explicitar quanto as normas contábeis, e que procurou harmonizar a Contabilidade, instituindo a forma de escrituração e das Demonstrações Contábeis, apenas denominada, na época, de Balanço Geral.

Esta harmonização deu-se na determinação da forma de escrituração do Diário, onde determinava que os lançamentos deveriam ser efetuados em ordem cronológica, individualizada por operações e que a elaboração do Balanço Geral seria com a demonstração do Ativo e Passivo. No entanto ao analisarmos o Código Comercial Brasileiro não se vislumbra a forma de apresentação do Balanço Geral, além do ATIVO e do PASSIVO, mas determinava, no entanto, que este deveria ser composto de todos os bens móveis, imóveis (bens de raiz), semoventes, mercadorias, dinheiro e as dívidas e obrigações passivas. O Código Comercial não disciplina a forma de apresentação do resultado e qual tratamento a ser dado ao Capital. Exigia a obrigatoriedade de assinatura apenas do comerciante e não a do Contador, como podemos verificar quanto às obrigações dos comerciantes:

I – a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e de escrituração e a ter os livros para esse fim necessário;

II – a fazer registrar no Registro de Comércio todos os documentos cujo registro for expressamente exigido pelo Código, dentro de 15 dias úteis da data dos mesmos documentos, se maior ou menor prazo não for marcado;

III – a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis pertencentes ao giro comercial, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas;

IV – a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito e outra qualquer espécie de valores, bem como todas as dívidas e obrigações passivas. Referido balanço será datado e assinado pelo comerciante.

Observa-se a obrigatoriedade do comerciante a manter contabilidade regular e registrar na Junta Comercial os documentos necessários ao seu negócio.

No art. 11 do Código define-se a adoção de livros obrigatórios pelos comerciantes do Livro Diário e do Copiador de Cartas.

A determinação de que o comerciante siga a “ordem uniforme de escrituração” está definida no art.14 da seguinte forma:

“em forma mercantil, e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas”.

A escrituração mercantil pode ser feita por partida simples, ou partidas dobradas. Por partidas simples entende-se aquela em que se abre uma conta corrente para o freguês e ali se lança o *deve* e o *haver* em uma única coluna. Por

partidas dobradas pressupõe-se um lançamento a débito e outro a crédito, o sistema criado por Luca Pacioli.

Em 1.932, 1.939, 1.967 e 1.969 através dos Decretos-lei nºs 21.033, 1.169, 305 e 486, respectivamente, ocorreram alterações tornando obrigatória a assinatura dos livros e documentos contábeis por Contador, ou Guarda-livros, ou Perito, ou Atuário, caso contrário não teriam efeito jurídico (DL. 21.033/32); a apresentação do balanço deveria ser no período compreendido de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano (DL. 1.168/39); a adoção de fichas para escrituração, no lugar de livros desde que fossem numeradas e registradas (DL. 305/67) e; por fim a escrituração resumida do Diário, desde que não ultrapassasse um mês e aboliu também o copiador de cartas (DL. 486/69).

Embora haja alguns dispositivos de lei, decretos e regulamentos fiscais que eximem as empresas de escrituração comercial, o Código Comercial Brasileiro tem sua vigência até esta data, sendo obrigatória a escrituração do livro Diário, inclusive com obrigatoriedade de obtenção do visto do Juiz no Balanço e sendo necessária sua apresentação em casos de concordata e/ou de falências.

3.2 – A Evolução Histórica do Ensino da Contabilidade no Brasil

O ensino no Brasil teve sua evolução através do tempo iniciando com os ensinamentos trazidos pela família real, pela instituição do Código Comercial

Brasileiro, pela criação das primeiras escolas de Contabilidade e pela necessidade de se dotar a sociedade brasileira de pessoas qualificadas para o exercício da profissão.

3.2.1 – A Fundação das Escolas de Comércio

Em 1.808/1.809 por determinação do Príncipe Regente D. João foi criada no Brasil, de forma oficial, a primeira cadeira de aula de comércio intitulada “Aula Prática” que em julho de 1.846 foi alterada para “Aula de Comércio”.

Em 1856 teve nova alteração para Instituto Comercial do Rio de Janeiro, inspirada na instituição de ensino de Contabilidade denominada “Aula de Comércio” criado pelos portugueses em 1.761, pelo Marquês de Pombal, quando elaborou a Carta de Lei instituindo o Erário Régio. Teve como finalidade difundir os principais atos e registros praticados pelo comércio, dando assim o primeiro passo para a instituição do ensino comercial brasileiro, visto que o Brasil estava em franco desenvolvimento em suas indústrias, agricultura e no sistema bancário, porém faltavam tecnologias de controle de custos e gastos e de prática do comércio.

Em São Paulo desde 1.865 já era assunto de discussões a criação de escolas de comércio.

Sentia-se a necessidade de um programa regular de estudo e de ensino que transmitisse aos brasileiros o conhecimento teórico aliado às práticas exercidas pelos imigrantes já conhecedores da Contabilidade, faltava portanto a criação de escolas com programas e cursos regulares que ajudassem a preencher a falta de contadores e guarda-livros (denominação da época).

Por volta de 1.900 o Grêmio de Guarda-Livros de São Paulo, presidido pelo prof. Horácio Berlinck, assume a responsabilidade de lutar pela instituição do curso regular de comércio que oficializasse o exercício da profissão e da valorização da classe. Esta luta não era mais uma busca da profissão mas uma necessidade do Estado, com objetivos claros de habilitar e dotar São Paulo de especialistas nas áreas de Contabilidade e do controle das finanças, visto que já funcionava em Juiz de Fora a Academia de Comércio e no Pará a Escola Prática de Comércio do Pará.

Em 07 de fevereiro de 1.905 o jornal A Tarde (1985:pg.8), noticiou que na Associação Comercial da Bahia, foi constituída a Escola Comercial da Bahia, tendo como objetivos básicos de habilitarem seus formandos a exercerem as atividades na área comercial, com a obtenção dos títulos de “Bacharel em Comércio e Fazenda”. Em 20 de julho de 1.934, foi transformada na Fundação Faculdade de Ciências Econômicas da Bahia com os cursos superiores de Contabilidade e Economia e em 1.957 passou a denominar-se Fundação Visconde de Cairu.

Embora os diplomas dos cursos técnicos não habilitassem os formandos a entrarem numa universidade, eles tiveram uma evolução significativa durante a primeira República em função da expansão econômica e a crescente complexidade dos negócios, que sentia necessidade de profissionais com habilitação específica para atender esta exigência e preencher esta lacuna, o que obrigava o governo a aprovar em 1926, pelo decreto nº 17.329, o regulamento para os estabelecimentos de ensino técnico-comercial, com disciplinas técnicas bem definidas, e em 1.923, através do decreto nº 20.158, de 30 de junho, estabelecer a Organização do Ensino Comercial.

Esta expansão pode-se notar pela existência em 1.923 de 12 escolas em todo País, sendo que no Estado de São Paulo existiam quatro delas, duas na Capital, a Escola Prática de Comércio de São Paulo e o Liceu de Artes, Ofício e Comércio do Sagrado Coração de Jesus, e duas em Campinas, o Liceu Nossa Senhora Auxiliadora e a Escola Comercial da Sociedade de Educação e Ensino.

3.2.1.1 - Escola de Comércio Álvares Penteado

Em função desta procura para dotar São Paulo de especialistas surge a Escola Prática de Comércio, em 20 de abril de 1.902, na antiga rua de São José, atual Líbero Badaró, em espaço cedido pelo Conde Prates e em 25 de abril de 1.902 na Sociedade Humanitária dos Empregados do Comércio, sob a presidência de Raymundo Duprat, tendo início suas aulas em 15 de junho deste mesmo ano.

Nesta mesma época nasce também a Escola de Comércio Mackenzie College.

Em 1.905 através do Decreto 1.339 é reconhecida a Academia de Comércio do Rio de Janeiro como instituição de Utilidade Pública e reconhecidos os diplomas expedidos por ela e pela Escola Prática de Comércio de São Paulo e pela extinta Academia de Comércio de Juiz de Fora. Na ocasião institui dois cursos, um denominado curso geral e outro de curso superior, constando no curso geral entre as disciplinas a de Escrituração Mercantil, o que caracterizava a presença da Contabilidade no ensino comercial. Posteriormente em 1.923, pelo Decreto nº 4.724-A de 23 de agosto, são equiparados os diplomas da Academia de Ciências Comerciais de Alagoas e de outras instituições de ensino aos da Academia de Comércio do Rio de Janeiro e define, ainda, qual a organização a ser seguida no ensino oficial das ciências econômicas e comerciais.

O primeiro currículo escolar oficial do ensino de Contabilidade adotado pela Escola Prática de Comércio era assim distribuído:

- Primeiro ano: Língua Nacional, Francês, Inglês ou Alemão, Aritmética, Álgebra e Geometria, Contabilidade com noções gerais de escrituração mercantil.
- Segundo ano: Línguas estrangeiras já mencionadas, Contabilidade com curso de comercial e financeira, estenografia, desenho e tecnologia que era o estudo geral de mercadorias.

- Terceiro ano: Geografia Econômica e Comercial, História do Comércio e Tratados do Comércio e Legislação que incluía regras gerais de Direito, Legislação Comercial, Industrial, Marítima, Economia Política e Finanças que abrangia Estatística e Análise do Sistema Monetário.

Em 1.905 tem reconhecido seu diploma do curso de comércio e em dezembro do mesmo ano pela lei estadual 996 de 01 de dezembro é concedida a isenção de alguns impostos e tributos e favorece aos alunos ali formados com nomeações a cargos públicos independentes de concurso ou provas de habilitação nos cargos de escrituração ou de Contabilidade do Estado. Neste mesmo ano atendendo a lei estadual altera seu nome para “Escola de Comércio de São Paulo” e em 1.907 para “Escola de Comércio Álvares Penteado”, em 1.943 passa a ser denominada “Escola Técnica de Comercio Álvares Penteado” com os cursos de ensino comercial de: Curso Comercial Básico, Curso de Contabilidade e Curso de Secretariado.

Em 1.931 é instituído o ensino da Contabilidade no Brasil com duração de três anos, e que concederia o título de "Perito Contador", e para aqueles que completassem apenas dois anos de ensino o título de "Guarda-Livros".

3.2.1.2 - Escolas do Rio de Janeiro

Através do Decreto nº 456 de 06 de julho de 1846 foram fixados o regulamento das Aulas de Comércio da cidade do Rio de Janeiro, com duração de dois anos e cujos exames finais abordavam as disciplinas de matemática, geografia, economia política, direito comercial, prática das principais operações e atos comerciais. Mais tarde as Aulas de Comércio viriam a ser substituídas pelo Instituto Comercial do Rio de Janeiro, isto em 1.856, consolidando desta forma o ensino comercial no Brasil.

Após a proclamação da República em 1889, iniciam-se importantes mudanças no ensino comercial brasileiro, extingue-se o Instituto Comercial do Rio de Janeiro e se forma a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, que em 09 de janeiro de 1.905, através do decreto legislativo nº 1339, é declarada de utilidade pública e seus diplomas passam a ter reconhecimento oficial. A Academia possuía dois cursos, um de formação superior, embora não equiparado aos demais considerados universitários tais como medicina, e os que formavam funcionários do Ministério das Relações Exteriores, atuários, e chefes de contabilidade de bancos e de grandes empresas comerciais, outro de formação geral, que eram destinados a guarda-livros, peritos judiciais e empregados da fazenda.

3.2.1.3 – Regulamentação do Ensino da Contabilidade no Brasil

O ensino comercial brasileiro teve sua regulamentação a partir de 1926, apesar de sua introdução ter sido através de D.João VI, passando a partir daí a ter o reconhecimento de um curso profissionalizante, dando aos seus formandos a possibilidade de registro e exercer no futuro uma profissão regulamentada. A última regulamentação ocorrida foi posterior a criação dos cursos de bacharéis em ciências Contábeis e a última modificação ocorrida em sua estrutura deu-se em 1997. Contudo há estudo para nova reestruturação dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil.

3.2.1.3.1- Decreto 17.329/26

Através do Decreto nº 17.329, sancionado em 28/05/1926, era aprovado o regulamento para os estabelecimentos comerciais determinando que o curso seria realizado em quatro anos, ministrado com matérias propedêuticas e técnicas e que os estabelecimentos poderiam ainda, manter cursos de especialização, visando profissões determinadas, tais como atuária, consular, perícia contábil, etc., definia também o currículo escolar do primeiro ao quarto ano de ensino, distribuído em curso geral e curso superior, este em três anos. A fiscalização do ensino Comercial era designada ao Ministério da Agricultura, Indústria e Comércio.

Em 30 de junho de 1.931 é assinado o Decreto nº 20.158/31 que reorganizou o ensino comercial brasileiro e regulamentou a profissão do Contador.

3.2.1.3.2 - Decreto 20.158/31 - Reorganização do Ensino Comercial

O Decreto 20.158/31 em suas disposições gerais define os títulos e as profissões daqueles que concluírem os respectivos cursos disciplinados por ele, sendo que aqueles que concluíram os cursos técnicos receberiam os títulos de perito-contador guarda livros, administrador-vendedor, atuário e secretário, e aqueles que concluíssem o curso superior de administração e finanças receberiam o diploma de bacharel em ciências econômicas, os de auxiliar do comércio apenas um certificado de conclusão. Este decreto disciplinava também a estruturação das escolas quanto aos seus professores e sua subordinação.

No seu Título III, art. 53, institui o registro obrigatório dos certificados e dos diplomas dos cursos auxiliares do comércio e do superior e regulamenta a profissão do Contador e suas regalias e no art 54 define que aqueles que já fossem possuidores de diploma na legislação anterior a este decreto e desde que estes estabelecimentos fossem reconhecidos oficialmente passariam a ter os mesmos direitos e regalias.

Em seu artigo 55 equipara o guarda-livros prático aos Contadores desde que realizem provas escritas e orais para habilitação.

No artigo 67 define que a profissão poderá ser exercida em todo território nacional, no 68 define a primeira penalidade ao Contador, por mau exercício da profissão, que é o cancelamento de seu registro.

No artigo 72 define ser atribuição dos peritos contadores e aos contadores o exame dos livros exigidos pelo Código Comercial, já comentado, bem como balanços, desde que nomeados ex-ofício pelos juizes, em caso de falências e concordatas.

Em seu artigo 76 define que o diploma de perito-contador e de contador garantirá preferências para nomeações e para promoção nas contabilidades, contadorias, intendências e tesourarias nas repartições públicas federais, estaduais e municipais.

Porém tais regalias somente surtiriam efeitos após quatro anos depois da publicação do referido decreto, ou seja, após 30 de junho de 1.935.

3.2.1.3.3 - Ano de 1.945 - Criação dos Cursos de Ciências Contábeis e Atuariais

Em 1945, através do Decreto 7988 editado em 22 de setembro e assinado pelo então Presidente da República Getúlio Vargas, ocorre a consolidação dos cursos técnicos em grau superior, eliminando assim as restrições aos diplomas

oriundos dos cursos técnicos ao ingresso no curso universitário, cria-se então os cursos de ciências contábeis e atuariais, que constavam na exposição de motivos as seguintes justificativas:

“não podia, porém, abranger toda a complexidade dos estudos de Contabilidade, pelo que foi reconhecida a conveniência de serem eles também realizados no ensino superior. Reconheceu-se igualmente, quando foi elaborada a reforma do ensino comercial, que os estudos de atuaria, pela sua dificuldade, deviam ser feitos no ensino superior”.(Saes:jun2001)¹

Os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, tinham duração de quatro anos e eram compostos das seguintes disciplinas: Organização Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisão e Perícias Contábeis.

Com a regulamentação destes cursos o Governo do Estado de São Paulo por Decreto-lei estadual cria a Universidade de São Paulo e a FCEA – Faculdade de Ciências Economias e Administrativas, que incluía além dos cursos de economia e administração também os de Contabilidade e atuariais.

3.2.1.3.3.1 - Criação da FEA – USP

Em 26 de janeiro de 1.946, através do Decreto-lei nº 15.601, foi autorizada a funcionar na Universidade de São Paulo a Faculdade de Econômicas e

Administrativas – FCEA, que viria a ministrar os cursos superiores de Economia, Administração, Contabilidade e Atuáriais, estes com as mesmas disciplinas.

Em 1.951 pelo Decreto 1.041 os cursos de Ciências Contábeis e Atuáriais, foram segregados passando a ser independentes. Em 1.970 altera sua denominação para Faculdade de Economia e Administração – FEA e em 1.990 para Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Conforme citado por Pinho (31:2002):

“Com o novo Regimento, após a reforma universitária de 1988, a FEA continua com a mesma sigla, mas incorpora a denominação de seu Departamento de Contabilidade – antigo anseio dos docentes dessa área – passando a denominar-se Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade”.

Deve-se destacar as figuras dos professores Milton Improta, Francisco D’Auria, Herrmann Junior, José da Costa Boucinhas, Pedro Pedreschi, entre outros, como grandes lutadores para a criação do curso superior de Ciências Contábeis e também para a criação da FEA.

3.2.1.3.4 – Resolução 03/92

O curso de Ciências Contábeis no Brasil teve em 1.992, através da Resolução n.º 03 de 05/10/92 do Conselho Federal de Educação, reformulado seu conteúdo e duração dos programas mínimos, determinando um mínimo de 2.700

¹ Citado por Bueno, Luiz de Freitas. Coletânea da Legislação do Interesse das Faculdades de Ciências Econômicas. Tomo II. Legislação Federal. Volume 2º. Brasil República. São Paulo:FCEA-USP, 1964, pg 129-133.

horas-aula, e cujo programa deverá ser realizado no caso de curso diurno em um máximo de sete e um mínimo de quatro anos, e de cinco anos, no caso de curso noturno. O currículo mínimo foi adotado para todos os alunos que ingressaram no curso a partir do ano letivo de 1994. Alteração esta que permaneceu até 2.000, quando ocorreu novamente nova definição de períodos mínimos de duração, de quatro anos.

As disciplinas integrantes do currículo estão divididas em três categorias: na Categoria I, estão os conhecimentos de formação geral de natureza humanística e social; na Categoria II, os conhecimentos de formação profissional; na Categoria III, estão os conhecimentos ou atividades de formação complementar. O total de horas-aula do curso foi distribuído entre as categorias dentro das seguintes faixas, respectivamente: de 15% a 25%; de 55% a 75% e de 10% a 20%. Alteração que permanece até esta data, havendo estudos no Ministério de Educação para novas definições curriculares e de períodos mínimos de duração.

3.2.1.3.5 – Edital 04/97 - SESU - MEC

O Edital 04/97 – Secretaria de Educação Superior - SESU-MEC de 10/12/97 teve como objetivo a discussão sobre as novas Diretrizes Curriculares dos cursos superiores procurando adaptá-las à Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Definiu também os critérios de avaliação institucional e de indicadores de qualidade dos cursos superiores e procurou dotar os mesmos de capacitação

dos formandos de acordo com cada área de conhecimento, tendo como orientação básica o seguinte:

- perfil desejado do formando, onde tem por objetivo a habilitação desejada, e aptos para inseri-los no mercado de trabalho profissional;
- competência e habilidade, procuram dar à instituição de ensino maior autonomia para definir sua grade curricular de forma a permitir que sejam definidas quais as competências e habilidades que se deseja desenvolver e de acordo com o perfil profissional exigido pela sociedade e que possa o recém saído dos cursos ter capacidade para uma educação continuada;
- conteúdos curriculares, que cada instituição de ensino tenha liberdade para definição dos currículos baseados em conteúdos básicos e essenciais para o desenvolvimento de competências e habilidades para prover os formandos do perfil mínimo necessário para a vida profissional;
- duração dos cursos, estabelecimento para as instituições de ensino da duração mínima obrigatória para os cursos de graduação, permitindo que cada IES tenha autonomia para a fixação do tempo máximo de duração;

- estruturação modelar dos cursos, permitindo que ocorra uma otimização da estrutura modelar com flexibilização de frequência e melhor aproveitamento dos conteúdos;
- estágios e atividades complementares, definir os estágios e atividades complementares como monografia, e outras atividades com objetivos de integrar o saber acadêmico com o profissional;
- conexão com a avaliação institucional, procurar através das Diretrizes Curriculares buscar inovação e a qualidade do ensino que venham a ser consideradas na autorização e no reconhecimento dos cursos ministrados pelas instituições, através de parâmetros dos indicadores de qualidade que irão nortear o processo de avaliação de acordo com o PAIUB – Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras.

Desta forma o MEC procura uniformizar o ensino em todas as áreas e contribui de forma positiva na formação dos profissionais e na melhoria da qualidade, o que para o ensino da Contabilidade vem preencher uma lacuna e acenando com um futuro promissor para a classe.

Em 03/04/2002 foi editada o Parecer CES/CNE 0146/2002, que definiu as Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos superiores, atendendo inclusive as sugestões apresentadas por ocasião do Edital 04/97, definindo as seguintes Diretrizes Comuns aos Cursos Superiores: Projeto Pedagógico, Organização

Curricular, Estágios e Atividades Complementares, Acompanhamento e Avaliação e Monografia. Transcrevemos abaixo as Diretrizes do Curso de Graduação em Ciências Contábeis (Parecer nº CES/CNE 0146/2002):

“3.2.4 – Curso de Graduação em Ciências Contábeis

• **Perfil Desejado do Formando**

O curso de graduação em Ciências Contábeis deve contemplar um perfil profissional que revele a responsabilidade social de seus egressos e sua atuação técnica e instrumental, articulada com outros ramos do saber e, portanto, com outros profissionais, evidenciando o domínio de habilidades e competências inter e multidisciplinares.

• **Competências e Habilidades**

Quanto às competências e habilidades, os bacharéis em Ciências Contabilistas deverão ser capazes de:

- utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem próprias das Ciências Contábeis e Atuariais;

- demonstrar uma visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;

- elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;

- aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;

- desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;

- exercer suas funções com expressivo domínio das funções contábeis e atuariais que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento da sua responsabilidade quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas da sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

- desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;

- exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

- **Conteúdos Curriculares**

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que atendam aos seguintes eixos interligados de formação:

I - Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II – Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, além de suas relações com a Atuária, e da Auditoria, da Controladoria e suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III – Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade”.

Desta forma o Curso de Ciências Contábeis e outros, passaram a ser displinados e normatizados por este parecer e pelo Decreto nº 3.860 de 09 de julho de 2001, aprovado em 09 de julho de 2002, publicado no Diário Oficial da União em 10 de julho de 2002, cujo título é: “Dispõe sobre a organização do ensino superior, a avaliação de cursos e instituições, e dá outras providências”. Este decreto muda as regras de organização e avaliação de cursos e instituições do ensino superior.

3.3 - A Evolução do Desenvolvimento Técnico Profissional no Brasil

O início da evolução e do desenvolvimento técnico profissional deu-se pouco antes do início do século XX, com a promulgação por D.João VI através do

Alvará de 15 de julho de 1.809, nascendo a obrigatoriedade da escola de comércio, onde o ensino da Contabilidade era ministrado de forma a dar àqueles que realizavam as escritas mercantis o conhecimento necessário para a realização das partidas dobradas, determinada pela instalação do Erário Régio do Brasil, e de que a ***instrução commercial*** estava subordinada à ***Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação***. Nasce desde então o ensino da Contabilidade no Brasil.

Esta evolução da Contabilidade exigia mais pessoas com conhecimento da Contabilidade e surge no Rio de Janeiro em 1.856 o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, que a partir de 1.863 oferecia a disciplina Escrituração Mercantil, com objetivo de qualificar seus alunos ao exercício da profissão de escrituração contábil. Nasceram desta forma as escolas de comércio e o ensino da Contabilidade estruturada.

Com a promulgação do Código Comercial Brasileiro, e suas posteriores alterações, inicia-se a busca pela formação profissional do Contabilista. Em 1.870 é editado o Decreto Imperial n. 4.475, que reconhecia de forma oficial a Associação dos Guarda-Livros da Corte, e o guarda-livros como uma das primeiras profissões liberal regulamentada no Brasil. Antes, porém, já existiam escolas que ministravam matérias contábeis voltadas às empresas mercantis.

Em 1.890, a Escola Politécnica do Rio de Janeiro passa a oferecer a disciplina Direito Administrativo e Contabilidade, também relacionada à escrituração mercantil e associando desta forma, pela primeira vez, a Contabilidade ao Direito.

Em 1.884, em São Carlos, próspera cidade do interior de São Paulo, o Cel. Paulino Carlos de Arruda Botelho contratou o Engenheiro Estanislau Kruszynski, polonês de nascimento, para professor de seus filhos, e por ser ele estudioso de ciências econômicas e profundo conhecedor de Contabilidade, iniciou nesta próspera cidade os cursos de Contabilidade agrícola, mercantil e industrial, baseada no método das partidas dobradas, introduzindo no Brasil a teoria de personalização das contas, também chamada **“Logismografia”** de *Cerboni e Rossi*.

Foi instalada em São Carlos em 1.892, a primeira Contabilidade pública do Brasil, uma Contabilidade patrimonial, financeira e orçamentária, baseada nos métodos das partidas dobradas, delineada por este ilustre professor polonês na Prefeitura Municipal de São Carlos, e executada pelo seu discípulo Carlos de Carvalho que exercia a profissão de guarda-livros e posteriormente Contador da Municipalidade.

Conforme Mancini (1.978:4) tal fato foi relatado na revista “Almanaque de São Carlos” às folhas 42/3 do ano de 1.894 em artigo escrito pelo advogado e

economista Dr. Cincinato Braga, promotor público de São Carlos e antigo deputado federal que transcrevemos:

“Até fins de setembro de 1.892 não tinha a nossa Câmara escrituração feita de acordo com os preceitos da Contabilidade mercantil. Até esse tempo eram apresentados mensalmente balancetes que davam tão somente conta da entrada e saída de dinheiro no correr de cada mês, sendo, conseqüentemente, impossível fazer-se idéia clara ou exata do movimento total da recebedoria.

Atendendo o grande desenvolvimento a que atingiu esta repartição, o Dr. Eugênio de Andrade Egas, na qualidade de Intendente, resolveu organizar aí a Contabilidade apropriada, na qual se desse conta de todos os negócios públicos.

Foi nomeado, pois, guarda-livros dessa importantíssima repartição o Sr. Carlos de Carvalho, o qual, depois de haver prestado o devido compromisso, começou a escriturar os livros hoje ali existentes, seguindo o método de partidas dobradas, e apresentando mensalmente um balancete no qual figuram o ativo e passivo da Municipalidade e do qual se vê claramente a marcha dos negócios públicos, isto é, como se emprega o dinheiro do contribuinte.

Convém dizer que não havendo antes um método regular de escriturar livros, o Sr. Carlos de Carvalho tomou como base um bem elaborado esquema apresentado pelo hábil contabilista Ten. Estanislau Kruszynski, o qual calculara a receita e a despesa da Municipalidade no primeiro trimestre do exercício de 1.892, adotando para esse importante e bem feito trabalho, o belo sistema de escrituração usada na Itália, nas repartições públicas e conhecido pelo nome de Logismografia de Cerboni, nome do seu inventor”

Este método implantado em São Carlos, devido ao seu sucesso, foi implantado nos idos de 1.905 no Tesouro do Estado, onde se deu a reforma da escrituração estadual e posteriormente ultrapassou as fronteiras do Estado para tornar-se o padrão contábil do Brasil e da América do Sul.

Esta revolução da Contabilidade no Brasil culminou em 1.922 com a criação da “Contadoria Central da República”.

Com a chegada de D. João VI ao Brasil e da instituição do Código Comercial Brasileiro surgem os divulgadores dos sistemas contábeis.

Em 1.897 surge no Brasil a primeira obra contábil editada por Antonio Tavares da Costa, intitulada “Curso de Escrituração Mercantil”, cuja obra foi citada em diversos jornais do Rio de Janeiro e comentadas por Mancini (1978:2):

“Gazeta Comercial e Financeira – 24-07-1.897 :” ...sendo o primeiro trabalho neste gênero que se apresenta no Brasil, não podemos deixar de lê-lo com a mais religiosa atenção para, em consciência, dizermos que ...”;

“Jornal do Comércio – 15-08-1897:” ... sôbre escrituração mercantil não existia obra propriamente didática, mas um montão de coisas preparadas e amassadas para guarda-livros feitos. Saber ensinar esta matéria, por meio de palavras é difícil, e escrevê-lo, mais difícil ainda ...; ... é sabido que não existe em língua vernácula livro algum sobre escrituração mercantil, por meio do qual possa qualquer individuo preparar-se para o difícil e complicado cargo de livros ... “;

“Jornal do Comércio – 11-09-1897:”...o nosso comércio constituindo aliás uma classe numerosa e respeitável, sofre muitas vezes a falta de competência de seus auxiliares e estes por sua vez prejudicam-se individualmente pela ausência de um preparo teórico-prático da escrituração mercantil e das matérias que mais diretamente entendem com as operações mercantis. A causa deste estado é, primeiramente, a falta de professores e, em segundo lugar, a de compêndios próprios àquele fim ...”.

Podemos citar os seguintes divulgadores e defensores da Contabilidade e seu pensamento: Sebastião Ferreira Soares escritor do primeiro livro de Contabilidade Pública no Brasil e que defendia a Contabilidade como uma ciência exata e de informação; Carlos de Carvalho, que iniciou no Brasil o estudo da Contabilidade como ciência e que divulgava a Contabilidade prática e científica, era de tendência Contista, como pode ser constatado em seu livro Estudos de Contabilidade, editado em 1.915, segunda edição, que demonstrava e se preocupava com os problemas de escrituração contábil e da implantação do sistema de partidas dobradas e podemos, ainda, citar o que foi mencionado à respeito dos seus livros por Schmidt (2000:219):

“percebe-se a tendência contista de Carlos de Carvalho, pois sua principal preocupação estava centrada no problema da escrituração

contábil, especialmente no que se refere à implantação do sistema de partidas dobradas“.

Frederico Hermann Junior, que divulgava o pensamento econômico-contábil, também de corrente patrimonialista pois defendia que o melhor estudo da Contabilidade era o patrimônio e defensor da inclusão da Contabilidade no quadro das ciências; Francisco D'Auria, que escreveu os primeiros livros contábeis e defendia a Filosofia da Contabilidade como ciência pura, era de tendência Patrimonialista como afirma Masi (1.958:8), citado por Paulo Schmidt (2.000:220)”

“... sempre foi patrimonialista, não há dúvida, como se verifica pela leitura de sua obra principal”, obra esta denominada Primeiros Princípios de Contabilidade Pura que em sua parte central, na sua opinião, revela-se patrimonialista “,

Mancini (1978:59) também faz a mesma afirmação ao mencionar:

” Francisco D`Auria, afirma que os elementos patrimoniais ativos, além de constituírem riqueza da administração, podem ser fonte de renda. Por esta razão estão ligados à parte financeira da administração. A falta de vigilância destes elementos pode ocasionar diminuição de riqueza ou renda, ou aumento de despesa para os restituir à sua integralidade “.

Mais recentemente Hilário Franco que defendia a Contabilidade como uma ciência da informação e Antônio Lopes de Sá que defende a filosofia Patrimonialista.

3.3.1 - A Luta pelo reconhecimento da Profissão

A luta pelo reconhecimento da profissão tem como baluartes os Profs. Francisco D`Auria e Frederico Hermann Junior, defensores que eram da linha

Patrimonialista, destacaram-se como defensores da Contabilidade como ciência em seus livros, criaram e fundaram a Revista Brasileira de Contabilidade em 16 de dezembro de 1.911, tendo seu primeiro número editado em Janeiro de 1.912, que trazia na sua página 18 a seguinte observação :

*“Sociedade Anonyma “Revista Brasileira de Contabilidade”
Em 16 do mez de dezembro último, constituiu-se legalmente, nesta capital, uma Sociedade Anonyma com o titulo acima. O objetivo dessa sociedade é a publicação desta Revista. A sociedade é administrada por três directores e quatro administradores. Esses cargos ficaram assim distribuídos:Directores Carlos de Carvalho, Horacio Berlinck e José da Costa Sampaio. Administradores: Francisco D’Auria, Carlos Levy Magano, Raymundo Marchi e Emilio de Figueiredo e como redator o Sr. Carlos de Carvalho “.*

O objetivo da edição desta revista é o seguinte como citado em seu editorial:

“Se a ordem deve preponderar na organização technica de uma empresa, deve também existir na sua administração; se a contabilidade não é uma causa directa da riqueza, constitue, entretanto, um considerável elemento de absoluto successo das empresas em geral”.

Este primeiro número da revista traz, em sua página 2, um ensaio de classificação científica sobre contas comerciais, de autoria de José da Costa Sampaio, e podemos dizer que este é a primeiro trabalho publicado de um estudo científico de Contabilidade produzido no Brasil.

Os personagens citados participaram de forma efetiva na criação das primeiras entidades de classe dos contabilistas: o Instituto Paulista de Contabilidade (atual Sindicont-SP - Sindicato dos Contabilistas de São Paulo), da Academia Paulista de Contabilidade e da Revista Paulista de Contabilidade com seu primeiro número editado em junho de 1.922, em substituição à Revista

Brasileira de Contabilidade, que tinha como objetivo não só publicar artigos técnicos, como o de defender todas as causas nobres e redundarem em benefício da classe dos contadores e guarda livros brasileiros.

Em seu primeiro número às paginas 3, 4, 5 e 6 traz artigo de autoria de Raul Vaz, já em prol da classe dos contabilistas, do ensino e da luta pela regulamentação da profissão, do qual transcrevemos os seguintes trechos:

“...o que devemos fazer não é contractar profissionais estrangeiros, mas sim, tratar de amparar o ensino commercial dando-lhe o verdadeiro molde, e que no presente é sem rodeios, a legalização da classe.

Legalizada a profissão de contadores e guarda-livros teremos amparado o ensino commercial e serão favorecidos:

a) os contadores formados por escolas, cujo programma seja o mais conveniente possível para formar rapazes para o commércio;

b) os governos, que terão nessa classe, independente de remuneração, os seus fiscaes, porque havendo penalidades, como sejam multa, annullação de titulo e prisão, os profissionaes, toda a vez que o commerciante procurar insinua-los para praticarem um acto que viesse prejudicar o fisco, recusariam categoricamente receiosos de serem punidos;

os Srs. Commerçiantes, que assim sabiam perfeitamente que tinham auxiliares de responsabilidade e que portanto o seu patrimônio estava em boas mãos.

Portanto, o único remédio efficaz para a remodelação do ensino commercial do paiz está na legalisacão da classe, sem o que nada se conseguirá.

.... convém ponderarmos que já existe projecto de lei para legalisacão dos guarda-livros ...”

Desta forma temos a luta pelo reconhecimento, pela regulamentação e pela valorização da Contabilidade como ensino e como profissão como numa batalha sem tréguas para ser vencida “.

Nesta mesma época, 1.920, encontrava-se em tramitação no Senado Federal projeto de lei, de autoria do Senador Raymundo de Miranda, que determinava que toda a escrituração comercial fosse realizada pelo sócio autorizado pelo contrato social ou por guarda-livros habilitados.

Damos a seguir uma cronologia da história na tentativa de reconhecimento e regulamentação da profissão até à edição do Decreto-Lei nº 9295/46:

1.916 – criação do Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais e a Associação dos Contadores em São Paulo;

1.916 - criação do Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro;

1.919 – fundação do Instituto Paulista de Contabilidade;

1.924 – ocorre o I Congresso Brasileiro de Contabilidade;

1.927 - Fundação do Instituto Mineiro de Contabilidade;

1.928 – criação do Instituto Fluminense de Contabilidade;

1.929 – organiza-se em São Paulo a Associação Internacional de Contabilidade;

1.931– funda-se a Câmara dos Peritos Contadores no Instituto Brasileiro de Contabilidade;

1.931 – funda-se a Associação Pernambucana de Contabilidade;

1.931 – funda-se o Instituto Matogrossense de Contabilidade;

1.932 – funda-se a Associação Mineira de Contabilidade;

1.933 – funda-se o Instituto Riograndense de Contabilidade.

3.3.1.1 - Pronunciamentos : João Lyra; Francisco D'Auria e Outros

Na tentativa de reconhecimento da profissão tivemos grandes personalidades na luta para que isto ocorresse e entre eles podemos citar o Senador João Lyra, Francisco D'Auria, Raul Vaz, Frederico Hermann Junior, entre

outros, cuja luta foi registrada em suas manifestações através de discursos e pronunciamentos, mas antes transcrevemos um pouco sobre àquele que deu o maior incentivo à regulamentação da profissão e que viria a ser mais tarde seu patrono, o Senador João Lyra Tavares, nascido em 23 de novembro de 1.871, em Goiana, Pernambuco, e falecido em 1.939, tendo seu breve “curriculum vitae” sido publicado no Boletim do CRC-SP, Jan/Fev/Mar.1997, página 20:

“Foi guarda-livros e chefe de escritório da firma em que trabalhava. Como comerciante, teve uma atuação destacada em Pernambuco. Fundou em seu Estado uma Associação de Guarda-livros e foi membro da Associação Comercial de Recife.

Atuou na política, foi historiador e economista, autor de obras didáticas e estudioso de geografia. Em 1.914, a convite do então Ministro Rivadavia Corrêa, esteve pela primeira vez na cidade do Rio de Janeiro, Capital da República, onde tomou parte da comissão escolhida para estudar a reorganização da contabilidade do Tesouro nacional. No ano seguinte, João Lyra Tavares foi eleito Senador pelo Rio Grande do Norte, cargo que ocupou até o fim de sua vida. No Senado foi membro eminente da Comissão de Finanças e, sempre ressaltou os benefícios que a sociedade brasileira teria com o reconhecimento de uma classe de contadores públicos “.

Homenageado em São Paulo no dia 25 de abril de 1.926, no Hotel Términus em São Paulo, pelo reconhecimento da classe contábil paulista ao seu trabalho junto ao Senado em prol da profissão do contabilista e assumir a Presidência do Conselho Perpétuo de Contadores, eleito em 27 de dezembro de 1.925, em certo momento de seu discurso, onde também fazia menção ao contabilista Carlos de Carvalho, afirmou:

“trabalhemos, pois, bem unidos, tão convencidos de nosso triunfo, que desde já consideramos 25 de abril o dia dos Contabilistas Brasileiros”.

3.3.1.2 - Primeiras Discussões sobre Padronização Contábil – 1.926

A padronização e a harmonização da Contabilidade é uma preocupação mundial, que procura buscar dentro do contexto da economia global um entendimento único contábil dos termos, princípios e normas contábeis e principalmente as formas de apresentação das Demonstrações Contábeis, de modo a que o usuário da informação possa realmente entendê-la e interpretá-la, dentro de um contexto de transparência, mensuração e “*disclosure*” comum a todos.

Segundo Castro Neto (1.998:58):

“A Harmonização Contábil pode ser conceituada como o processo de 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”.

No Brasil estes estudos também são desenvolvidos através de órgãos e entidades contábeis como Conselho Federal de Contabilidade, Ibracon, CVM em perfeita sintonia com órgãos internacionais.

No Brasil a primeira discussão sobre harmonização e padronização contábil deu-se em 1.926, porém a primeira ocorreu em 1.940, com os Decretos- Leis 2.416/40 e 2627/40 que trouxeram inovações significativas, o primeiro com normas sobre a Contabilidade Pública dos Estados e Municípios e principalmente

o segundo que tratava das sociedades anônimas e que trataremos em capítulos específicos.

Os benefícios desta padronização seriam evidentes na análise comparativa das demonstrações financeiras entre países que evitariam distorções e possibilitaria o desempenho das empresas a nível internacional, propiciando uma busca de capitais estrangeiros. Outro benefício importante seria com relação ao ensino da Contabilidade que possibilitaria um ensino de melhor qualidade, com reconhecimento internacional, possibilitando a troca de pessoal entre as diversas subsidiárias de empresas multinacionais, sem perda de qualidade e com economia de gastos com treinamento e desenvolvimento deste mesmo pessoal.

O Brasil tem procurado através dos tempos, seja com medidas emanadas dos órgãos já citados, ou através de legislação, e da adequação do ensino da Contabilidade, sempre reestruturar o ensino brasileiro de forma a ser equiparado àquele ensinado mundialmente, preocupação esta que vem desde os primórdios do ensino comercial no País.

3.3.1.3 - Decreto nº 21.033/32 - Exigência da Assinatura dos Livros e Documentos Contábeis por Profissional da Contabilidade

Este decreto estabelece novas condições para o registro de contadores e guarda-livros e torna obrigatória a assinatura dos livros comerciais em

cumprimento ao que determina o Código Comercial, a lei de falências e outras , tornando inválido qualquer livro ali previsto, tanto no aspecto jurídico como administrativo. Determina também outras regalias e exigências para o exercício da profissão.

Este decreto reconhece os mesmos direitos e títulos concedidos pelo Decreto 20.158 àqueles que tenham prestado exames de habilitação nos moldes deste decreto, àqueles que tenham sido professores de contabilidade em ensinos comerciais oficiais ou oficializados, que tenham publicado obra, ou obras de contabilidade julgadas de mérito pelo Conselho Consultivo do Ensino Comercial, que tenham exercido antes de 09/07/31 o cargo de guarda-livros, ou contadores em repartições públicas, que tenham assinado antes da mesma data balanços de bancos, companhias, empresas, sociedades, cooperativas ou instituições de caridade, e outras, que tenham sido publicados em órgãos oficiais de imprensa da União ou dos Estados, que tenham assinado laudos periciais, que sejam possuidores de atestado de idoneidade profissional, ou exercido no mínimo por cinco anos a profissão em estabelecimentos que estivessem organizados e registrados na Junta Comercial dos Estados e outras equiparações dando assim o direito de exercerem a profissão regulamentada de Contador.

3.3.2 – Os Congressos Brasileiros de Contabilidade no Século XX e sua Colaboração no Desenvolvimento da Profissão

Este capítulo tem por finalidade registrar os Congressos Brasileiros realizados e seus temas discutidos sempre na procura do desenvolvimento e aperfeiçoamento da profissão e da valorização da classe contábil. A principal fonte utilizada foi a revista publicada pela Fundação Brasileira de Contabilidade, editada por ocasião do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em outubro de 2.000, na cidade de Goiânia (GO) e outros livros e documentos.

3.3.2.1 - I Congresso Brasileiro de Contabilidade

O Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade realizou-se na cidade do Rio de Janeiro, capital do Distrito Federal, no período de 16 a 24 de agosto de 1.924, liderado pelo então Senador João de Lyra Tavares, conhecido como João Lyra, que foi o Presidente do Congresso, tendo ainda como Secretário do Congresso Carlos Setúbal e Presidente de Honra Raphael de Abreu Sampaio Vidal e organizado pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, fundado em 1.916.

O Congresso tinha por objetivo estudar todos os assuntos atinentes à Contabilidade e da profissão, com vistas ao aperfeiçoamento técnico, a evolução da classe e procurando definir a Contabilidade e sua forma de escrituração.

O Congresso foi dividido em quatro (4) temários e portanto em quatro comissões de avaliação a saber: 1ª Comissão: Contabilidade; 2ª Comissão: Ensino Técnico; 3ª Comissão: Exercício Profissional e 4ª Comissão: Comércio e Legislação, cujos temas eram discutidos em sessões denominadas ordinárias num total de sete (7) assim distribuídos:

1ª Sessão Ordinária: realizada no dia 18-08, à noite e discutida a tese: Definição de Contabilidade de João Luiz dos Santos e relatados por Francisco D'Auria;

2ª Sessão Ordinária: Proposta de Ubaldo Lobo de reestruturação do tribunal de Contas com o trabalho:

Código de Contabilidade, o empenho de despesa e a eficiência dos órgãos de Contabilidade;

3ª Sessão Ordinária: foram discutidas as utilidades do Razão, do Diário e do Copiador;

4ª Sessão Ordinária: Foram discutidas as teses sobre as cinco contas gerais²;

5ª Sessão Ordinária: foram apresentados e discutidos os trabalhos voltados ao ensino da Contabilidade, da regulamentação da profissão, dos temas voltados ao comércio e a legislação cujas teses eram:

O ensino e sua discriminação; Introdução do esperanto na Contabilidade; Regularização da Profissão do Guarda-livros; Exercício profissional; Deveres do negociante em relação à sua escrita; Cálculos dos direitos da Importação;

² A discussão desta tese foi baseada na Teoria Contista de Edmond Degranges (pai)

Reforma do Sistema Monetário Brasileiro; Reforma do Código Comercial e Contabilidade das Falências.

6ª Sessão Ordinária: palestra proferida pelo Sr. Horácio Berlinck sobre os pontos principais que se relacionam com o seguro social cujo título era: **Da Acturia;**

7ª Sessão Ordinária: Foi aprovada proposta para que o Instituto Brasileiro de Contabilidade organizasse os anais do congresso e a Federação Brasileira de Contabilidade.

Destes temas e debates ocorridos durante o I Congresso, onde ocorreu e foi desenvolvida grande campanha em prol da regulamentação da atividade contábil, capitaneada pelo Senador João Lyra, e pela reforma do ensino comercial que se materializou em 1.931, tivemos algumas definições que enriqueceram e valorizaram o mencionado Congresso, entre elas podemos citar:

“ESCRITURACÃO: o registro metódico dos fatos administrativos de ordem econômica”;

“CONTABILIDADE: é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro, relativos aos atos e fatos de administração econômica”;

“CONTABILISTA: versado nos estudos de Contabilidade; o que executa trabalhos de Contabilidade”;

“CONTABILIZAR: organizar de acordo com os princípios de Contabilidade”;

“UNIGRAFIA: escrituração por partidas simples”;

“DIGRAFIA: escrituração por partidas dobradas” e

“DIGRAFISTA: o que faz lançamentos por partidas dobradas”.

3.3.2.2 – Os Demais Congressos Brasileiros de Contabilidade

Os Congressos seguintes foram realizados em:

1.932 (II), também no Rio de Janeiro, ocorrendo discussões em torno de uma maior unidade da classe em prol de um crescimento e evolução da atividade e na busca de novas conquistas;

1.934 (III), em São Paulo, que se notabilizou pela organização, pela importância das teses apresentadas na busca da especialização, na luta pela regulamentação e pela elevação do ensino da Contabilidade ao nível superior, liderado pelo Contabilista Professor Frederico Hermann Junior.

1.937 (IV), no Rio de Janeiro, com objetivo de estudar as modernas aplicações da Contabilidade, lutar pela melhoria do ensino técnico, reivindicar direitos considerados inerentes à profissão do Contabilista, e contribuir de forma a elevar e melhorar a Legislação Comercial, a Contabilidade e a profissão.

Teve como Temário Principal:

1 – Definição de Contabilidade como Ciência, estudar a padronização dos Balanços;

2 – Ensino Técnico: Integração do curso de Contador nas Universidades Brasileiras e criação de Faculdades de Contabilidade;

3 – Exercício Profissional, Regulamentação Profissional;

4 – Comércio e Legislação: criadas quatro comissões a saber:

1ª Comissão : Contabilidade;

2ª Comissão : Ensino Técnico;

3ª Comissão Exercício Profissional e

4ª Comissão Comércio e Legislação.

1.950 (V), Belo Horizonte – MG, com objetivo de: Votar o código de ética, instalar a Academia Brasileira de Ciências Contábeis, perpetuando assim a memória de grandes vultos da Contabilidade; promover o estudo de problemas ligados à Doutrina Contábil, ao exercício profissional, ao ensino técnico e superior, à legislação fiscal e fazendária.

Este Congresso contou pela primeira vez com trabalhos de origem estrangeira, entre eles de Portugal, pela Sociedade Portuguesa de Contabilidade e pela França pelo Dr. Henri Dubuisson e foi concedido o primeiro título de Contador Emérito , honraria esta concedida ao Professor Ubaldo Lobo, pelos relevantes trabalhos em favor da Contabilidade e pela excepcional cultura.

Neste Congresso foi apresentada Moção pelo Sindicato dos Contabilistas do Rio de Janeiro e aprovada pelos congressistas a indicação do Senador João Lyra como “Patrono dos Contabilistas Brasileiros”, cujas justificativas para esta proposição foram a de relevantes serviços prestados à classe, em prestígio, moral e saber.

Este Congresso teve além dos fatos importantes, já relatados, outro fator relevante que o tornou um dos mais importantes da década de 50, e do século XX, que foi a aprovação do Código de Ética Profissional cuja matéria a respeito e o próprio código foram publicados no Jornal Tribuna Contábil nº 2 de agosto de 1.950, cuja notícia reproduzimos:

“O ponto alto do certame contábil foi, sem dúvida, a elaboração do Código de Ética Profissional dos Contabilistas do Brasil, considerado pela classe como conquista de suma importância e que, de há longos anos, desde o III Congresso de Contabilidade vem sendo ventilado em todas as reuniões de Contabilistas, sem nunca ter chegado a uma solução. Finalmente, no Congresso de Belo Horizonte, chegou-se a um resultado, concluindo-se pela aprovação definitiva do mesmo “.

Foram apresentadas ainda, as seguintes Moções:

- A promoção de Convenções Nacionais de Contabilistas;
- A criação de Associações Profissionais, Sindicatos e Federações Regionais;
- Recomendação de que os Conselhos Regionais limitem sua ação ao campo da Fiscalização do Exercício Profissional;
- De que os Conselhos suprimam o Registro e a Fiscalização dos escritórios de Contabilidade, passando a registrar e fiscalizar unicamente os profissionais (esta moção foi rejeitada pelo plenário) e
- Recomendações e pleno acolhimento a respeito da participação dos Contabilistas na vida nacional.

1.953 (VI), em Porto Alegre - RS, tinha como objetivo a Normatização dos Balanços das empresas, procurando dotar os estudos e a sociedade de

instrumentos adequados à medição da venda e da fortuna nacional. O tema principal era: Padronização de Balanços.

Outros temas de suma importância foram debatidos neste Congresso tais como: Composição dos Conselhos Consultivos das entidades públicas e privadas e a obrigatoriedade de Contadores nos Conselhos Fiscais das entidades.

O Relatório final da Comissão Especial de Padronização de Balanços definiu os princípios básicos de padronização, sendo esta a primeira padronização de balanços ocorrida no Brasil e que persistiu até à instituição da Lei das S.As. de nº 6404/76.

1.961 (VII), Petrópolis – RJ, teve como objetivo principal formular propostas de reformulação da lei das sociedades anônimas. O tema principal era: Aspectos Científicos e Doutrinários da Contabilidade.

O principal debate ocorrido foi sobre a reforma do ensino da Contabilidade e da estruturação da profissão, ficando definido que seria convocada uma Assembléia Nacional para estudar e definir as bases desta reforma e seu encaminhamento às autoridades competentes.

1.969 (VIII), Belo Horizonte – MG, teve como tema Auditoria e Contabilidade Gerencial e os temas discutidos foram: Auditoria; Contabilidade

Gerencial; Análise Contábil; Contabilidade Fiscal e tributária; Contabilidade Geral e Aplicada; Custos e Medidas de Produtividade e A Computação Eletrônica na Contabilidade.

Foi neste Congresso que se discutiu pela primeira vez a modernização da Contabilidade em termos de sistemas computadorizados e integrados.

1.973 (IX), Salvador – BA, teve os seguintes temários: Normas e Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos; Auditoria e Análise de balanços; Fusões e incorporações de Empresas; Contabilidade Gerencial e Métodos Quantitativos e o Contabilista no contexto econômico-financeiro nacional.

1.976 (X), Fortaleza – CE, tendo como objetivo a exposição, o debate, a apreciação dos conceitos, princípios, critérios, normas, procedimentos de Contabilidade para o aperfeiçoamento técnico cultural dos professores de Contabilidade.

O temário principal contava com temas de alta relevância e do momento, que representava a atualidade brasileira e mundial que eram assim distribuídos: Efeitos da Inflação sobre os Balanços; Custos e Avaliações dos Estoques; Contabilização das Imobilizações Técnicas; Contabilização das Imobilizações Financeiras; Consolidação dos Balanços e Sistema e Planejamento Contábil.

Entre todos os trabalhos apresentados os mais debatidos pela necessidade da modernização de nossa sociedade e da Contabilidade, procurando adequá-la ao reflexo da inflação, foram: A Reforma da Lei das Sociedades Anônimas e a Correção Monetária do Ativo Imobilizado.

Neste Congresso foi entregue a primeira Medalha do Mérito Contábil João Lyra, instituída pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 440-76, neste mesmo ano e entregue aos Contabilistas Ulisses Celestino Góes do Rio Grande do Norte, Zilmar Barserque Vasconcellos, do Rio Grande do Sul e ao professor Hilário Franco, do Estado de São Paulo.

A Medalha do Mérito Contábil João Lyra foi criada com o objetivo de homenagear aqueles que mais se destacaram pelos seus trabalhos em pesquisas científicas, educacionais, culturais, administrativas e profissionais, no campo da ciência da Contabilidade e se distinguiram em prol da valorização da classe contábil. Teve seu nome originado do patrono da Contabilidade, Senador João Lyra, e é a maior honraria da classe contábil.

Neste Congresso foi apresentada e aprovada a moção para a criação da Secretaria Permanente de Congressos e Convenções, sendo designada a Federação dos Contabilistas do Estado de São Paulo para exercer esta atividade.

1.980 (XI), Curitiba – PR, o objetivo deste Congresso foi a exposição, o debate, a apreciação dos conceitos, os princípios, os critérios, normas e procedimentos de Contabilidade para o aperfeiçoamento técnico cultural dos profissionais da Contabilidade, objetivos que tiveram como única diferença em relação ao Congresso anterior o fato de terem sido discutidos e debatidos os problemas relativos aos profissionais da classe, e no de 1.976 eram voltados aos educadores na área contábil.

O temário principal teve como temas: Contabilidade; Formação do Contabilista; Exercício Profissional; Aspectos Financeiros da Contabilidade; Sistemas de Informações e Contabilidade Pública.

1.985 (XII), Recife – PE, teve como objetivo a exposição, o debate, a apreciação dos conceitos, princípios, critérios, normas e procedimentos de Contabilidade para o aperfeiçoamento técnico-cultural dos profissionais da Contabilidade. O temário geral apresentava os seguintes temas voltados ao exercício da profissão, à Contabilidade e à Auditoria:

1 -Exercício Profissional e Formação Cultural do Contabilista:

1.1. – Fiscalização;

1.2. - Ensino da Contabilidade.

2 – Contabilidade:

2.1. – Contabilidade no Setor Privado;

2.2. – Contabilidade no Setor Governamental;

- 2.3. – Contabilidade na Informática;
- 2.4. – Contabilidade Simplificada e Sumarizada para Microempresas.
- 3 – Auditoria Contábil:
 - 3.1. – Auditoria Independente;
 - 3.2. – Auditoria Interna;
 - 3.3. – Auditoria nos Serviço Público.

Neste Congresso o fato relevante além dos temas apresentados foi a aprovação da “Carta de Recife” que defendia uma nova organização sócio-política, em relação à nova Constituição a ser discutida pelo Congresso Nacional.

1.988 (XIII), Cuiabá – MT, teve como objetivo o debate acerca da Contabilidade do mundo de hoje, destacando sua importância, sua necessidade junto à Comunidade, bem como seu papel desempenhado, enquanto ferramenta indispensável para tomada de decisão.

O tema principal era: Contabilidade: Desenvolvimento: e influência no mundo dos negócios. O temário geral era composto de: Contabilidade: Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil; Auditoria; Responsabilidade do Contabilista na Evolução da Profissão; Perícia Contábil; Contabilidade Pública; Conflitos entre o Fisco e o Contabilista. Neste Congresso são discutidos os primeiros sintomas das divergências entre a Contabilidade Financeira e Societária e a Contabilidade Fiscal.

Este Congresso teve como um dos fatos relevantes além dos trabalhos e temas apresentados o fato de ser presidido pela primeira vez, e única, por uma mulher, que foi a Contadora Luzia Guimarães.

1.992 (XIV), Salvador – BA, este Congresso teve como ponto alto os inúmeros eventos paralelos de grande importância na área contábil. Foram os eventos realizados pelas entidades contábeis de todos os segmentos, sejam eles do profissional, dos professores, das entidades que congregam as empresas de serviços contábeis, e podemos citar um deles com o comparecimento de um grande número de entidades de contabilistas que foi o XXI Encontro Nacional de Entidades Representativas dos Contabilistas – ENERCON.

Ocorreram também audiências públicas que trataram dos assuntos importantes da classe que citamos: Análise, debate e apreciação final do projeto do novo Código de Ética do Profissional Contábil e Posicionamento da Classe Contábil diante da Lei Federal nº 8.383-91 e da reforma Tributária e do Ajuste Fiscal.

Teve como temário geral: Normas e Princípios Contábeis; Exercício Profissional; Perícia Contábil; Auditoria; Contabilidade de Custos; Educação; Contabilidade e Orçamento Público; Contabilidade em Atividades Específicas; e Temas Livres.

O Congresso gerou um documento denominado “*Carta de Salvador*” – *O Brasil, nossa grande Nação*. Este documento teve como objetivo retratar os diversos assuntos discutidos entre os Contabilistas relativos à profissão, os assuntos contábeis de grande impacto nos campos técnico, social, ético, econômico e político do Brasil e que seria encaminhado aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, numa demonstração da vontade de contribuir para passar “*o País a limpo*” e transformá-lo numa grande Nação.

1.996 (XV), Fortaleza – CE, teve como tema: Contabilidade: Responsabilidade Social.

O temário geral constitui-se de: Princípios e Normas Contábeis; Contabilidade Pública; Perícia Contábil; Exercício Profissional; Auditoria; Legislação Tributária; Educação e Tema Livre.

Neste Congresso houve a apresentação de 194 trabalhos, dos quais 80 foram apresentados e que abordavam os temas acima mencionados, demonstrando um grande interesse dos profissionais, estudantes, professores, mestres e doutores em engrandecer o campo profissional, sua valorização com qualidade com uma produção baseada em pesquisa científica.

A participação dos estudantes foi relevante neste Congresso e tiveram, pela primeira vez, a oportunidade de votar na escolha do local a ser realizado o XVI

Congresso Brasileiro de Contabilidade.

2.000 (XVI), Goiânia – GO, teve como lema: Profissão Contábil: Fator de proteção da Sociedade.

Neste Congresso o destaque foi o debate em torno da Lei da Responsabilidade Fiscal e da responsabilidade do Contabilista como fator de proteção da sociedade , do meio ambiente, do social, o desempenho contábil e a importância de nossa profissão, e a nossa participação na globalização mundial em termos de adequação ao processo de harmonização.

2.004 (XVII), São Paulo – SP, Este Congresso será realizado na Cidade de São Paulo, sob coordenação do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo e das demais Entidades Contábeis de São Paulo.

3.4 - Evolução Histórica dos Anos 1.946 a 2.000

A evolução da Contabilidade no Brasil foi pautada em decretos, em leis, nas atividades profissionais e nos órgãos reguladores da profissão, alguns específicos, outros de forma abrangente, dentre os quais citamos o Conselho Federal de Contabilidade, a legislação do imposto de renda, a legislação societária, a Comissão de Valores Monetários, o Banco Central do Brasil, criado com objetivos de controle, normatização e fiscalização do sistema financeiro nacional e a SUSEP – Superintendência de Seguros Privados, este voltado ao controle,

fiscalização do mercado de seguros, previdência privada, capitalização e resseguros.

3.4.1. Criação dos Órgãos e Institutos da Contabilidade (Conselhos – Ibracon – CVM)

No Brasil existem órgãos de classe que definem normas, regulamentos, padrões e orientam o exercício da profissão contábil e para melhor entendê-las daremos a seguir suas definições e características.

Conselhos: são as entidades criadas por lei federal com atribuições específicas de registro e fiscalização da profissão, divididos em Conselhos Federal e Regionais, estes num total de 27, sendo o Federal com sede em Brasília e os demais com sede nas capitais estaduais;

Confederação: entidade sindical de grau superior, de caráter nacional que congrega as federações estaduais dos profissionais liberais de todas as categorias, sendo que os contabilistas integram a CNPL – Confederação Nacional das Profissões Liberais, não existindo uma confederação própria da categoria;

Federações: são entidades estaduais que têm por finalidade a coordenação, a proteção e a representação dos sindicatos e de seus filiados com

intuito de colaborar com os poderes públicos e demais entidades na solidariedade profissional e dos interesses da classe;

Sindicatos: são órgãos de defesa e coordenação dos interesses da categoria profissional de forma a orientar e possibilitar ao contabilista, através de programas de educação continuada, o aperfeiçoamento técnico profissional;

Institutos: são organizações de nível técnico elevado, dedicados às pesquisas e ao estudo de matérias da área contábil colaborando e oferecendo sugestões aos órgãos reguladores da profissão e de normas e padrões contábeis.

3.4.1.1 – Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade, criado através do Decreto-lei n. 9.295 de 27/05/1946, tem como objetivos e finalidades congregar todos os Conselhos Regionais, formando com eles o Sistema CFC/CRCs, sendo o maior órgão da Contabilidade no Brasil.

Tem como competência:

- a) julgar como última instância os recursos formulados pelos Contabilistas sobre as penalidades aplicadas pelos Conselhos Regionais;
- c) determinar e fixar taxas, emolumentos e multas a serem cobradas pelos CRCs aos contabilistas;

- d) dirimir dúvidas suscitadas pelos CRCs.;
- e) funcionar como Tribunal Superior de Ética Profissional julgando em última instância os recursos apresentados contra as penalidades impostas pelos Tribunais Regionais de Ética;
- f) definir, regulamentar e baixar normas e padrões contábeis de interesse da profissão e de seu exercício profissional;
- g) aprovar os regimentos internos dos CRCs.;

Aos CRCs. compete:

- a) efetuar o registro dos Contabilistas e cadastrar as sociedades e firmas individuais que exerçam a atividade e exploração dos serviços contábeis;
- b) fiscalizar o exercício da profissão;
- c) cobrar as anuidades, taxas fixadas pelo CFC e multas impostas pelos CRF/CRCs.;
- d) funcionar como Tribunal Regional de Ética, punindo os contabilistas infratores em primeira instância.

Compete ainda ao CFC a elaboração e emissão de normas de Contabilidade, chamadas de Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, classificadas em Normas Profissionais (NBC-P) e Normas Técnicas (NBC-T) as primeiras de cunho normativo do exercício profissional e as NBC-T de cunho técnico que estabelecem conceitos, regras, doutrinas e procedimentos aplicados à

Contabilidade. Poderão ser emitidos, também, Comunicados Técnicos (CT) quando ocorrerem atos governamentais que afetem as Normas Brasileiras de Contabilidade.

3.4.1.2 – Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON (atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil)

Com o crescimento econômico brasileiro e a industrialização simultânea migraram para o Brasil diversas empresas multinacionais. Estas empresas, por exigência de sua matriz, tinham seus demonstrativos contábeis auditados por empresas de auditoria internacionais aqui instaladas, principalmente, aquelas oriundas dos Estados Unidos.

Tais empresas de auditoria adotavam os procedimentos, normas e manuais editados pelos órgãos reguladores e normatizadores, mencionados no capítulo 2.2.5. que ao migrarem para o Brasil, importaram também seus manuais, programas e normas de auditoria, que aqui eram traduzidos, e em muitos casos, vertidos não a nossa realidade e sim à dos países de origem, não se adequando aos sistemas nacionais brasileiros.

Estas empresas de Auditoria tiveram muita influência na elaboração de diretrizes e normas contábeis brasileiras, que baseadas nas normas americanas

aqui passaram a aplicar seus métodos de verificação de dados, contas e balanços.

Nestas condições sentiu-se a necessidade de se adotar um sistema “brasileiro” de auditoria, ou que melhor se adaptasse ao nosso sistema, de se criar normas e diretrizes próprias e diante disto nasceu a idéia da criação de um instituto que viesse a discutir, debater, elaborar procedimentos, normas e regulamentos de forma técnica e não mais empírica, ou traduzidas. Nasce assim o atual IBRACON constituído exclusivamente pelos Auditores Independentes.

Nascido como Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB em 13 de dezembro de 1.971, após a fusão do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, existente desde 1.957, e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, fundado em 02 de janeiro de 1.968, assumiu a atual denominação a partir de 01 de julho de 1.982, ampliando seus interesses e sua área de atuação.

É uma entidade que congrega os profissionais da área contábil, especificamente o Contador, principalmente aqueles com registro de Auditores Independentes, e tem como tarefa básica discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e éticas dentro de sua área de atuação, recomendar ou sugerir procedimentos e posturas. Outra de suas atividades é o intercâmbio entre as empresas de Auditorias nacionais e internacionais.

Contribui de forma positiva na elaboração e publicação de pronunciamentos técnicos sobre Normas e Procedimentos de Auditoria - NPAs e Normas e Procedimentos de Contabilidade que são oficializados pelo Conselho Federal de Contabilidade, Comissão de Valores Mobiliários – CVM e Banco Central do Brasil, tornando obrigatória sua adoção pelas empresas de Auditoria e pelas empresas que negociam suas ações no mercado de capitais.

Tem como responsabilidade representar o Brasil junto às seguintes entidades internacionais:

- **IASC – International Accounting Committee** (Comitê Internacional de Normas Contábeis)
- **IFAC – International Federation of Accountants** (Federação Internacional de Contadores)
- **AIC – Asociación Interamericana de Contabilidade** (Associação Interamericana de Contabilidade)

3.4.1.3 – Comissão de Valores Mobiliários - CVM

Criada pela Lei 6.385 de 07/12/76 tem como principal função disciplinar, fiscalizar , regulamentar e promover o desenvolvimento do mercado de capitais, ou seja o mercado de valores mobiliários. É uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda e seus membros administrativos são nomeados pelo Presidente da República.

Sua atuação tem como principal objetivo a proteção às minorias acionárias e credibilidade aos investidores no mercado de capitais, exigindo a observância das normas contábeis e transparência nas demonstrações Contábeis.

Tem como principais prerrogativas:

- a) registrar as companhias de capital aberto;
- b) registrar as emissões de valores mobiliários;
- c) credenciar auditores independentes e administradores de carteira de valores mobiliários;
- d) autorizar a constituição de bolsa de valores, sociedades corretoras e distribuidoras;
- e) suspender ou cancelar registros, credenciamentos ou autorizações;
- f) suspender a emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores;
- g) exigir a republicação de demonstrações financeiras.

3.4.2. - A Introdução da Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial teve seu maior desenvolvimento no Brasil nos anos sessenta quando o crescimento econômico brasileiro e a evolução industrial tornavam necessário um controle maior dos custos de produção e de transformação de produtos, de forma a que se produzisse com maior rentabilidade e com qualidade, porém com menor custo, de forma a auxiliar não mais apenas ao

registro dos fatos contábeis mas também no auxílio da administração econômica de uma empresa.

Francisco D'Auria, em seu livro *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura* (1949:80), já previra os novos rumos da Contabilidade ao mencionar:

“A especialização nas atividades econômicas, o tecnicismo na produção e transformação de produtos, os novos meios de comunicação e as transformações sociais, têm contribuído na modificação dos campos em que a Contabilidade é aplicada. E, como ciência e arte de aplicação, esta também evoluiu, ajustando-se ao novo cenário em que sua atuação é reclamada”.

Desta forma D'Auria antevia o uso da Contabilidade não mais como uma ferramenta de escrituração e registro dos fatos, mas sim uma Contabilidade com objetivos de controle orçamentários e de administração dos negócios industriais, mercantis, financeiros, bem como a de que deveria andar em paralelo com a administração econômica.

Anthony (1976:273) faz a seguinte citação a respeito da Contabilidade Gerencial:

“A Contabilidade Gerencial está intimamente associada com o processo chamado” controle gerencial “, que é o processo de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos de uma organização”.

A Contabilidade Gerencial é um instrumento de gestão muito recente no Brasil, havendo poucas publicações, bem como poucas pesquisas históricas à respeito, Ricardino Filho (1999:9) cita em sua Dissertação de Mestrado que a

mesma chegou ao Brasil há pouco mais de 30 anos e dá como exemplo artigo publicado na Revista Paulista de Contabilidade por Valle (1.972,pp. 14-6) a saber:

”um novo e sugestivo ramo da Contabilidade, que é a Contabilidade Gerencial, denominada “Ragionaria Direzionale” pelos italianos, “Management Accouting” (sic) ou “Managerial Accouting” pelos americanos...”

Ainda, de acordo com Ricardino Filho (1999:227) a Contabilidade Gerencial teve sua primeira fase após a II Guerra Mundial e define este início da seguinte forma:

“Após a II Guerra Mundial, a necessidade de equacionar os custos e melhorar a atividade gerencial levou profissionais e acadêmicos a questionar a validade da contabilidade societária para fins de gestão e decisão. A partir daquele momento começavam as pesquisas de “novas” formas de utilização da contabilidade. Para alguns autores, estava sendo criado um novo tipo de contabilidade, a qual, para ser diferenciada da contabilidade societária, recebeu a denominação de “management accounting”.

De acordo com Beuren (1993:62), há as seguintes publicações de livros que tratavam da Contabilidade de Custos publicados neste período a saber:

1.697, na Inglaterra, John Collins: “The Perfect Method of Mercants Accounts”, que utilizou como ilustração de um sistema de custo o sistema contábil aplicado em uma tinturaria;

1,750, James Dobson escreveu um livro ilustrando a Contabilidade numa indústria de calçados;

1.777, Wordhaugh Thompson, descreve um interessante processo de Contabilidade de Custos;

1.788, Robert Hamilton pronunciou-se favorável à segregação de registros contábeis para diferentes tipos de custos de produção e descreve o uso de

registros suplementares, além de enfatizar a importância de estrutura dos registros e a necessidade de determinar o resultado de cada atividade do processo produtivo;

1.817, Anselme Payen, na França, descreveu um sistema de contábil apropriado para uma indústria de vagões e uma indústria de cola;

1.824, De Cazaux, na França, discutiu a disposição da despesa de depreciação entre as operações que faziam uso de equipamentos;

1.827, M. Godard avançou preocupando-se com o custeio da matéria prima. Defendia a idéia de que as saídas dos estoques deviam ser pelo custo médio com um registro permanente de estoques (BLACK, 1.979:10-11).

Estes livros e autores deram um importante desenvolvimento na Contabilidade gerencial como ferramenta de informações a acionistas e comerciantes das empresas existentes na época.

De acordo com as pesquisas efetuadas nota-se que o desenvolvimento da Contabilidade de Custos, e por assim dizer a Contabilidade gerencial, pois esta não se limita somente a apuração de custos, mas sim de administrar todos os recursos industriais, financeiros e administrativos no sentido de uma administração saudável de uma entidade, deu-se no final da década de 1880 a início da década de 1900, surgindo desta forma a utilização de custos indiretos de fabricação; a integração da Contabilidade de custos com a financeira, o surgimento do custo padrão e outros. Partindo do pressuposto de que a primeira

revolução industrial, ocorrida entre 1.750 a 1.830, que trouxe grandes transformações tecnológicas e o rápido crescimento das indústrias, aliado à grande necessidade de capital, tornaram-se necessário registros sofisticados e com maior clareza dos custos produtivos e do capital investido, da depreciação dos equipamentos e da fixação dos preços de venda dos produtos gerados.

Bernardo (1996:127) em sua Dissertação de Mestrado, cita diversas fases do desenvolvimento da Contabilidade de Custos e Gerencial associada aos tipos de progresso ocorrido, que citamos a seguir:

“Progresso Tecnológico: 1.750 – 1.830: o domínio do homem sobre a natureza (dos homens e física), da aplicação das forças produtivas do trabalho (tecnicamente especializados) e dos equipamentos (tecnologicamente desenvolvidos) para transformações sucessivas dos modos de produção”.

É considerada pelo autor citado, como fatores de evolução tecnológica neste período: a energia, a metalurgia, a têxtil, a do aço, a química, a da eletricidade, a do transporte, a metodologia em engenharia de produção, em agricultura e alimentos e a tecnologia em outros setores como o telégrafo, o telefone, o rádio e outros.

Com todo este desenvolvimento tecnológico na indústria da produção sentia-se que a evolução nos controles e na análise contábil era lenta, não acompanhando a complexidade do sistema produtivo e sua necessidade de segregação de custos, pois o sistema de custos utilizados nesta época era desenvolvido apenas para atender o comércio da Era Mercantilista, bastando para

tanto levantar os estoques em quantidades físicas e apurar os seus valores, conforme menciona Martins (1979:19):

“até a revolução industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir às empresas comerciais”.

Após a Revolução Industrial ocorreram algumas adaptações a este sistema procurando adicionar aos valores dos estoques os pagamentos efetuados da área de produção.

Entretanto pode-se citar que algumas empresas utilizavam o sistema de custo gerencial, sem contudo haver uma integração com a Contabilidade Financeira, o que se caracterizou com o exame dos livros de uma indústria de ferragens escocesa a Carron Company, descritos por Fleischman & Parker, citado por Bernardo (1996:116),

“que demonstrava práticas de custo gerencial nas áreas de controle de despesas, custo gerencial departamental e por responsabilidade, alocação de custos indiretos, comparações de custos e custos de transferência, custos para tomada de decisões , orçamentos, previsões, padrões e controle de estoques”.

O mencionado autor (ibid:120) cita, ainda,

“que em 1.788, Robert Hamilton já descrevia o uso de registros subsidiários, defendia contas separadas para diferentes tipos de custos de fabricação, e enfatizava a importância do estruturamento dos registros tanto quanto ser capaz de determinar o lucro obtido em cada uma das atividades separadas sendo executadas pelo produtor”.

Neste período pouco ou nada se aplicou em termos de Contabilidade de custo, havendo pouca literatura a respeito além das mencionadas, contudo como

citado anteriormente o maior desenvolvimento da contabilidade de custos e a gerencial deu-se no final do século XIX e início do século XX, ou como afirmam alguns autores entre 1.880 e 1.920.

Podemos ter a Contabilidade de Custos como o embrião da Contabilidade Gerencial, pois enquanto a primeira está relacionada ao processo industrial no tocante à aquisição, processamento e consumo dos insumos e dos recursos aplicados nos produtos, a Gerencial utiliza as informações desta que associada à Contabilidade Financeira irá fornecer subsídios e ferramentas para as tomadas de decisões dos administradores.

3.4.2.1 - A Evolução da Contabilidade Gerencial

Com a evolução econômica e tecnológica, com as melhorias nos métodos e técnicas de fabricação, a maior competição entre os mercados e a conseqüente necessidade de informações a serem dadas aos administradores para ter uma eficiente administração das empresas, sentiu-se a necessidade da criação da Contabilidade Gerencial, que, de acordo com a história, a Grã-Bretanha foi a primeira a utilizá-la como instrumento gerencial, fazendo adaptações ao sistema tradicional e na Contabilidade de custos possibilitando melhores análises e avaliações para a tomada de decisões.

Segundo Ludicibus (1.978:15):

“Contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade financeira, na Contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de forma a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.”

“A Contabilidade Gerencial também se vale, em suas aplicações, de outros campos de conhecimento não circunscritos à Contabilidade. Atinge e aproveita conceitos da administração da produção, da estrutura organizacional, bem como da administração financeira, campo mais amplo, no qual toda a Contabilidade empresarial se situa”.

Atkinson (2.000:36) define Contabilidade Gerencial como:

“Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

Atkinson (2.000:67) reproduz a definição do **“Institute of Management**

Accounting: ”

“Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar, e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos”³.

Hornigren (2.000:2) cita de forma comparativa a Contabilidade de Custos, a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial citando esta como:

“A Contabilidade gerencial mensura e relata informações financeiras bem como outros tipos de informações que ajudam os gerentes a atingir as metas da organização”.

Perossi (1.978:11) conceitua a Contabilidade Gerencial como:

³ Statements on Management Accounting 1^A, “Definition of Management Accounting” (National Association of Accountants. Mar. 1.981). The Institute of Management Accountants é a sociedade profissional norte-americana de praticantes e acadêmicos que estão interessados no desenho e na operação de sistemas de contabilidade gerencial em empresas.

”o conjunto de conhecimentos contábeis administrativos aplicados diretamente nos atos e fatos administrativo-contábeis, para a tomada de política a ser adotada e seguida pela administração do patrimônio” .

Ricardino (1999:36) define a Contabilidade Gerencial como:

“é um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade que é disponibilizado para que grupos de pessoas com objetivos comuns voltadas à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta”.

A Contabilidade Gerencial, como podemos verificar pelas definições acima, é onde se encontra toda a fundamentação para análise, projeções, planejamento na busca de objetivos e de correções necessárias para alcançar as metas estabelecidas, as alternativas para mudança de políticas e ou o curso das ações praticadas para atingir os objetivos planejados.

Os dados originados pela Contabilidade Gerencial são de certa forma eficientes e confiáveis pois partem de uma base de Contabilidade fundamentada nos Princípios Geralmente Aceitos e adaptados à necessidade de cada empresa e de sua utilização. Tem como objetivos auxiliar a tomada de decisões nas várias áreas e departamentos.

A sua evolução no âmbito de empresas é cada vez mais usada como ferramenta importante na qualidade dos produtos e serviços, exigindo dos contadores o aprimoramento necessário para o fornecimento de informações

aliadas à qualidade e utilidade da informação contábil. Neste aspecto Robles Jr.

(1.994:22) afirma:

“as empresas têm-se preocupado com a qualidade, do produto desde os primórdios da era industrial. O que se pode considerar mais ou menos recente é a preocupação com o processo. Não só o processo fabril, mas também com todos os processos de que a empresa lança mão para atender e satisfazer aos consumidores.. .”.

A evolução da Contabilidade Gerencial desde seus primórdios de primeiras apurações de custo teve desenvolvimento em diversos sistemas de custos em que podemos citar: O sistema de Custo Padrão, o Real, o sistema de custo RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), o método de custeio por Absorção, direto ou variável, o método de Custeio ABC, ou por Atividades, custeio por operação, Sistemas Just-In-Time e mais recentemente no Brasil o modelo gerencial denominado GECON de autoria de Armando Catteli que preconiza o uso de conceitos econômicos e os conceitos de outras áreas com objetivos de formar uma cadeia de informações de apoio aplicadas à Contabilidade e a Controladoria, que permitem aos administradores uma análise que possibilita a adoção dos melhores modelos e das melhores tomadas de decisões.

Segundo Peleias (2002:17) o GECON :

“é um modelo gerencial, porque se propõe a apoiar o processo de gestão e as decisões que vierem a ser tomadas em todas as suas etapas, em seus níveis planejado e realizado. É um modelo de vanguarda, se comparado a outros existentes, porque propõe uma série de princípios que permitem essa diferenciação”.

Temos que a Contabilidade Gerencial surgiu como necessidade de controle, estabelecimentos de padrões de contabilidade de custos, de análise das

variações, de orçamentos, de processos e de relatórios, motivado também pelo aprimoramento das técnicas de administração da produção, da estrutura organizacional e da administração financeira.

CAPÍTULO IV - AS LEIS QUE INFLUENCIARAM A CONTABILIDADE NO BRASIL

De acordo com citação de Ricardino (1999:14) a primeira vez que se falou em publicação do balanço foi no ano de 1860 e em contabilidade societária, através da Lei nº 1083 assinada por D.Pedro II, onde determinava em seu parágrafo 9º. do artigo 2º. a saber:

“Os Gerentes ou Diretores das Companhias ou Sociedades Anônimas, de que trata o § 1º., deste artigo, serão obrigados a publicar e a remeter ao Governo os balanços, demonstrações e documentos por que estes forem determinados... (Deveza, 1942, p.15)”.

A Lei nº 1083, ainda de acordo com Deveza (citado por Ricardino 1999:14 e 15), foi regulamentada pelo Decreto nº 2679 de 03/11/1860, que transcrevemos:

“Para boa execução do § 9º do art. 2º da Lei nº 1.083, hei por bem decretar o seguinte: Art. 1º. – As administrações, Diretorias ou Gerências dos Bancos, de suas Caixas Filiais ou Agências são obrigadas a publicar até o dia 8 de cada mês, nos lugares em que funcionarem, os balanços de suas operações efetuadas no mês antecedente e a enviar duas cópias autênticas a saber: uma ao Presidente da respectiva Província e outra ao Ministério da Fazenda; e bem assim nas épocas da reunião geral dos acionistas, os respectivos relatórios de sua administração e os dos Fiscais ou Comissões de exame de contas e quaisquer outros documentos impressos que forem na ocasião apresentados.

§ 2º. Os balanços mensais serão organizados na forma dos modelos anexos ao presente Decreto.(Deveza,op. Cit., p.15)

Desta forma temos a primeira citação das demonstrações e dos balanços e sua forma de elaboração, conforme Deveza (citado por Ricardino:1999:15) ou seja de acordo com o definido no Alvará de 1808 em partidas dobradas, que assim determinava:

"I - Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário e sujeito à maneira de pensar de cada u dos Contadores Gerais, ..., ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, ..." (Deveza, op. Cit., pp 14-5)

4.1 - A Legislação Comercial, Tributária/Fiscal e os Institutos Contábeis

O Brasil teve a Contabilidade regida por diversas leis que a regulamentaram e normatizaram, desde sua introdução pelo então Rei Dom João VI em 1.808, até aos dias atuais, com o advento da nova lei das sociedades anônimas, assinada em outubro de 2.001, pelo Presidente em Exercício Marco Maciel.

Surge em 1.926 a primeira influência tributária sobre a Contabilidade com a promulgação do Decreto nº 17.390, que determinava a apuração do imposto de renda pelo Lucro Real, confundindo-se com o Lucro Contábil, passando então as empresas a seguir a legislação fiscal em detrimento da Contabilidade.

Nasce desta distorção da Contabilidade o primeiro movimento em torno da harmonização, disciplinação e padronização da mesma.

O Brasil teve sua Contabilidade regulada por diversas leis e decretos desde seus primórdios, tanto como regulamentação do ensino comercial, como da regulamentação da profissão, tributárias e outros, surgindo, porém, a primeira lei específica sobre a constituição das empresas, de sua Contabilidade, de suas

formas de escrituração e da apresentação do balanço o Decreto-Lei 2627/40, contudo a apresentação dos balanços já era mencionada anteriormente.

Surgiram posteriormente outros como o Decreto-Lei 2.416/40, que tratava das normas de Contabilidade pública dos Estados e Municípios, reformulado pela Lei nº 4.320, de 17/03/1964, o Decreto-Lei 4.178/42 que determinava que a escrituração contábil deveria seguir o que determinava o Código Comercial em seus artigos 12 e 14 para efetuar o cálculo do imposto sobre o lucro real, e o Decreto-lei 24.239/47, que mantinha os critérios anteriores e permitia a reavaliação dos ativos, tendo como contra partida uma conta de reserva especial no Patrimônio Líquido. Posteriormente tivemos outras legislações sendo uma das mais importantes a Lei 3.470/58 que introduzia no Brasil a correção monetária dos ativos fixos calculados com base nos índices fornecidos pelo Conselho Econômico Nacional e poderia ser efetuada de dois em dois anos, todas elas tinham como objetivo as apurações do imposto de renda determinando assim mudanças em normas contábeis para fins fiscais, o que levou os Contadores a se preocuparem mais com a preparação da Contabilidade para este fim do que com a Contabilidade propriamente dita na intenção de informar seus investidores, acionistas, bancos, credores, etc., deixava enfim de atender os seus conceitos básicos, bem definidos pelo prof. Hilário Franco (1.964:25):

“a Contabilidade trata do registro, da apreciação, da análise e da interpretação dos fatos contábeis e dos seus efeitos sobre o patrimônio”

“É a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e específico e as variações por ele sofridas”.

Em 1.976 surge a Lei das Sociedades Anônimas, assim denominada a Lei 6404/76 com objetivos claros de corrigir estas distorções e dar à Contabilidade o seu real significado e uso, a adoção de uma filosofia contábil de acordo com a realidade brasileira, adotando procedimentos já definidos pelo Banco Central em sua Circular 179 e em termos fiscais pela emissão, “a posteriori”, do Decreto-lei 1.598/77, que viria a adequar a Lei das S.As. às necessidades fiscais.

4.2 - Legislação do Imposto de Renda - 1.926 – Decreto nº 17.390/26

Surge neste ano o Decreto nº 17390 de 26/07/1926, que tratava do imposto de renda e que teria grande influência na Contabilidade, e onde pela primeira vez tratava do Lucro Real como base de cálculo do imposto de renda. Esta forma de apuração do imposto veio confundir os contadores da época e os comerciantes que passaram a seguir o modelo tributário ao invés do contábil, sem respeitarem muito a prática contábil. Tem início nesta época as primeiras discussões sobre a padronização da Contabilidade e o estabelecimento de regras e padrões de contabilização e de balanços.

4.3 - Decreto Lei nº 1.168/39 - Institui a Obrigatoriedade do Balanço no Período de 01/01 a 31/12

Este decreto editado em 22/03/1.939, e que altera a lei do imposto de renda define que as empresas apurarão seus resultados para efeito do pagamento do

imposto de renda a partir de 1.939, pelo ano civil, ou seja de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. É definido, pela primeira vez, que será admitido para demonstrar a veracidade das declarações de renda a escrita feita com regularidade e corroborada com os documentos comprobatórios e que os livros de escrituração serão autenticados pelos agentes arrecadadores.

Define, ainda, que o pagamento do imposto será a partir de agosto do ano seguinte ao de apuração.

Podemos dizer que este decreto estabelece formas de apuração dos impostos, os rendimentos a serem tributados, sua forma de tributação e de fiscalização e o exame das declarações do imposto de renda.

Em seu artigo 33 define o quadro funcional da fiscalização dos estados e no 34, de que os cargos das diversas classes da carreira de Perito-Contador, serão providos pela transferência ou promoção dos Contabilistas, Contadores e Guarda-livros do Ministério da fazenda.

4.4 - Decreto nº 2.416/40 - Normas sobre Contabilidade dos Estados e Municípios

Este decreto de 17 de julho de 1.940, estabeleceu normas sobre a Contabilidade dos Estados e Municípios, onde era determinado e definido modelo

padrão de balanço orçamentário e das normas financeiras, aprovadas na 2ª. Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários.

Na seção 2ª. do Capítulo I, Da prestação e da Tomada de Contas em seu artigo 19, determina que compete aos serviços de Contabilidade a fiscalização imediata dos responsáveis pela movimentação do dinheiro, valores e bens do Estado e do Município, ou pela guarda dos que lhe forem confiados.

Em seu Título III – da Contabilidade, Capítulo I – Disposições Preliminares tem definida a forma de escrituração, das operações financeiras e patrimoniais, pelo método de partidas dobradas, data de encerramento e apresentação dos balanços e das demonstrações financeiras.

O capítulo II que trata da organização dos serviços define a responsabilidade da Contadoria Central, que seriam exercidos por Contadores de capacidades comprovadas e subordinados diretamente ao Prefeito.

O capítulo IV que trata da Contabilidade patrimonial e industrial define a forma de registro do patrimônio, sua situação líquida e sua movimentação e sua escrituração. Em seu art. 40 define o desdobramento das contas de serviços industriais a saber: 1 – balanço de receita e despesa, com indicação da execução orçamentária;

2 – balanço especial, com indicação do resultado respectivo;

3 – balanço de ativo e passivo e;

4 – demonstração analítica e historiada das parcelas desses balanços.

O capítulo V – Do Balanço, define que os resultados serão demonstrados no balanço financeiro, no balanço patrimonial e na demonstração da conta patrimonial.

Em sua seção 2^a do balanço patrimonial em seu artigo 42 define que o mesmo compreenderá o ativo financeiro, o permanente, o compensado, o passivo financeiro, o permanente e o passivo compensado. Em seus parágrafos define claramente o que deverá ser reconhecido e registrado nestas rubricas.

Em sua seção 3^a Da avaliação dos elementos do patrimônio define a forma de avaliação sendo que o ativo e o passivo deverão figurar pelos seus valores reais na data do balanço; o ativo e o passivo permanente figurarão no balanço da seguinte forma: os débitos e os créditos pelos valores nominais, os bens móveis e imóveis pelos seus valores históricos.

No artigo 48 determinava que deveria ser criado o Conselho de Contadores constituído de contador geral e pelos chefes de serviço de contabilidade

4.5 - Lei 2.627/40

Em 26 de setembro de 1.940, o então Presidente da República Getúlio Vargas assinava o Decreto-Lei nº 2.627 publicado no Diário Oficial da União em 1º de outubro de 1.940, foi a primeira legislação que tratou das empresas de capital cuja formação era a de mais de um proprietário e cujo capital era constituído por ações adquiridas na subscrição de seu capital por um grupo de pessoas, chamados de fundadores, ou na Bolsa de Valores da Capital da República por investidores diversos. Este decreto viria a tratar pela primeira vez da avaliação do ativo, determinava a utilização do custo histórico e a amortização, a criação e constituição de fundos baseado na desvalorização do imobilizado, cuja contabilização era nas contas de resultados e sua demonstração era no lado do passivo não exigível. Trata, ainda, pela primeira vez do ativo diferido e da reserva legal como forma de preservação do capital.

O decreto trata desde seu capítulo I do artigo 1º ao 73 da constituição das Sociedades Anônimas e da sua administração e dos artigos 129 ao 136 da forma de contabilização, do balanço e da demonstração de resultados.

Define, ainda a estrutura do balanço que deve conter a indicação dos valores móveis, imóveis e as dívidas ativas e passivas, segundo sua natureza. No seu Ativo iniciava com ativo permanente e concluía com a conta de compensação, definindo assim que a ordem de liquidez era crescente, ou seja, primeiro os bens

que demandariam maior tempo para sua conversão em moeda para aqueles que seriam prontamente transformados em moeda ou era por ela representado.

O Passivo demonstrava as exigibilidades de longo prazo para as de curto prazo e por fim o capital e as reservas que pertenciam aos acionistas, e que eram demonstrados como não exigível.

Trata da valorização dos bens de imobilizado pelo custo de aquisição e será constituído um fundo de amortização onde serão lançadas as parcelas de depreciação, destinados a garantir os valores para a sua substituição.

Determina que os valores mobiliários, os estoques de matérias primas e de produtos para venda sejam registradas com os valores de aquisição, de fabricação ou de realização no mercado, o que for menor.

Não são computados os títulos de crédito de difícil liquidação a não ser que para estes títulos seja criado fundo de reserva para a cobertura destes créditos, permite ainda que no ativo sejam consideradas as despesas de instalação da sociedade por ações desde que não ultrapassem dez por cento (10%) do valor do capital social investido, e desde que sejam amortizados anualmente.

Podemos dizer que o balanço pela lei societária é o relatório que demonstra os fatos ocorridos durante o exercício, a situação econômica das empresas e por

ele são avaliadas as boas e más gestões das entidades.

Define Ascarelli (2001:605) que:

“visa o balanço, a verificar o ativo e o passivo da sociedade, à vista da gestão do exercício; os lucros (ou as perdas) realizados; os lucros distribuíveis”

Miranda (1.972:422) conceitua o balanço como:

“balanço: o resultado da escrituração social, contábil, incluído o inventário, a que ele necessariamente alude, porém que nele não se integra. Daí não se poderem identificar o balanço e o inventário: quem inventaria ainda não balança. No balanço, aproveita-se, contabilisticamente, o que está nos livros da sociedade e em documentos sobre atos e fatos da empresa; mas, documento resultante, derivado, que mais reflete do que reproduz”.

Miranda (1.972:450), diz ainda, que:

“para o conceito de balanço de sociedade por ações tem-se de partir do contábil, por que não há, no texto legal, referência aos livros ou à escrituração da empresa, mas sim a “situação real da sociedade”.

Decorre destas determinações do Decreto-lei 2627/40 que devem ser seguidos os seguintes passos para a elaboração do balanço da sociedade:

- a) efetuar o inventário do ativo e do passivo, entende-se por inventário a apuração dos bens, dos créditos, ou direitos e das dívidas e das responsabilidades da sociedade;
- b) apuração de todos os valores de depreciação e de amortização e dos créditos de liquidação duvidosos, ou prescritos, que constituirão os fundos de reservas;
- c) apuração dos lucros ou perdas e;
- d) elaboração do balanço.

Transcrevemos a seguir os artigos que determinavam as primeiras regras contábeis e as primeiras tentativas de harmonização contábil e de evidenciação contábil através da contas de compensação que compunham o balanço como último item do mesmo.

Art.129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único – feito o inventário do ativo e passivo, a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:

- a) os bens, destinados à exploração do objeto social, avaliar-se-ão pelo custo de aquisição. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação do tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;
- b) os valores mobiliários, as matérias prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

- c) não se computarão no ativo os créditos prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, reserva equivalente;
- d) entre os valores do ativo poderão figurar as despesas de instalação da sociedade, desde que não excedam de 10% (dez por cento) do capital social e sejam amortizados anualmente;
- e) nas despesas de instalação deverão ser incluídos os juros pagos aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais. Os estatutos fixarão a taxa de juro, que não poderá exceder de 6% (seis por cento) ao ano, e o prazo para a amortização.

Art. 130 – Dos lucros líquidos verificados far-se-á, antes de qualquer outra, a dedução de cinco por cento, para a constituição de um fundo de reserva, destinado a assegurar a integridade do capital. Essa dedução deixará de ser obrigatória logo que o fundo de reserva atinja 20% (vinte por cento) do capital social, que será reintegrado quando sofrer diminuição.

Parágrafo primeiro – Quando os estatutos criarem fundos de reserva especiais, estabelecerão também a ordem para a dedução da percentagem dos lucros líquidos, os quais não poderão, em tempo algum, ser totalmente atribuídos àqueles fundos.

Parágrafo segundo – As importâncias dos fundos de reserva criados pelos estatutos não poderão, em caso algum, ultrapassar a cifra do capital social realizado. Atingindo esse total, a assembléia geral deliberará sobre a aplicação da parte daquelas importâncias, seja na integralização do capital, se for o caso, seja

no seu aumento, com a distribuição das ações correspondentes pelos acionistas (art 113), seja na distribuição, em dinheiro, aos acionistas, a título de bonificação.

Se as importâncias dos fundos de amortização ou de depreciação ultrapassarem o ativo por amortizar, o excesso distribuir-se-á pelos acionistas.

Parágrafo terceiro – A assembleia geral pode deliberar a criação de fundos de previsão, destinados a amparar situações indecisas ou pendentes que passam de um exercício para outro.

Do artigo 131 e parágrafos, 132, 133 e 134 trata da distribuição dos lucros a título de remuneração e, ou de dividendos.

O artigo 135 trata do balanço e sua composição, é o detalhamento do artigo 129 e definindo os critérios de harmonização e padronização, os primeiros a serem observados com este intuito no Brasil.

Artigo 135 – O balanço deverá exprimir, com clareza a situação real da sociedade, e, atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade , nele se observarão as seguintes regras:

- a) o ativo será dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em 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 compreendidos o capital e as reservas

legais e estatutárias, compreenderá também as contas de resultado pendente e as conta de compensação.

Parágrafo primeiro – De nenhum balanço poderá constar, seja no ativo, seja no passivo, sob o título “Diversas Contas”, ou outro semelhante, importância superior a uma décima parte do valor do capital social.

Parágrafo segundo – Se a sociedade participar de uma ou mais sociedades, ou delas possuir ações, do balanço deverão constar, sob rubricas distintas, o valor da participação ou das ações e as importâncias dos créditos concedidos às ditas sociedades.

Os diretores, no seu relatório, deverão dar informações precisas sobre a situação das sociedades “controladas” ou coligadas.

O artigo 136 trata da Demonstração da Conta de Lucros e Perdas, demonstração esta que tratava do resultado do exercício anterior, o lucro não distribuído, em uma análise maior podemos afirmar que esta demonstração seguia a escola italiana, é uma conta geral que compreende as contas de despesas a débito e as contas de receitas a crédito e discriminadas de acordo com as operações sociais e conforme suas fontes de origens ou da atividade afim e finalmente os lucros que não se podem incluir nas operações sociais da empresa, nem como renda de capital e finalmente o resultado final, que será o saldo disponível a ser transportado para o exercício seguinte.

Artigo 136 – A demonstração da conta de lucros e perdas acompanhará o balanço e dela constarão:

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 (é o prejuízo apurado no exercício anterior);
- b) despesas gerais (são as despesas ocorridas durante o exercício como salários, comissões, etc.) ;
- c) impostos;
- d) juros de créditos de terceiros;
- e) amortizações 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.

Parágrafo primeiro – Não obstante a disposição da letra “f”, se a sociedade tiver fundo de reserva destinado a fazer face aos prejuízos, poderão ser liquidados, mediante débito àquele fundo de reserva, os resultantes de créditos incobráveis ou de perdas de outros bens do ativo.

Parágrafo segundo – O balanço e a conta de lucros e perdas serão assinados pelos diretores e pelo contador ou guarda-livros da companhia.

Como pode ser observado há a obrigatoriedade da assinatura dos Diretores e do Contador, ou Guarda-livros, no Balanço e na Demonstração de Lucros e Perdas.

Outro fator importante é a comparação que pode ocorrer entre as demonstrações de lucros e perdas entre um período e outro de forma comparativa que possibilita o conhecimento da situação econômica da empresa entre dois períodos.

Demonstramos a seguir um modelo de balanço patrimonial de acordo com a Lei 2627/40.

Balço Patrimonial em 31 de dezembro de XXXX	
ATIVO	PASSIVO
Imobilizado	Não exigível
Realizável a Curto Prazo	Exigível a Curto Prazo
Disponível	
Resultado Pendente	Resultado Pendente
Contas de Compensação	Contas de Compensação

4.6 – Correção Monetária de Balço

A correção monetária de Balço foi a primeira tentativa de ser reconhecida a inflação nos demonstrativos financeiros das empresas, esta tentativa teve início em 1.958, com a possibilidade de se efetuar a reavaliação dos ativos fixos com a utilização de taxas que registrassem a variação dos preços. Seria reconhecida esta variação também nas depreciações e o resultado líquido desta variação era incorporado ao capital da empresa e seria tributável em 10%, não deduzido do resultado operacional da empresa, refletindo somente no Patrimônio Líquido.

A partir de 1.964, através de legislação, Lei 4.357 de 16-07-64, a correção Monetária passou a ser obrigatória, porém ainda com imperfeições.

A partir de 1.964 através da Lei nº 4.357/64, que criou as ORTN – Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, determinou-se a correção monetária das atividades econômicas e em termos da Contabilidade denominou-se a correção monetária de “Reserva para a Manutenção do Capital de Giro Próprio” que consistia na correção do capital de giro líquido no início do período pelo índice de inflação do mesmo período correspondente. O valor apurado nesta sistemática era transferido da conta de lucros para uma conta no Patrimônio Líquido denominada Reserva Especial e desde que não ultrapassasse a 20% dos próprios lucros.

A partir de janeiro de 1.974, pelo Decreto-lei nº 1.302/73 de 31-12-73, pela Instrução Normativa nº 17, de 12/03/74, pelas Portarias MF nºs 52/74 e 544/74 (15-1-74) do Ministério da Fazenda é alterada a sistemática da correção monetária, ou seja, a forma de cálculo foi alterada sendo sua fórmula a seguinte: Patrimônio Líquido menos Ativo Fixo. O resultado desta operação seria levado para uma conta de reserva de capital e poderia ser usado para aumento do Capital Social.

A correção monetária teve sua consagração e reconhecimento através da Lei 6404/76 – Lei das S.As. e pelo Decreto Lei 1598/ 77.

4.7 - Lei 6.404/76 – S.As.

A Lei das Sociedades Anônimas, editada em 1.976, teve como definição

para reformulação do Decreto-lei 2627/40 em 29 de setembro de 1974 a modernização contábil conforme a divulgação da exposição de motivos dos então Ministros da Fazenda e do Planejamento, Mário Henrique Simonsen e João Paulo dos Reis Velloso. A nova lei veio consagrar a adoção do sistema contábil americano com algumas contribuições brasileiras de relevância, sendo algumas práticas essencialmente nacionais como a correção monetária, ela trouxe como principais contribuições: a introdução da reavaliação a valor de mercado; introdução do método de equivalência patrimonial na avaliação dos investimentos; criação da reserva de lucros a realizar; separação entre Contabilidade comercial e a fiscal; aperfeiçoamento da classificação das contas de balanço; a consolidação das demonstrações financeiras de um mesmo grupo, ou de investimentos em empresas consideradas controladas e a criação das demonstrações das mutações patrimoniais e das origens e aplicações de recursos.

A nova lei tinha como um dos pontos fortes a tentativa de refluir a poupança popular e os investimentos para a área de produção, a capitalização das empresas e o fortalecimento do mercado de capitais. Tinha, portanto, a preocupação de dotar o mercado de capitais de estrutura apropriada às necessidades dos pequenos investidores, de modo a assegurar proteção aos acionistas minoritários. Para melhor esclarecer este intuito governamental de proteção ao mercado de capitais e dos acionistas minoritários transcrevemos a seguir a exposição de motivos citada, feita pelos Ministros Simonsen e Reis Velloso:

- “a lei deverá regular de modo mais pormenorizado apenas os aspectos fundamentais do relacionamento entre as diversas partes com interesse em causa (a própria empresa, os seus controladores, administradores, acionistas e credores, e o Estado, representando a sociedade em geral), não descendo porém, a minúcias que possam representar cerceamento da iniciativa empresarial ou da ação orientadora conjuntural das autoridades monetárias;

- a lei deverá permanecer uma apenas para quaisquer sociedades anônimas, mas contendo dispositivos que regulem especificamente o caso das sociedades abertas, captadoras de recursos do público, abrangendo especialmente: definição estrita do objeto da sociedade; fortalecimento das normas de divulgação dos resultados (**disclosure**); regulação do grupo societário e participações recíprocas, de forma a possibilitar o esclarecimento de posição e defesa de direitos por parte do acionista minoritário; regulação do sistema de administração colegiada (com um conselho eleito pela assembléia, o qual, por sua vez, nomeia a diretoria); reforço da autoridade pública (Banco Central) na fiscalização das sociedades; supressão do conselho fiscal, substituindo-o pela auditoria externa obrigatória; fixação de um capital mínimo pelas autoridades monetárias, para possibilitar futuras atualizações, sem o qual não seria admissível a captação de recursos junto ao público; regulamentação das condições de retirada da Bolsa;

- a lei deverá tornar obrigatória, sempre que houver lucro (em termos reais, ou seja, já considerados em sua determinação os efeitos da inflação, enquanto esta subsistir), a distribuição de parte dele como dividendo, para dar ao investidor o direito de decidir quanto à forma de reinversão dos ganhos. Por esse caminho, seriam melhoradas as condições de estabilidade do próprio mercado, pela maior segurança, para o público, de participação efetiva nos resultados das empresas, sem a dependência (hoje quase absoluta) das condições de liquidez do mercado e das flutuações das cotações; como fórmula de transição, estabelecer-se-ia a sistemática de dois parâmetros simultâneos: um relacionamento com o lucro real de cada exercício (em percentual a ser estabelecido com margens de segurança que impeçam qualquer possibilidade de descapitalização da empresa) e outro como um dividendo mínimo de 6% anuais, cumulativos, sobre o valor do capital. A obrigatoriedade de pagamento em dinheiro incidiria sobre o valor mais alto;

- a lei conservará o instituto da ação ao portador, já consagrado entre nós, mas apenas para os títulos de poupança, vedando o exercício do direito de voto, de modo que sejam necessariamente identificáveis os detentores (nacionais ou estrangeiros) do controle das empresas;

- a lei estabelecerá uma limitação à gratificação da diretoria, condicionando o seu nível ao nível dos dividendos pagos;

- a lei estabelecerá mecanismos que impeçam que cada ação do majoritário possua um valor potencial muito superior ao de cada ação do minoritário; para tanto a lei deve prever um sistema de oferta pública para as transações que envolvam uma parcela substancial de transferência do capital votante, de modo a assegurar igualdade de acesso aos minoritários;

- a lei facultará ao Conselho Monetário Nacional permitir (dentro dos critérios que estabelecer) que as sociedades anônimas negociem com suas próprias ações”.

Após os debates e sugestões apresentadas pelas diversas entidades representativas da sociedade o anteprojeto foi finalmente enviado ao Congresso Nacional tendo como capa a Mensagem 204/76 em agosto de 1.976, recebendo o número de Projeto nº 2.559/76, que era acompanhada da exposição de motivos do Ministro da Fazenda de nº 196 de 24.6.1976, que destacamos:

O projeto visa, basicamente, a criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País imprescindível à sobrevivência da empresa privada na fase atual da economia brasileira. A mobilização da poupança popular e o seu encaminhamento voluntário para o setor empresarial exigem, contudo, o estabelecimento de uma sistemática que assegure ao acionista minoritário o respeito a regras definidas e eqüitativas, as quais, sem imobilizar o empresário em suas iniciativas, ofereçam atrativos suficientes de segurança e rentabilidade.

Com o objetivo anteriormente definido – que, afinal, constitui a base institucional das Sociedades Anônimas -, o Projeto busca elaborar um sistema baseado nos seguintes princípios, segundo o Ministro Simonsen:

- *“Ampla liberdade para o empresário escolher os valores mobiliários que melhor se adaptem ao tipo de empreendimento e às condições do mercado, num grande espectro de alternativas que vai da disciplina das novas ações, com ou sem valor nominal, à criação das várias espécies de debêntures, bônus de subscrição e partes beneficiárias (estas conservadas, porém, com limitações);*
- *A essa liberdade devem corresponder regras estritas de responsabilidade dos administradores, de direito e de fato (o acionista controlador);*
- *A modernização da estrutura jurídica da grande empresa não pode ser imposta inopinadamente, mas exige um período mais ou*

menos longo para ser absorvida por empresários pelo mercado e pelos investidores; daí o Projeto ter adotado, sempre que possível, a forma de opções abertas à empresa, que as adotará se e quando julgar conveniente (títulos novos, formas de administração, grupamentos de empresas e outros), não obstante as normas de proteção ao minoritário se revestirem de caráter cogente (comportamento e responsabilidade dos administradores, informações ao público, direitos intangíveis dos acionistas e outras);

- *Para facilitar a compreensão da nova lei, foi mantida, em sua estrutura básica, a ordem das matérias observada pelo vigente Decreto-lei nº 2.627, de 1.940, e, sempre que possível, a redação por esta adotada;*

- *A pequena e média empresas, que revestem a forma de sociedades anônimas fechadas, podem, em sua estrutura fundamental, continuar a funcionar como existem, sob o império da lei vigente; mais ainda, buscou-se dar-lhes maior flexibilidade (adoção de espécies de ações ordinárias, facilidades nas publicações a serem feitas em resumo, etc.) e, correlatamente, instrumentá-las para servirem de suporte adequado para a formação de empreendimentos comuns (**joint ventures**);*

- *Atento ao fato básico de que as instituições mercantis – sobretudo na escala que a economia moderna lhes impõe – reveste-se de crescente importância social, com maiores deveres para com a comunidade em que vivem e da qual vivem, o Projeto introduziu o fato novo do dever de lealdade dessas instituições, imposto como norma de comportamento a controladores e administradores, para com o País; nesse dever estão igualadas empresas nacionais ou estrangeiras que aqui funcionem, de forma a construir o embasamento legal para um Código de Ética da grande empresa, nacional ou multinacional, o qual tende a constituir-se em imperativo da consciência universal;*

- *Os institutos novos para a prática brasileira – grupamento de sociedades, oferta pública de aquisição de controle, cisão de companhias e outros – estão disciplinados de forma mais simplificada para facilitar sua adoção, e no pressuposto de que venham a ser corrigidos se a prática indicar essa conveniência, a leis mercantis, sobretudo numa realidade em transformação, como é a do mundo moderno e especialmente a do Brasil, não podem pretender a perenidade, têm necessariamente vida curta, e o legislador deverá estar atento a essa circunstância para não impedir o seu aperfeiçoamento, nem deixar em vigor as partes legislativas ressecadas pelo desuso”.*

De acordo com a exposição de motivos apresentada podemos dizer que a Lei das S.As. buscava o fortalecimento do mercado de capitais, como dito anteriormente, a dar maior proteção ao acionista minoritário e transformar a sociedade de capitais de acordo com as mudanças econômicas e sociais da época no mundo neo-capitalista, dando às empresas privadas um cunho mais

social e proporcionar maior desenvolvimento ao País, gerando novos empregos e eliminando os conflitos existentes entre os acionistas e a sociedade de investidores.

A nova lei trouxe no aspecto contábil maior transparência nas Demonstrações Financeiras, não totalmente, mas como o primeiro passo para uma abordagem futura que venha a ter melhor definição, melhor distribuição das contas e definição clara da elaboração das demonstrações e notas explicativas que devem acompanhar a demonstração principal. Podemos citar como inovações introduzidas pela Lei 6404/76 as seguintes:

- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR);
- Demonstração dos lucros e prejuízos acumulados incluído na demonstração das mutações do Patrimônio Líquido;
- Comparabilidade entre os exercícios corrente e o anterior;
- Notas explicativas como complementação das contas do balanço patrimonial, incluindo os critérios adotados para avaliação do ativo e passivo e outros fatos considerados relevantes;
- Reconhecimento dos efeitos da inflação, existente à época, sobre o valor dos patrimônios e nos resultados dos exercícios.

A lei das S.As. teve como prazo para entrada em vigor a partir 01/01/78, porém, como toda legislação deste País, o artigo 295 que definia a data de

aplicação da lei em relação às Demonstrações Financeiras trouxe certa confusão quanto à sua aplicabilidade, ou seja:

- a nova lei deveria entrar em vigor para as companhias existentes na data de sua publicação a partir de 01/01/78, ou a partir de 01/01/79?

- o artigo 295, § 1º., letra “a”, determina que para as companhias existentes na data de publicação da lei, o que ocorreu em 17/12/1976, as novas demonstrações financeiras só serão exigíveis a partir do exercício social que se iniciar após 01/01/1978 e a letra “c” determina que a partir do exercício que se inicia em 01/01/78, seja adotada a demonstração financeira consolidada, gerando aí a polêmica se a lei deverá ser adotada a partir de 01/01/78, ou após, que na interpretação literal da lei seria a partir de 01/01/79.

Em conseqüência desta nova lei foi necessária a adaptação da legislação do imposto de renda a ela, o que deu origem ao Decreto-lei 1.598/77.

4.8 - Decreto Lei 1.598 - 26/12/1977

O Decreto-lei 1598 de 26 de dezembro de 1977, foi editado com objetivos de regulamentar alguns artigos da nova lei das S.As. com relação aos aspectos fiscais, dirimindo assim algumas dúvidas e obrigando a se adotar algumas práticas em outras, principalmente quanto à apuração do lucro líquido.

A seguir damos algumas das determinações do Decreto-lei 1598/77:

- Nos exercícios iniciados aos 31/12/77, o lucro líquido deve ser apurado conforme a Lei 6404 (art. 67, XI, DL 1598);
- A correção monetária de balanço será exigível a partir do exercício social que se iniciar em 01/01/78;
- A aplicação de avaliação de investimentos será exigível a partir do exercício iniciado em 01/01/78;
- A classificação do ativo e do passivo exigido no artigo 178 da Lei 6404, será exigida a partir do exercício que se iniciar em 01/01/78, adequando assim as determinações de exigência da correção monetária;
- A elaboração das demonstrações financeiras previstas no artigo 176 da Lei 6.404, e não requerida pela lei fiscal, poderá, desde que atenda os estatutos sociais, serem elaboradas a partir de 01/01/78 devendo ser observado seus efeitos na apuração do lucro real;
- Para as empresas constituídas após a data da publicação da Lei em 17/12/76, a Lei 6404 aplica-se integralmente e de imediato;
- Deverão ser adotados registros auxiliares para apuração do lucro e de moeda consideradas de atualização monetária (Livro de Apuração do Lucro Real e Razão Auxiliar em ORTN (Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional));
- Determina no artigo 14, §1º., que a empresa que mantiver sistema de custo integrado à Contabilidade pode dele se utilizar para avaliação dos estoques e dos produtos acabados e em fabricação;

- O DL 1598/77 em seu artigo 12 regulamenta o artigo 187 da Lei 6404, que trata da Demonstração de Resultados, definindo que o resultado do exercício discriminará: - a receita bruta das vendas e serviços; as deduções de cancelamento de vendas, descontos incondicionais, impostos incidentes sobre vendas e serviços apurando-se a receita líquida de vendas e serviços; após deduzir-se á o custo de mercadorias e serviços vendidos, apurando-se o lucro bruto; indica-se a seguir as despesas operacionais, as receitas/despesas financeiras líquidas, as gerais e administrativas objetivando a apuração do resultado operacional; após estas operações demonstra-se a demais despesas/receitas não operacionais; destaca-se a seguir o resultado da correção monetária devedor, ou credor e por fim demonstra-se a provisão do imposto de renda e demais participações nos lucros (debêntures, empregados, partes beneficiárias, etc.) e desta forma o resultado (Lucro/Prejuízo) líquido do exercício e o resultado por ação do Capital Social;
- Define nos artigos 20º ao 26º. o método de equivalência patrimonial para valorização das participações societárias;
- Define o DL 1598 que para efeito de apuração do imposto de renda as Lei 6404 e as normas contábeis ali definidas serão observadas em relação as empresas constituídas sob a égide de Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada.

4.9 - Correção integral das demonstrações financeiras

O sistema de correção monetária integral tem como principal objetivo a adequação das Demonstrações Financeiras ao sistema inflacionário brasileiro, influenciando sobremaneira as empresas com negociações de suas ações nas Bolsas de Valores e, portanto, com obrigatoriedade pelas empresas de capital aberto. A sua técnica é um avanço sobre a sistemática de correção monetária de balanço, instituída por lei e que também se fundamentava no conceito de que os itens monetários líquidos do balanço patrimonial são os mesmos componentes do capital de giro próprio.

A correção monetária de balanço, na forma instituída pela lei 6404/76 e Decreto-lei 1598/77, definia e determinava sua aplicação para todas as pessoas jurídicas com objetivos fiscais e societários, vigorando de 1977 a 1995, e de certa forma também estabelecia, que deveriam ser reconhecidos nas Demonstrações Financeiras os efeitos da inflação, que conforme comentado acima, originou a correção monetária integral pelo crescimento constante dos índices inflacionários e da necessidade de melhor informação ao usuário e investidores do mercado de ações, refletindo adequadamente os resultados e o Patrimônio Líquido das entidades.

4.9.1 – Base Legal

Instrução 64/87 da CVM – Comissão de Valores Mobiliários – que impôs a todas as companhias abertas Demonstrações Financeiras complementares elaboradas em moeda de poder aquisitivo constante, onde os efeitos inflacionários são reconhecidos integralmente em cada um dos seus itens de origem.

Instrução 191/92 da CVM – que altera, consolida e revoga as instruções CVM nº 64/87, 138/91 e 146/91 e que instituiu a UMC – Unidade Monetária Contábil como unidade de referência a ser utilizada pelas companhias abertas para a elaboração das demonstrações contábeis em moeda de capacidade aquisitiva constante, correspondendo à época a Unidade Fiscal de Referência – UFIR – Diária, ou qualquer índice que venha substituí-la. A idéia básica era utilizar um índice que representasse de forma adequada as variações de preço da economia brasileira.

4.9.2 – Razões para Implantação de um Sistema de Correção Integral

Segundo os autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Fipecafi 2000:444) existem diversas razões para utilizarmos o sistema de Correção Monetária Integral, os quais destacamos a seguir:

- Perda de capacidade aquisitiva das disponibilidades imediatas e dos valores a receber. Os valores monetários, as aplicações financeiras e os direitos originados de vendas mesmo que tenham embutidos juros e

variações monetárias, a inflação ainda pode reduzir o poder de compra dos valores originais envolvidos;

- Ganho de capacidade de compra dos valores a pagar. Os juros, as variações monetárias e outros encargos são simplesmente compensações que podem ou não suplantar o ganho pela manutenção das dívidas;

- Lucro bruto distorcido na comparação entre o preço de venda de hoje, com o custo histórico de aquisição de uma mercadoria adquirida há muito tempo;

- Defasagem nos valores de ativos não monetários sem correção pela legislação atual, tais como, estoques, despesas antecipadas, alguns tipos de adiantamento, etc.;

- Não atualização dos valores de receitas e despesas nas demonstrações de resultado, devido à soma das importâncias dispendidas ou recebidas durante o exercício social correspondente aos 12 meses como se o poder de compra da moeda nacional fosse igual em todos os meses;

- Enormes distorções na apresentação de demonstrações financeiras comparativas entre dois exercícios, pelos seus valores originais.

- Distorção nos índices de análise financeira, no dimensionamento do resultado operacional e outras análises analiticamente verificáveis em trabalhos mais específicos.

4.10 - A Reformulação

A Contabilidade no mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciação dos critérios aplicados, sejam eles de avaliação de seus estoques, de apuração de custos, de avaliação de seus investimentos e de seus resultados.

4.10.1 – Lei nº 10.303 de 31-10- 2001(Ex. Projeto de Lei das S.A. nº 3.115/97)

O Brasil também procurou acompanhar este movimento e um de seus passos foi a alteração da Lei das S/As., com objetivos de adaptá-la ao mercado financeiro e contábil moderno, permitindo que a análise e a interpretação destas demonstrações sejam as mesmas em todo mundo globalizado.

Com relação à proteção dos minoritários e da evidenciação nas Demonstrações Contábeis, anteriormente denominadas Financeiras, isto já era abordado na Lei 6404/76, o que ficava claro nas exposições de motivo apresentadas em 1.974 e no envio do projeto de lei ao Congresso em 1.976.

Temos na nova Lei das Sociedades por Ações uma intervenção maior da Comissão de Valores Mobiliários nas companhias abertas com objetivos de disciplinar de forma mais intensiva o mercado de ações.

O projeto de lei nº 3115/97, transformado na Lei nº 10.303 de 31-10-2001 pelo Congresso Nacional, trouxe inovações quanto à Administração da Sociedade, entre as mais importantes aquelas no tocante ao mercado de ações, à Assembléia de Acionistas, sejam elas Ordinárias ou Extraordinárias e a Auditoria de balanço.

Podemos citar como alterações importantes aquelas que tratam dos lucros a realizar, da retenção dos lucros, dos dividendos obrigatórios e das incorporações de empresas.

A inovação quanto aos lucros a realizar é de que não mais poderá ser calculada a reserva de lucros a realizar sem que antes se calcule o dividendo mínimo obrigatório e sem a dedução do montante dos lucros não realizados financeiramente, ou seja, que somente poderá ser destinado à reserva de lucros os valores correspondentes ao montante do dividendo obrigatório que exceder a parcela realizada do lucro líquido do exercício (artigo 197 § 2º).

Na retenção dos lucros a redação do artigo do artigo 196 em seu parágrafo 2º. determina que o orçamento de capital que tiver duração superior de um exercício social deverá ser revisto anualmente. Em nossa análise entendemos que aqui se observa o regime contábil de competência, pois os lucros retidos e não utilizados no exercício seguinte, obedecendo uma previsão orçamentária, deverão ser adicionados ao lucro líquido para distribuição como dividendos, pois caracterizam a retenção indevidamente, diminuindo assim a base de cálculo do valor do dividendo a ser distribuído.

O dividendo mínimo obrigatório está regulamentado no artigo 202, inciso I, que determina que o lucro líquido a ser utilizado como base de cálculo corresponderá ao lucro líquido do exercício observado os seguintes ajustes:

- a) reduzido da reserva legal;
- b) da reserva para contingências previstas no artigo 195 da Lei das S.As.;
- c) acrescer o montante revertido da reserva para contingências de exercícios anteriores; e
- d) que os lucros não destinados conforme os artigos 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos.

Diante do que preceituam estas alterações, as empresas deverão preocupar-se societariamente em prever em seus estatutos reservas de lucros, previsões orçamentárias e orçamentos de capital que permitam que as mesmas possam manter seus lucros de forma a não correrem os riscos de uma descapitalização.

Outra inovação importante é a que trata das incorporações de empresas, muito utilizadas hoje na concentração de negócios e, ainda, no planejamento tributário.

Pela nova Lei há a necessidade de maior transparência nas tratativas e que seja mencionado no protocolo de intenção os parâmetros adotados para avaliação do patrimônio da companhia incorporada e da fixação da relação de substituição das ações, uma vez que na incorporação de uma empresa supõe-se que haverá aumento de capital pela incorporadora com o aproveitamento do patrimônio líquido

da incorporada. Neste caso a Lei exige que seja apresentada aos acionistas uma avaliação a preço de mercado da incorporada e da incorporadora

A Lei também prevê competência a CVM em determinar outro critério de comparação dos patrimônios das empresas envolvidas na transação.

Com relação à própria CVM temos que as principais alterações ocorridas em relação a ela e que seriam dados pela Lei 10.303/01, são tratadas na MP 08 e no Decreto nº 3.995/01, de 31/10/01, excluídas que foram por veto Presidencial na assinatura da Lei, estas alterações são os poderes maiores dados a CVM em relação ao Mercado de Capitais e assumindo, inclusive, funções antes exercidas pelo Banco Central.

A CVM torna-se órgão regulador do mercado de capitais, passa a ter características de agência nacional, com o título de Agência Reguladora do Mercado de Capitais, dando-lhe total independência. Torna-se uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, porém sem subordinação, e com total independência na sua parte financeira e orçamentária.

Uma de suas atribuições principais é regular as ofertas públicas de compra de ações dos minoritários e do **“tag along”** (direito do acionista minoritário receber o mesmo valor pago aos acionistas controladores). Esta regulamentação

deverá estar sendo divulgada pela CVM a partir de 01/03/2002, quando passa a vigorar a lei, os regulamentos, resoluções e portarias por ela emanados.

4.10.2 - Demonstrações Financeiras/Contábeis : Propostas Para Alteração Da Lei Das Sociedades Anônimas (Ante-projeto da CVM - PL 3.741/00 – Emerson Kapaz)

Com a aprovação das recentes alterações da Lei das S.A's, apresentamos o projeto de Lei - PL 3741/00 de autoria do deputado Emerson Kapaz que realmente propõe profundas alterações na Contabilidade e nas Demonstrações Financeiras, que passam a se chamar Demonstrações Contábeis. Esse projeto de lei se comparado com as determinações da Lei 6.404/76, constata-se a identificação com às exigências do mercado internacional na modernização dos sistemas e práticas contábeis, bem como dar mais transparência às informações contábeis.

Esta alteração teve a inspiração nas normas americanas e européias, principalmente nesta, quanto às publicações das demonstrações contábeis, que por determinação do Conselho da Comunidade Européia, existe a obrigatoriedade de publicação legal dos balanços em jornais de grande publicação e registro dos mesmos em órgãos públicos de registro do comércio, independentemente se as mesmas são de empresas de capital aberto ou de capital fechado.

O projeto de Lei tem como alterações principais os seguintes tópicos:

- as demonstrações financeiras passam a denominar-se Demonstrações Contábeis;
- a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é substituída pelos Demonstrativos de Valor Agregado (DVA) e Fluxo de Caixa;
- a reavaliação espontânea do ativo é eliminada e não terá necessidade de ser informada nas notas explicativas, mas as efetuadas em casos de incorporações, fusão e cisão deverão ser lançadas no Patrimônio Líquido pelo valor de mercado (valor justo). Estas Reservas de Reavaliação dão lugar para “Ajustes de Avaliação Patrimonial”, que são contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do Ativo e do Passivo em fusão ou cisão.
- a contabilização do leasing passa a ser tratada como ativo, ou seja como compra financiada, e não mais direto em despesas;
- os planos de previdência privada financiada pelas empresas passam a ser lançados no passivo como provisão;
- os lucros entre os grupos, controladas e controladoras, decorrentes das operações entre elas passam a ser considerados no passivo circulante até à sua efetiva realização;
- ficam extintas as seguintes reservas: Reservas de Capital (parcialmente), Reservas de Contingências (substituída por Reservas de Incentivos Fiscais);

- Reservas de Lucros a Realizar só existirão, a critério da Assembléia Geral Ordinária, no exercício em que o montante de dividendo obrigatório ultrapassar a reserva realizada do lucro líquido do exercício;
- a conta do Capital Social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
- serão classificados como reserva de capital os acréscimos patrimoniais decorrentes dos recursos a seguir discriminados, não oriundos da atividade econômica da companhia, desde que assegurada a sua permanência por força de disposições legais ou contratuais irrevogáveis e que não se caracterizem como exigibilidades da companhia. Os recursos são:
 - Os adiantamentos para futuro aumento de capital;
 - a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão de títulos em ações;
 - o produto da alienação de partes beneficiárias, desde que não estipulada a sua utilização para resgate ou quando o resgate for estipulado exclusivamente pela emissora, e dos bônus de subscrição e outros títulos mobiliários vinculados ao capital.

- publicação dos Demonstrativos Contábeis pelas companhias de responsabilidade limitadas que forem consideradas de grande porte e a obrigatoriedade de auditoria independente. Considera-se de grande porte a empresa que tenha ativo total acima de R\$120 milhões, ou receita bruta anual superior a R\$ 150 milhões.
- Criação do Comitê de Padrões Contábeis – CPC, que seria um órgão consultivo e de definição e de atualização das regras e padrões contábeis.

No entanto há um substitutivo ao projeto inicial que traz algumas modificações que poderão causar a perda de transparência nas Demonstrações Contábeis. São estas:

- leasing – excluído do projeto;
- formato das demonstrações – ficará a cargo da CVM disciplinar;
- companhias limitadas de grande porte - ficam obrigadas a divulgar pela internet suas demonstrações e não são obrigadas a terem auditorias independentes.

Com relação ao terceiro tópico que trata das limitadas cabe comentar que as mesmas foram tratadas no novo Código Civil, publicado no dia 10/01/2002, onde são contemplados os seguintes aspectos relativos a esta categoria de empresa:

- cria-se a assembléia geral anual obrigatória nos moldes da Lei das S.As. e no mesmo prazo, quatro meses após o encerramento do exercício social (art.1.078);
- o aumento do capital social também deverá observar o prazo de trinta dias para sua subscrição pelos cotistas da empresa (art. 1.081);
- passa a ser de responsabilidade da assembléia geral a decisão sobre incorporações, fusões, cisões, modificação do contrato social, pedidos de concordata, com exigência de $\frac{3}{4}$ do capital social para sua aprovação, e eleição de administradores (art. 1.072 e 1.076);

Outro tópico que poderíamos chamar de polêmico no projeto é o CPC – Comitê de Padrões Contábeis pois seria constituído pelas seguintes entidades: CVM, Associação Brasileira das Companhias de Capital Aberto (Abrasca), Associação Brasileira dos Analistas do Mercado de Capitais (Abamec) e o próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A polêmica está exatamente pela criação do CPC, pois o órgão que hoje já define e normatiza os padrões contábeis é o CFC com a participação do Ibracon, atual IAIB (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), que na sua opinião seria sua função e não do CPC.

A seguir elaboramos quadro comparativo das alterações propostas em relação à Lei 6.404/76:

QUADRO 1: Principais Alterações Previstas nas Demonstrações Contábeis

Lei 6.404/76 em vigor	Nova Lei das S.A (Anteprojeto CVM)
Demonstrações Financeiras	Demonstrações Contábeis
<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial • Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados • Demonstração do Resultado do Exercício • Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos 	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial • Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido • Demonstração do Resultado do Exercício • Demonstração dos Fluxos de Caixa • Demonstração do Valor Adicionado.

QUADRO 2: Principais Alterações Previstas no Ativo

Lei 6.404/76 em vigor	Nova Lei das S.A (Anteprojeto CVM)
Ativo	Ativo
<ul style="list-style-type: none"> • Ativo Circulante • Ativo Realizável a longo prazo • Ativo Permanente: • Investimentos, • Imobilizado, • Diferido 	<ul style="list-style-type: none"> • Ativo Circulante • Ativo não Circulante: • realizável a longo prazo • investimentos, • imobilizado, • intangível, e • diferido.

QUADRO 3: Principais Alterações Previstas no Passivo

Lei 6.404/76 em vigor	Nova Lei das S.A (Anteprojeto CVM)
Passivo	Passivo
<ul style="list-style-type: none"> • Passivo Circulante • Passivo Exigível a longo prazo • Resultados de exercícios futuros 	<ul style="list-style-type: none"> • Passivo Circulante • Passivo não Circulante: <ul style="list-style-type: none"> • exigível a longo prazo • resultados não realizados

QUADRO 4: Principais Alterações Previstas no Patrimônio Líquido

Lei 6.404/76 em vigor	Anteprojeto CVM
Patrimônio Líquido	Patrimônio Líquido
<ul style="list-style-type: none"> • Capital social • Reservas de capital • Reservas de reavaliação • Reserva de lucros ou prejuízos acumulados 	<ul style="list-style-type: none"> • Capital social (subscrito e realizado) • Reservas de capital (ágio na emissão de ações e produto de alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição) • Ajustes de avaliação patrimonial • Reservas de lucros (a critério da assembléia geral Ordinária) • Ações em tesouraria • Prejuízos acumulados.

Fonte: Quadros Adaptados do Prof. MARION, José Carlos, artigo - *Demonstrações Financeiras/Contábeis: Proposta para Alteração da Lei das Sociedades Anônimas* - Revista Pensar Contábil nº 6 . São Paulo, 2000.

Estas demonstrações são apenas interpretações do anteprojeto de Lei e que no substitutivo, apresentado pelo Deputado Emerson Kapaz, foram excluídas, e incluída a cláusula que define como de responsabilidade da CVM sua regulamentação e definição.

O Anteprojeto da Lei das Sociedades Anônimas, atento a nossa realidade, procurou criar condições de harmonização das práticas contábeis adotadas em relação às Demonstrações Contábeis, do Ativo, do Passivo e principalmente no que tange ao Patrimônio Líquido, com a prática exigida nos melhores mercados financeiros, tendo como arcabouço básico às recomendações dos órgãos internacionais.

A inovação na nova forma proposta no Anteprojeto é para o Patrimônio Líquido, que segrega no balanço os recursos contribuídos pelos acionistas, dos lucros acumulados, das reservas resultantes de apropriação de lucros acumulados e as reservas de manutenção de ajustes do capital. Esta segregação poderá ser importante para tomada de decisão, quando indicarem as restrições legais ou de outra natureza, sobre a capacidade da empresa de distribuir ou aplicar de outra forma seus recursos patrimoniais.

Podem também, refletir o fato de que a parte interessada no patrimônio da empresa tenham direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos, ou no reembolso de capital. A criação de reservas é às vezes exigida pelo estatuto ou

por lei para dar à empresa e seus credores uma margem maior de proteção contra o efeito de prejuízos. A existência e o tamanho de tais reservas estatutárias ou legais representam informações importantes aos usuários.

Portanto as modificações propostas no anteprojeto vem compatibilizar as práticas contábeis brasileiras, com as exigências contidas nas normas internacionais de contabilidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Este trabalho buscou mapear o desenvolvimento e a evolução da Contabilidade no Brasil, identificando desde os principais pensadores iniciais, os principais fatos ligados à formação profissional brasileira e a luta pelo reconhecimento da profissão, regulamentação e a influência da legislação tributária, o nascimento e o desenvolvimento das entidades de classe, a evolução do ensino da Contabilidade e a criação dos cursos superiores.

Foram abordados ainda aspectos ligados as modificações técnicas geradas pela lei 6404/76, a adoção de critérios brasileiros no reconhecimento da inflação, nos balanços e finalmente chegamos ao início do século XXI com as alterações ocorridas na Lei 6404/76, adaptando-as ao mercado de capitais e ao mercado globalizado.

Identificou-se ainda na pesquisa efetuada aspectos relativos a implantação e desenvolvimento do ensino da Contabilidade no país, a formação dos primeiros estudiosos da Contabilidade no Brasil resgatando-se a figura de Carlos de Carvalho, discípulo de Estanislau Kruszynski, na cidade de São Carlos.

A Contabilidade, que inicialmente era usada apenas sob o aspecto de avaliação e do controle da atividade comercial, sem a preocupação com a

evidenciação e a transparência das informações, e principalmente com o investidor minoritário, com a evolução ocorrida verifica-se:

- a preocupação com a qualidade dos números gerados, a busca por maior transparência nos dados e informações fornecidas;

- a maior importância dada aos investidores minoritários e aos usuários externos;

- a preocupação não somente com a apuração dos resultados econômicos e financeiros evidenciados através das Demonstrações Contábeis, mas também com a inclusão de dados derivados do processo de avaliação e informação a sociedade na qual a entidade está inserida de dados relativos a questões do meio ambiente e a responsabilidade social através do Balanço Social e do Balanço Ambiental;

- o esforço técnico para adequação a padronizações internacionais através de estudos e discussões em torno do Mercosul, a edição da Lei 10303/01, o projeto de lei 3741/00;

- a alterações das normas e procedimentos de auditoria externa e a regulamentação das atividades e serviços das empresas de auditoria;

- a exigência da educação continuada e a criação do exame de suficiência como pré-requisito obrigatório para a certificação profissional; e

- a discussão dos paradigmas atuais e a busca de novos paradigmas como a busca pela inclusão da visão mais justa e verdadeira dos negócios e das entidades.

Além dos fatores anteriormente mencionados, ao final do ano de 2000 e início do ano de 2001, como a quebra de paradigmas das auditorias independentes nos Estados Unidos e na Europa, ocorreram fatos que poderão ter reflexos no desenvolvimento da Contabilidade, nas suas normas, nas suas regras que trarão benefícios na harmonização, padronização das normas contábeis e da transparência. Citamos como fatos que poderão influir no futuro os seguintes pontos:

Da prestação de serviços de Consultoria e de Auditoria: segregação das atividades de auditoria do serviço de consultoria;

Instalação de rodízio obrigatório entre as empresas de Auditoria: adoção do rodízio obrigatório entre as empresas de auditoria independentes na verificação das Demonstrações Contábeis. Este rodízio foi definido pela Resolução nº 2.267/96, porém até 2001 não foi colocado em prática;

Atualização e adequação permanente com os padrões internacionais de Auditoria: as empresas de auditoria internacionais e nacionais deverão manter intercâmbios culturais com objetivos de atualização permanente dos padrões, critérios e procedimentos das revisões das Demonstrações Financeiras adequando-se aos padrões internacionais, tão exigidos no mundo globalizado.

E por fim, sugerimos:

- aos órgãos de classe, de reguladores da Contabilidade e das escolas a necessidade de pesquisas no sentido da necessidade de se revisar as normas contábeis, rever os princípios e convenções, elaborando regras claras sobre os

mesmos e encontrar uma nova forma de se evidenciar nas Demonstrações Contábeis, os fatos e registros que permitam aos investidores, usuários e demais interessados nas informações, confiar e acreditar nos seus números e dados publicados.

- que seja uma exigência a educação continuada para o profissional da área como forma de manter o contabilista atualizado com novas técnicas e as tendências evolutivas da Contabilidade

- o uso dos sistemas eletrônicos na racionalização da Contabilidade como ferramenta auxiliar ao desenvolvimento dos trabalhos técnicos,

- a adoção de modernas técnicas de ensino, com ênfase no ensino da tecnologia de informação, no *endomarketing*, no planejamento estratégico, como objetivo de que possamos continuar a evolução contábil e preparar os nossos profissionais para um mercado globalizado e integrado ao mundo contábil.

- a necessidade da manutenção de rigor com relação a padrões de exigências éticas com a finalidade de propiciar maior credibilidade das informações, e fidedignidade da imagem profissional.

Portanto, a pesquisa efetuada e aqui relatada tem por objetivo ser de utilidade e que desperte para aqueles envolvidos, ou que venham a se envolver com a Contabilidade, o desejo maior de um contínuo desenvolvimento da mesma e de novas pesquisas no setor.

Sugerimos, além das já mencionadas e como continuação deste trabalho:

a pesquisa quanto aplicabilidade das escolas de Contabilidade na área governamental;

uma análise comparativa entre as escolas européias e anglo-saxônicas em relação aos escândalos recentemente ocorridos com a Enron e outras empresas americanas e européias;

a evolução dos cursos de Mestrado e Doutorado no Brasil;

trabalho comparativo entre os modelos preconizados pela Lei das S.As. (Lei 6.404/76), Lei 10303/2001, o anteprojeto de Lei da CVM, e os modelos existentes no mundo e as escolas de Pensamento Contábil.

A história é o alicerce dos eventos futuros, a base para novos desenvolvimentos e novas descobertas. Sem conhecer a história da Contabilidade não saberemos o caminho que nos direcionará ao futuro.

BIBLIOGRAFIA

- ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas – *NBR 14724:2002 – Informação e documentação – Trabalhos Acadêmicos – Apresentação*, Rio de Janeiro – Brasil, Ago:2002
- ABRASCA – *Anteprojeto da Reforma da Lei 6.404/76*;
- ANTHONY, R.N. – *Contabilidade Gerencial – Introdução à Contabilidade*; tradução Luiz Aparecido Caruso – São Paulo: Atlas, 1.976;
- ANDREZO, Andréa Fernandes – *Excertos da Evolução da Contabilidade no Brasil* – Revista de Contabilidade do CRC-SP – ano IV –nº 12, pág. 19 a 40 - São Paulo: junho 2.000.
- ASCARELLI, Tullio – *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado* – 1ª Ed., Campinas; Bookseller Editora e Distribuidora: 2001
- A TARDE, Jornal – *Fundação completa 80 anos pensando em universidade* - Segunda feira – 7 de janeiro 1985 – pg. 8 – Salvador – Bahia: 1985
- ATKINSON, Anthony A. , BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark – *Contabilidade Gerencial* – Tradução Castro, André Olímpio Mosselman Du Chenoy, revisão técnica Rubens Fama - São Paulo: Atlas,2.000.
- BACCI, João, ROBLES, Clemil e TCHEOU, Hellen – *Análise da Evolução do Arcabouço Conceitual do Patrimônio Líquido* – Revista Paulista de Contabilidade – Ed. 481 – set. 2001- São Paulo: 2001.
- _____, e SILVA Lourivaldo Lopes da - *A Contabilidade Como Ciência Retrospectiva Histórica Da Evolução Da Ciência Contábil A Classificação Da*

Contabilidade No Quadro Geral Da Ciência- Trabalho Apresentado à Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado como parte dos requisitos para cumprimento da disciplina Metodologia de Pesquisa do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica em 0405/2.000 – São Paulo.

BATALHA, W.S. – *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas: Lei 6.404/76* – 3 vol.- Rio de Janeiro:Forense, 1.977.

BERNARDO, Mauro Santo – *Desenvolvimento da Contabilidade de Custos e o Progresso Tecnológico: “Origens e Desenvolvimento até 1.914”* – Dissertação de Mestrado – USP, São Paulo: 1996.

BEUREN, Ilze Maria – *Evolução Histórica da Contabilidade de Custos* – Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v.5, n. 1. p. 61-66, fev. 1.993.

BEVILAQUA, Clóvis – *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Ed., Rio de Janeiro, Serviço de Documentação do Ministério da Justiça – Imprensa Nacional, 1972.

CALDERELLI, Antônio – *Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira* – São Paulo: CETEC, 1.976

CAMPIGLIA, Américo O . - *Introdução à Hermenêutica das Demonstrações Contábeis – Com Interpretação de Disposições da Lei 6404/76 Normas e CVM* – São Paulo: Atlas, 1977;

_____ - *Comentários à Lei das Sociedades por Ações e Glossários das Sociedades Anônimas* - São Paulo: Iglu, 1999;

CARVALHO, Carlos de - *Estudos de Contabilidade* – vol I – 2ª - São Paulo: Cia Editora Brasileira:1.915

CARVALHO, Nelson de - artigo publicado na GAZETA MERCANTIL. *Pela Harmonização da Legislação Contábil*: pg 2: caderno: Legal & Jurisprudência, São Paulo, 01/06/2001.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas - Lei 6404/76* – 1^o. e 2^o V – São Paulo: Saraiva, 1.977;

CASTRO NETO, José Luis de - *Contribuição ao Estudo da Prática Harmonizada da Contabilidade na União Européia*, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP: São Paulo, 1998.

CATELLI, Armando – *Sistema de Contabilidade de Custo Estândar* – Tese de Doutorado – USP, São Paulo: 1.972

COELHO, Fábio Ulhoa – *Manual de Direito Comercial* – 9^o ed.- São Paulo: Saraiva, 1997

COELHO, Cláudio Ulysses F. – *O Técnico em Contabilidade e o Mercado de Trabalho: Contexto Histórico, Situação Atual e Perspectivas*. Boletim Técnico do SENAC, Rio de Janeiro, v.26, n.3, p. 37-43, set./dez., 2.000.

COSENZA, José Paulo – *A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos*, Dissertação de Mestrado UERJ – Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro – RJ: 1999.

CFC - *CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – 55 anos de criação dos Conselhos de Contabilidade / Conselho Federal de Contabilidade*. – Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2.001.

_____, *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade* – 2^a edição – Brasília: CFC 2.000;

CRC-MG – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Minas Gerais – *Lei das Sociedades Anônimas – 400.000 contabilistas sugerem alterações no substitutivo ao Projeto de Lei 3.115 – Projeto Kandir* – Jornal CRCMG – Agosto 2000 – Edição Especial;

CRC - SP, Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Contabilidade no contexto Internacional*, 9º, São Paulo: Atlas, 1997.

CVM – Instrução CVM nº 64, de 19 de maio de 1.987.

_____, *Anteprojeto De Reformulação Da Lei 6.404/76*;

_____, Deliberação CVM nº 29, de 05 de fevereiro de 1.986.

D'AURIA, Francisco – *Princípios de Contabilidade Pura*, São Paulo, Departamento de Cultura e Ação Especial, 1949.

_____, *Contabilidade Industrial – para usos dos cursos Técnicos Comerciais*, 7ª. Ed. São Paulo, Companhia Editora Nacional:1.944.

DEVEZA, G. – *A Contabilidade no Brasil Antigo* - Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: ago, 1942

DOMPÉ, Prof. Rag. Carlo; Martinenghi, Prof. Rag. Francesco – *Manuale Del Ragioniere e Del Capo D'Azienda*, sexta edizione, Milano (Italy), Casa Editrice Sonzogno:1.948.

DRUMMOND, Maria Helena Ferreira – *Ciências Contábeis Da Arte à Ciência: 8.000 Anos de História*, Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXIV- nº 93 – mai/jun/95, pág.73 a 78: Brasília, DF:1995.

EQUIPE ATLAS - *LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES - LEI 6.404/76 DE 15 DE Dezembro de 1976, Legislação Complementar*, 20^o. edição – São Paulo: Atlas, 1988;

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA – USP, *Contabilidade Introdutória*, 9^o ed. São Paulo : Atlas, 1998

FAZAN, Eliza - *Contabilidade e o Contexto Brasileiro – Uma abordagem sobre o Desenvolvimento Científico Baseado na Evolução Histórica*, Dissertação de Mestrado apresentado no Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da PUC, São Paulo:2001.

FIPECAFI / Arthur Andersen – *Normas e práticas Contábeis*, 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1.994;

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Manual de contabilidade das sociedades por ações : aplicável às demais sociedades / FIPECAFI*; diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins, supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. – 5^o ed. ver. e atual. – São Paulo : Atlas, 2000.

FLORENTINO, Américo Matheus – *Redimensionamento da História da Contabilidade* – Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXIX, nº 122- mar/abr 2000: pág. 55 a 59, Brasília-DF, 2000.

FRANCO, Hilário – *50 anos de Contabilidade* – São Paulo: Atlas, 1.993

_____, *Contabilidade Geral* – 9^a Ed. – São Paulo, Atlas:1.964.

_____, *A Contabilidade na Era da Globalização: Temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores, de 26 a 29-10-1997*, São Paulo - Atlas:1999.

FBC – FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - *A História dos Congressos Brasileiros de Contabilidade* – Revista Fundação Brasileira de Contabilidade, Brasília: out. 2.000.

GAZETA MERCANTIL – diversos artigos publicados no ano de 2000, 2001 e 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S. – *Teoria da Contabilidade* / Eldon S. Hendriksen, Michel F. Van Breda; Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente- São Paulo : Atlas, 1.999, Título Original: *Accounting Theory*.

_____, – *Teoria de la Contabilidad* – Traducion de Manuel de J. Fernández Cepero - 1. ed. – 1.974- U.T.E.H.A. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana - México : Título Original: *Accounting Theory*

HENRY, David, TIMMONS, Heather, ROSENBUSH, Steve, ARNDT, Michael – *Auditoria Em Crise* - BUSINESSWEEK – Suplemento do jornal Valor Econômico – São Paulo: 23-01-2002.

HERMANN Jr, Frederico – *Contabilidade Superior* – 3ª. ed. – São Paulo: Atlas, 1.951.

_____, – *Contabilidade Superior* – 11ª.ed. – São Paulo: Atlas, 1.996.

HERNANDEZ Jr, José Perez - *Conversão de Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira*, 4º edição, São Paulo: Atlas, 2001

HOLLAND, Charles B. – *A profissão do Contador na atualidade e sugestões para o seu futuro* – Pensar Contábil, ano III, n 10:nov. 00/jan.01, Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro - Rio de Janeiro:2.001.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. – *Contabilidade de Custos* – tradução Pavarato, José Luiz, revisão técnica Luiz Henrique Baptista

Machado – Rio de Janeiro – RJ, LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A:2.000.

HORNGREN, Charles T., *Contabilidade de Custos – um enfoque administrativo* - 1ª Ed. 2 vol. Ed. Atlas, São Paulo, 1.989.

_____, *Introdução à Contabilidade Gerencial* – 5ª . Ed. – Prentice Hall do Brasil, Rio de Janeiro: 1985.

IUDÍCIBUS, Sérgio de – *Teoria da Contabilidade* - 1ª Ed. – São Paulo: Atlas, 1.980

_____, *Teoria da Contabilidade* – 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1.997

_____, *Teoria da Contabilidade* – 6ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2.000

_____, *Contabilidade Gerencial* – 2ª Ed. – São Paulo: Atlas, 1.978.

_____, – *Análise de Balanços – De acordo com a Lei 6404/76, das sociedades por ações, e com as alterações introduzidas pelo Dec. Lei 1.598/77 na legislação do imposto de renda* - 2ª ed. – São Paulo: Atlas 1977;

_____, MARION, José Carlos - *Contabilidade Comercial*. 3ª ed. São Paulo : Atlas, 1994;

_____, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. FIECAFI. 4º ed. São Paulo : Atlas, 1995;

_____, MARTINS, Eliseu, KANITZ, Stephen C., e outros - *Contabilidade Introdutória por uma equipe de professores da FEA da USP* - 3º ed. São Paulo : Atlas, 1978;

KAM, Vernon – *Accounting Theory* – 2ª ED. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1.990

KLEIN, Tolstói C. – *Contabilidade Industrial -Prática da Contabilidade Industrial e Custos* – 2ª. Ed. - Rio de Janeiro, Gráfica Editora Aurora: 1.955.

LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: Código Comercial, Leis, Decretos, Decretos-leis, Instruções, e portarias publicadas nos órgãos oficiais (DL 2627/40, Lei 4.357/64, DL 1302/73, Lei 6404/76, DL 1302/73, DL 1598/77, IN 17/74 e Port. MF 52/74, 544/74).

LEITE, Yara Muller. *Prática da Nova Lei de Sociedades Anônimas – Doutrinas, Formulários, Modelos* – São Paulo: Saraiva, 1977;

LISBOA, Nahor Plácido - *Uma Contribuição ao Estudo da Harmonização de Normas Contábeis*, Dissertação apresentada à FEA/USP para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade: São Paulo, 1995.

MACEDO, Gastão A. – *Curso de Direito Comercial*, 5ª. Ed. Revisada e Atualizada pelo Prof. Emílio Dias Filho, Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos:1970

MANCINI, José – *Estanislau Kruszynski* – São Carlos, Editora Indústria e Comércio Gráfico “O EXPRESSO”: 1.978.

MARION, José Carlos - *Contabilidade Empresarial*. 5ª ed. São Paulo : Atlas, 1996;

_____, *Demonstrações Financeiras/Contábeis: Propostas para alteração da Lei das Sociedades Anônimas*, artigo publicado na Revista Pensar Contábil nº 6 – Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro – RJ, 2.000.

MARTINS, Eliseu – *Contabilidade de Custos* – São Paulo, Atlas: 1979.

MARTINS, Fran – *Curso de Direito Comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades comerciais, fundo de comércio*. 16º ed. – Rio de Janeiro, Forense: 1.991.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de, *Tratado de Direito Comercial*, 7ª Ed., atualizada por Roberto Carvalho de Mendonça – volume II, livro I Dos comerciantes e seus auxiliares, Parte I Dos comerciantes em geral e Parte II Dos auxiliares dos comerciantes - São Paulo, Livraria Freitas Bastos S.A.: 1.963.

_____, *Tratado de Direito Comercial*, 7ª Ed., atualizada por Roberto Carvalho de Mendonça – volume IV, livro II, Parte III, Das sociedades comerciais, São Paulo, Livraria Freitas Bastos S.A.: 1.964.

MIRANDA, Edson Antonio – *Execução Específica dos Acordos de Acionistas* – 1ª. Ed. - São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2.000.

MIRANDA, Pontes de – *Tratado de Direito Privado – Parte Especial – Tomo L* , Direito das Obrigações: Sociedade Anônimas – 3ª Ed., Rio de Janeiro, Editor Borsoi:1.972.

MYER, John Nicholas – *Análise das Demonstrações Financeiras* – tradução de Danilo Ameixeiro Nogueira. São Paulo, Atlas:1.972.

OLIVEIRA, Juarez de – *Código Comercial / organização de textos, notas remissivas e índices*, 34ª Ed. – São Paulo, Saraiva:1.989

PELEIAS, Ivam Ricardo – *Controladoria – gestão eficaz utilizando padrões* – São Paulo:Saraiva, 2002

PEREIRA, Anísio Candido – *Contribuição à Análise e Estruturação das Demonstrações Financeiras das Sociedades Cooperativas Brasileiras: Ensaio de Abordagem Social*. Tese de Doutorado - FEA-USP, São Paulo, 1993;

PEROSSI, José Osir – *Curso de Contabilidade Gerencial* – São Paulo – LTr: Ed. Da Universidade de São Paulo, São Paulo:1.978.

PINHEIRO, Júlio Cesar da Paz, PINHEIRO, Ana Virginia - *Sebastião Ferreira Soares: Um Contador no Império* - Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXVII, nº 112, pgs. 28/43, julho/agosto, Conselho Federal de Contabilidade, Brasília: 1.998.

PINHO, Diva Benevides – *A FEA-USP NO SÉCULO 21 – SINCRONISMOS – Históricos, Econômicos, Políticos, Sociais e Educacionais (de 1946 em diante)* – USP - FEA – ESETec Editores Associados, São Paulo:2002.

REVISTA ÁLVARES PENTEADO – *Diretrizes para Elaboração de Trabalhos Apresentados*. – nº4, São Paulo, 2000;

RICARDINO Fo., Álvaro Augusto – *Do Steward ao Controller, quase mil anos de Management Accounting: O Enfoque Anglo-Americano* - Dissertação de Mestrado - USP, São Paulo:Ago, 1999.

ROBLES Jr., Antonio – *Custos da Qualidade – Uma estratégia para Competição Global* - São Paulo, 1ª Ed. Atlas:1.995.

RODRIGUES Fo., Antonio Peres – *A Evolução do Ensino Comercial no Brasil e a Formação do Contador (Auditor, Controlador e Perito Contábil) na Universidade de São Paulo* – Tese – USP, São Paulo:1980.

ROSA, Paulo Moreira da – *Os Sistemas Contábeis nos Países do Mercosul. Um Estudo sobre o Exercício da Profissão e as Normas e Práticas Contábeis na Avaliação de Elementos do Ativo* – Dissertação de Mestrado para obtenção do Título de mestre em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis: junho, 1998.

SÁ, Antônio Lopes de – *Teoria da Contabilidade* – São Paulo : Atlas, 1.992

_____. *Teoria da Contabilidade Superior* – 1ª Ed. – Belo Horizonte: Siracusa, 1.994

_____, *A Literatura Contábil antes de Pacioli* – CRC- MG

_____, Ana M. Lopes de Sá – *Dicionário de Contabilidade* – 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 1.989

_____, *História Geral e da Doutrina da Contabilidade*; São Paulo, Atlas, 1.997.

_____, *O Verdadeiro Sentido do Conhecimento Histórico em Contabilidade* – Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXVI, nº 107 – set/out ; Brasília-DF, 1997.

SAES, Flávio A. M. de - *História da Ordem dos Economistas de São Paulo 1935-2000, Ensino, pesquisa e profissão de economista em São Paulo* - São Paulo: Narrativa Um, 2001.

_____, CYTRYNOWICZ, Roney – *O Ensino Comercial na Origem dos Cursos Superiores de Economia, Contabilidade e Administração* – Revista Álvares Penteado, FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - V. 3, n. 6, jun. 2001, pág. 37 a 59 – São Paulo.

SANTOS, Theophilo de Azevedo, e outros – *S/A para Empresários* – São Paulo: ÍNDICE – O Banco de Dados S/A, 1977

- SCHMIDT, Paulo – *História do Pensamento Contábil* – 1ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2.000
- SEVERINO, Antonio Joaquim – *Metodologia do Trabalho Científico*. 21.ed. rev. e ampl. São Paulo : Cortez, 2000
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da, *A Evolução do Ensino da Contabilidade e da Profissão Contábil no Brasil: um enfoque sobre o atual estágio do ensino da Contabilidade no Estado da Bahia* - Dissertação de Mestrado – Fundação Visconde de Cairu - Salvador –Bahia: 2001
- SILVA, F.V. Gonçalves da. *Doutrinas contabilísticas*. Famalicão: CGF, 1959
- SITE Ministério da Educação – www.mec.gov.br
- _____,CVM – Comissão Valores Mobiliários – www.cvm.gov.br
- TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro – *A Evolução do Pensamento Contábil* – Dissertação de Mestrado – USP – São Paulo : 1.980
- VALLE, Francisco, *Contabilidade Gerencial*, Revista Paulista de Contabilidade, nº 435, pp. 14-6, São Paulo,1972.
- VALOR ECONÔMICO – Diversos artigos publicados no ano de 2001 e 2002.
- VASCONCELOS, Nanci Pereira de – *Manual para Edição Trabalhos Acadêmicos: Aplicável às Ciências Contábeis e às Ciências da Administração* – 1ª Ed. – São Paulo: Café Editora Expressa, 1.999
- WATANABE, Ipo – *A Profissão Contábil no Brasil* – Revista do CRC-SP, ano 1 – nº O – Dez/1996, pág. 5 a 20: São Paulo, 1996.

_____, *O Quingentenário do "Tractatus de Computis et Scripturis" – A Obra de Luca Paciolo* – Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXII – nº 82 – mar/93; pág. 61 a 63:Brasília-DF, 1993.

_____, *Cinqüentenário da Criação do CFC e CRCs.* – Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXV – nº 99 – mai/jun; pág. 19 a 29: Brasília-DF, 1.996.