

A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD).

T654
5355c

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

DEDALUS - Acervo - FEA



20600036215

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DA HISTÓRIA DO
PENSAMENTO CONTÁBIL**



ALUNO: PAULO SCHMIDT

ORIENTADOR: PROF. DR. MASAYUKI NAKAGAWA

**Tese apresentada ao Departamento de
Contabilidade e Atuária da Faculdade de
Economia, Administração e
Contabilidade da Universidade de São
Paulo, para a obtenção do título de
Doutor em Contabilidade.**

A - USP - SBD
: Aquisição e Proc. Técnicos
A DE DEFESA 13/12/96

São Paulo, novembro de 1996

75638

T657 S353c

T75638



20600036215



FEAUSP

Powered by **MidProSter** - www.tqprocess.com.br

**REITOR DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
PROF. DR. FLAVIO FAVA DE MORAES**

**DIRETOR DA FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE
PROF. DR. DENISARD ALVES**

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROF. DR. MASAYUKI NAKAGAWA**

AGRADECIMENTOS

Ao concluir este trabalho, agradeço a Deus e a todos que contribuíram para que a sua realização fosse possível.

Um agradecimento especial deve ser dirigido ao Prof. Dr. Masayuki Nakagawa que foi o primeiro grande incentivador e colaborador para a execução deste trabalho. Serei eternamente grato por sua orientação, por seu apoio e por sua amizade.

Agradeço a todos os Professores da FEA-USP que contribuíram para o meu desenvolvimento, não somente como profissional da educação contábil, mas, especialmente, como ser humano. Um agradecimento especial aos Professores Drs. Sérgio de Iudícibus e Fauze Najib Mattar por suas sugestões apresentadas na qualificação.

Agradeço a todos colegas das turmas de Doutorado e Mestrado com quem tive o prazer de conviver, sobretudo aos amigos Jeronymo José Libonati e Raimundo Nonato Rodrigues.

Agradeço a Sra. Raquel do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, por sua intermediação indispensável para a conclusão deste trabalho.

Agradeço à Universidade Federal do Rio Grande do Sul pelo apoio imprescindível para a conclusão deste curso.

Por fim, um agradecimento especial à minha esposa Ana Lucia por sua inesgotável capacidade de compreensão, de dedicação, de paciência e de apoio, sem a qual este trabalho não teria cabo.

**“Até mesmo os maiores
pensadores estão presos ao seu
século por alguma fraqueza”.**

Goethe

SUMÁRIO

RESUMO	XI
ABSTRACT	XIII
INTRODUÇÃO	1
1-PROBLEMA E JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	10
2-MÉTODO DE PESQUISA	16
3-ARQUEOLOGIA DA CONTABILIDADE	19
4-SOLIDIFICAÇÃO DO SISTEMA DE PARTIDAS DOBRADAS	36
5-COMUNICAÇÃO CONTÁBIL	40
5.1-O início da comunicação contábil	50
6-PRIMEIRA ESCOLA DE PENSAMENTO CONTÁBIL	59
6.1-Escola contista	59
6.2-Principais personagens da escola contista	66
6.2.1-Benedetto Cotrugli - sua vida e sua obra	66
6.2.2-Luca Pacioli	71
6.2.2.1-Sua vida	71
6.2.2.2-Sua obra	73
6.3-Contribuições da escola contista ao processo de comunicação contábil	92
7-IDADE DA ESTAGNAÇÃO CONTÁBIL	96
8-ESCOLA ADMINISTRATIVA OU LOMBARDA	100
8.1-Principais personagens da escola administrativa ou lombarda	104
8.1.1-Francesco Villa	104

8.1.1.1-Sua vida	104
8.1.1.2-Sua obra	105
8.1.2-Antonio Tonzig	109
8.1.2.1-Sua vida	109
8.1.2.2-Sua obra	109
8.2-Contribuições da escola administrativa ou lombarda ao processo de comunicação contábil	112
9-ESCOLA PERSONALISTA	115
9.1-Principais personagens da escola personalista	126
9.1.1-Francesco Marchi - sua vida e sua obra	126
9.1.2-Giuseppe Cerboni	128
9.1.2.1-Sua vida	128
9.1.2.2-Sua obra	130
9.1.3-Giovanni Rossi - sua vida e sua obra	133
9.2-Contribuições da escola administrativa ou lombarda ao processo de comunicação contábil	135
10-ESCOLA VENEZIANA OU CONTROLISTA	138
10.1-Principais personagens da escola veneziana ou controlista	153
10.1.1-Fabio Besta	153
10.1.1.1-Sua vida	153
10.1.1.2-Sua obra	154
10.1.2-Vittorio Alfieri	158
10.1.2.1-Sua vida	158
10.1.2.2-Sua obra	158
10.1.3-Carlo Ghidiglia - sua vida e sua obra	160
10.1.4-Pietro Rigobon - sua vida e sua obra	162
10.1.5-Pietro D'Alvise - sua vida e sua obra	164
10.2-Contribuições da escola controlista ao processo de comunicação contábil	166
11-ESCOLA NORTE-AMERICANA	169
11.1-Principais personagens da escola norte-americana	217
11.1.1- Charles Ezra Sprague	217

11.1.1.1-Sua vida	217
11.1.1.2-Sua obra	219
11.1.2-Henry Rand Hatfield	221
11.1.2.1-Sua vida	221
11.1.2.2-Sua obra	222
11.1.3-William Andy Paton	229
11.1.3.1-Sua vida	229
11.1.3.2-Sua obra	231
11.1.4-Ananias Charles Littleton	236
11.1.4.1-Sua vida	236
11.1.4.2-Sua obra	237
11.1.5-Carman George Blough	240
11.1.5.1-Sua vida	240
11.1.5.2-Sua obra	241
11.1.6-Maurice Moonitz	248
11.1.6.1-Sua vida	248
11.1.6.2-Sua obra	249
11.2-Contribuições da escola norte-americana ao processo de comunicação contábil	251
12-ESCOLA MATEMÁTICA	258
12.1-Contribuições da escola matemática ao processo de comunicação contábil	261
13-ESCOLA NEOCONTISTA OU MODERNA ESCOLA FRANCESA	263
13.1-Principais personagens da escola neocontista ou moderna escola francesa	270
13.1.1-Jean Dumarchey - sua vida e sua obra	270
13.2-Contribuições da escola neocontista ou moderna escola francesa ao processo de comunicação contábil	275
14-ESCOLA ALEMÃ	278
14.1-Principais personagens da escola alemã	299
14.1.1-Eugen Schmalenbach	299
14.1.1.1-Sua vida	299
14.1.1.2-Sua obra	303

14.1.2-Fritz Julius August Schmidt	311
14.1.2.1-Sua vida	311
14.1.2.2-Sua obra	311
14.2-Contribuições da escola alemã ao processo de comunicação contábil	317
15-MODERNA ESCOLA ITALIANA - ECONOMIA AZIENDALE	323
15.1-Principais personagens da moderna escola italiana	344
15.1.1-Gino Zappa	344
15.1.1.1-Sua vida	344
15.1.1.2-Sua obra	345
15.2-Contribuições da moderna escola italiana ao processo de comunicação contábil	349
16-ESCOLA PATRIMONIALISTA	353
16.1-Principais personagens da escola patrimonialista	356
16.1.1-Vicenzo Masi - sua vida e sua obra	356
16.2-Contribuições da escola patrimonialista ao processo de comunicação contábil	358
17-UM BREVE RELATO SOBRE A CONTABILIDADE NO BRASIL	361
18-O ESTADO DE ARTE DA CONTABILIDADE	409
CONCLUSÃO	452
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	460
ANEXO	476

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi o de contribuir para o estudo da História do Pensamento Contábil, analisando as principais escolas de pensamento contábil e a vida e obra dos mais importantes pensadores contábeis de cada escola. Secundariamente, foi analisada a contribuição de cada escola ao processo de comunicação contábil.

As escolas analisadas e os principais colaboradores destas escolas foram: Contista (Cotrugli e Pacioli), Administrativa (Villa), Personalista (Marchi, Cerboni e Rossi), Controlista (Besta, Alfieri, Ghidiglia, Rigobon e D'Alvise), Norte-Americana (Sprague, Chambers, Mattessich, Dicksee, Hatfield, Paton, Littleton, Blough, Most, Moonitz e MacNeal), Matemática, Neocontista (Dumarchey), Alemã (Schmalenbach e Schmidt), Moderna Escola Italiana - "Economia Aziendale" (Zappa) e Patrimonialista (Masi).

Antes do estudo das escolas e de seus principais colaboradores, foi realizada uma análise arqueológica da Contabilidade (do período de 8.000 a 3.000 a.C.), além de um exame do período de consolidação das partidas dobradas, anterior à escola Contista.

Como complemento ao trabalho, foi apresentado um breve relato sobre a Contabilidade no Brasil e sobre alguns contabilistas brasileiros de destaque.

No final do estudo, foi exibido o estado da arte da Contabilidade, direcionando o resultado para a indicação de que o atual estágio de desenvolvimento da Contabilidade é resultado do meio em que ela está inserida.

ABSTRACT

The goal of this thesis was to contribute with the studies of the Accounting Thought, analyzing its main schools and the lives and works of the most important thinkers from each school. Collaterally, there has been made an analysis of the contribution of each school to the process of the accounting communication.

The schools and main contributors are: Contist (Cotrugli and Pacioli), Administrative (Villa), Personalist (Marchi, Cerboni and Rossi), Controlist (Besta, Alfieri, Ghidiglia, Rigobon and D'Alvise), North-American (Sprague, Chambers, Mattessich, Dicksee, Hatfield, Paton, Littleton, Blough, Most, Moonitz and MacNeal), Mathematical, Neocontist (Dumachey), German (Schmalenbach and Schmidt), Modern Italian School - "Economia Aziendale" (Zappa) and Patrimonial (Masi).

Before the study of the schools and their main contributors, an archeological analysis of Accounting has been carried out (from 8.000 B.C. to 3.000 B.C.). Besides that, an examination of the period of consolidation of the double entries, previous to the Contist School, has also been made.

As a complement to the thesis, there has also been introduced a brief story on Accounting in Brazil and on a few top professional accountants in the country.

At the end of it, the state of the art of Accounting was show. bringing the results towards the indication that the present stage of development of Accounting is due to the environment in which it is inserted.

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo principal proceder uma contribuição ao estudo da História do Pensamento Contábil e, de forma secundária, apresentar uma análise das manifestações dos vários movimentos contábeis que, ao longo dos anos, colaboraram com o desenvolvimento do processo de comunicação contábil.

O trabalho será focado dentro de um ponto de vista histórico evolutivo, ou seja, serão apresentados os principais movimentos contábeis que fundamentaram os mais importantes procedimentos e teorias contábeis desenvolvidos ao longo dos séculos de história da Contabilidade.

Como forma de contextualizar o assunto a ser analisado, serão referenciadas a maior quantidade possível de obras que já trataram do assunto, mesmo que analisem apenas um tópico dentre os tantos que serão estudados neste trabalho. Embora costuma-se dizer que a Contabilidade tenha surgido com o trabalho de Pacioli, este estudo vai muito além deste limite inferior, para referenciar algumas recentes pesquisas arqueológicas que revelaram os primeiros sistemas contábeis na era pré-histórica. Diante destes fatos, o limite temporal para este trabalho será as primeiras manifestações da Contabilidade na Terra, ou seja, muitos séculos antes de Cristo. Assim como a delimitação do tempo é intensamente anterior a Pacioli, o espaço também não limita-se à Itália, mas a toda localidade onde a Contabilidade frutificou como um elemento indispensável para o desenvolvimento da sociedade.

O estudo da história do pensamento contábil é importante para que se conheça quais as principais fundamentações práticas e teóricas que estão alicerçando os procedimentos contábeis hodiernos. Partindo do pressuposto que o presente é um prolongamento do passado, assim como o futuro será um prolongamento do presente, uma das mais importantes formas de antever o futuro está na clara compreensão do presente, que somente será possível a partir do entendimento de uma parcela significativa dos acontecimentos do passado. Compreender o passado da Contabilidade é tão importante quanto compreender o seu presente. Sem o passado não existe o presente, assim como não existirá o futuro.

A escolha pelo tema justifica-se por sua importância para o desenvolvimento prático e teórico da Contabilidade. Esta consideração histórica já manifestou-se em outras disciplinas no Brasil, como na Economia e na Administração. O estudo da História do Pensamento Econômico (HPE) é tão comum quanto o estudo da Teoria Econômica. Centenas de teses, dissertações, livros, artigos, etc., já trataram e continuam tratando da HPE, tanto a nível internacional, como a nível nacional. A disciplina de HPE faz parte do currículo obrigatório de qualquer curso de Economia no Brasil. Da mesma forma, embora com menor abundância, a História do Pensamento Administrativo (HPA) está sendo estudada, tanto a nível de graduação, como de pós-graduação. Várias obras já foram escritas no Brasil, tanto na forma de tese, como dissertação, livro, etc. analisando o desenvolvimento do pensamento administrativo. A nível mundial, o estudo da HPA é de muito maior vulto, embora no Brasil já existam disciplinas nos cursos de graduação em Administração que tratam da HPA. Nos cursos de pós-graduação em Administração o estudo da HPA é uma realidade incontestável. Agora, quanto ao estudo da História do Pensamento Contábil (HPC), embora alguns trabalhos internacionais já tenham contribuído para a análise do desenvolvimento do pensamento contábil através dos anos, poucos são os verdadeiros historiadores da Contabilidade. No Brasil, raros são os trabalhos que tratam da HPC. Nos cursos de graduação em Contabilidade, não existe a disciplina de HPC, assim como não existem livros

que tratam especificamente deste assunto. A nível de pós-graduação, tanto em termos de cursos “lato sensu”, como “stricto sensu”, o estudo da HPC resume-se a poucos tópicos e em pouquíssimas instituições de ensino. Na sua maioria, os cursos não tratam do assunto, talvez por desconhecerem a sua importância, por não existir material adequado, por não existirem professores com domínio suficiente do assunto, por não haver despertado nos alunos a atração pela HPC, ou por outro motivo qualquer que justifique esta falta de interesse. Será que a Contabilidade pode ser considerado um ramo do conhecimento pleno, enquanto não se conhecer relativamente bem o seu passado?

Este trabalho não tem a pretensão de esgotar o estudo da HPC, mas de contribuir para a clarificação da longa história da Contabilidade. A HPC somente atingirá o patamar de destaque que merece, no momento em que outros trabalhos como este tentarem propagar a importância de conhecer os antepassados da Contabilidade. Oxalá que o estudo da HPC seja tão importante quanto o estudo dos movimentos contábeis contemporâneos aos estudiosos da Contabilidade.

O caminho que será seguido para o desdobramento do trabalho, segue a lógica do desenvolvimento do pensamento contábil. Assim, dentro do contexto social em que a Contabilidade se desenvolveu, os tópicos que serão tratados são resultado do movimento social que impulsionou o desenvolvimento do pensamento contábil, assim como os processos de comunicação utilizados pela Contabilidade.

Dentro de um aspecto arqueológico, a Contabilidade manifestou-se a quase dez séculos atrás, portanto, muito antes do próprio homem ter desenvolvido o espírito de civilidade. Assim como o homem progrediu, a Contabilidade, como uma ferramenta indispensável para o progresso da humanidade, perseguiu este progresso. A epitome do enredo evolutivo da Contabilidade leva ao desfecho de que, assim como qualquer ramo de

conhecimento intimamente relacionado com o contexto social, a HPC é produto do meio social em que o usuário está inserido, tanto em termos de espaço, como em termos de tempo.

Este estudo intenta, portanto, além de analisar os principais aspectos envolvidos no desenvolvimento da HPC e de suas contribuições para o processo de comunicação contábil, ensejar o estímulo para que o estudo da História do Pensamento Contábil se torne uma realidade nos meios acadêmicos nacionais.

A originalidade desta Tese está em apresentar, pela primeira vez no Brasil, um estudo voltado exclusivamente para a História do Pensamento Contábil, com suas escolas de pensamento e principais pensadores, como uma forma de criar uma base fundamental para que novas pesquisas aprofundem o assunto, novos acadêmicos adotem a HPC como elemento de pesquisa, para que o estudo HPC torne-se tão importante quanto é o estudo da Teoria da Contabilidade.

O plano a ser adotado, para que se possa atingir o resultado desejado neste trabalho, parte do desenvolvimento da uma conjuntura inicial de florescimento da Contabilidade, com seus subsequentes processos evolutivos, até atingir o atual estado de arte. Para isso, serão apresentados os seguintes capítulos:

- 1-Problema e Justificativa do Estudo;
- 2-Método de Pesquisa;
- 3-Arqueologia da Contabilidade;
- 4-Solidificação do Sistema de Partidas Dobradas;
- 5- Comunicação Contábil;
- 6- Escola Contista;
- 7-Idade da Estagnação contábil;

- 8-Escola Administrativa ou Lombarda;
- 9-Escola Personalista;
- 10-Escola Veneziana ou Controlista;
- 11-Escola Norte-Americana;
- 12-Escola Matemática;
- 13-Escola Neocontista ou Moderna Escola Francesa;
- 14-Escola Alemã;
- 15-Moderna Escola Italiana (Economia Aziendale);
- 16-Escola Patrimonialista;
- 17 - Um Breve Relato Sobre a Contabilidade no Brasil
- 18-Estado de Arte da Contabilidade.

No primeiro capítulo é caracterizado o problema a ser analisado, além das principais justificativas que motivaram a elaboração deste estudo.

No segundo capítulo é apresentado o método de pesquisa utilizado para o desenvolvimento do trabalho e os processos de análise divididos em três segmentos. O primeiro processo de exame é caracterizado como analítico e está centrado no exame dos principais personagens que colaboraram com o desenvolvimento do pensamento contábil. No segundo exame é analisado sinteticamente as principais características das escolas de pensamento contábil e no terceiro, como um complemento ao trabalho, é analisado o comportamento evolutivo do processo de comunicação contábil. Estes três exames são aplicados nas dez escolas de pensamento contábil observadas neste trabalho. Para a Contabilidade no Brasil, procedeu-se aos dois primeiros exames, exame analítico do movimento contábil nacional e exame sintético de alguns pensadores contábeis brasileiros.

No terceiro capítulo é analisada a origem pré-histórica da Contabilidade. Neste capítulo são apresentados os primeiros sistemas contábeis surgidos na Terra, isto a aproximadamente 8.000 a.C.. Além disso, são discutidos os mais destacados processos evolutivos da Contabilidade Antiga.

O quarto capítulo é dedicado à apresentação do conjunto solidificatório do sistema de partidas dobradas. São referenciadas algumas pesquisas que indicam os locais e os períodos das primeiras manifestações práticas do sistema de registro de partidas dobradas, além dos principais motivos que levaram a sociedade a adotar este tipo de mecanismo para o registro contábil de suas atividades.

No quinto capítulo é destacado o processo de comunicação contábil. Este capítulo, além da discussão de como ocorre o processo de comunicação, contempla os diversos elementos que compõem este processo, além de caracterizá-lo dentro do contexto contábil. Como um prolongamento ao capítulo, é apresentado o movimento inicial da comunicação contábil, ainda no período pré-histórico.

O sexto capítulo marca o início da análise dos principais movimentos contábeis mundiais. A primeira escola analisada é a Contista. São analisados os principais elementos que caracterizaram esta escola, bem como os mais realçados personagens que contribuíram para o desenvolvimento deste movimento contábil introdutório. São destacados os trabalhos e a vida de Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli, além das contribuições da Escola Contista ao processo de comunicação contábil.

O sétimo capítulo é dedicado à análise da chamada idade da estagnação contábil. Este capítulo compreende o período entre o primeiro movimento contábil e a metade do século XIX.

O oitavo capítulo apresenta a segunda escola de destaque dentro do processo evolutivo da Contabilidade. Esta escola é conhecida como Administrativa ou Lombarda. São analisados os principais elementos que caracterizaram esta escola, além de seus principais mentores: Francesco Villa e Antonio Tonzig. Como um complemento ao capítulo, são apresentadas as contribuições da Escola Administrativa ao processo de comunicação contábil.

No nono capítulo é destacada uma das mais prodigiosas personagens da história da Contabilidade: Giuseppe Cerboni. Junto com Cerboni, são analisadas a vida e as obras de Francesco Marchi e Giovanni Rossi. Estes personagens foram os principais responsáveis pelo desenvolvimento da conhecida Escola Personalista e do pensamento logismográfico. Além de analisar as principais características desta escola, este capítulo apresenta as contribuições dos personalistas ao processo de comunicação contábil.

O décimo capítulo apresenta a vida e a obra de um dos mais importantes colaboradores para o progresso da Contabilidade: Fabio Besta. Besta foi um dos principais responsáveis pelo desenvolvimento da escola Veneziana ou Controlista, juntamente com Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon e Pietro D'Alvise. Este capítulo ressalta as mais importantes características da Escola Controlista, além de seus principais personagens e de suas contribuições ao processo de comunicação contábil.

No décimo-primeiro são analisadas as mais destacadas peculiaridades da Escola Norte-Americana em todos os seus aspectos. Neste capítulo, ocorre a transferência do foco de atenção da Itália para os Estados Unidos. Juntamente com esta investigação, são examinados a vida e obra de alguns dos mais importantes personagens desta escola, tais como: Raymond Chambers, Charles Ezra Sprague, Richard Mattessich, Lawrence Robert

Dicksee, Henry R. Hatfield, William A. Paton, Ananias C. Littleton, Carman G. Blough, Kenneth Most, Maurice Moonitz e Kenneth F. MacNeal (alguns destes pensadores estão em anexo). Como nas análises das escolas precedentes, são apresentadas as contribuições da Escola Norte-Americana ao processo de comunicação contábil.

O décimo-segundo capítulo é dedicado à Escola Matemática. Neste capítulo são exibidas as peculiaridades essenciais deste movimento contábil, além de suas contribuições para o processo de comunicação. Não está sendo destacada nenhuma personagem nesta escola, tendo em vista que um de seus principais colaboradores foi Giovanni Rossi, já referenciado na Escola Personalista.

O décimo-terceiro capítulo é dedicado à Escola Neocontista ou Moderna Escola Francesa. Neste capítulo, novamente ocorre a transferência do foco de atenção para fora da Itália. Nele são apresentadas as peculiaridades do pensamento dos neocontistas, com destaque para Jean Dumarchey, além das mais importantes colaborações desta escola à comunicação contábil.

No décimo-quarto capítulo são apresentadas as características da Escola Alemã. Com esta escola, o foco de atenção permanece fora da Itália. Nesta escola, destaca-se um dos mais influentes pesquisadores contábeis: Eugen Schmalenbach. Ele, juntamente com Besta e Zappa, formam a elite dos pensadores contábeis do início do século vinte. Além de Schmalenbach, é destaque desta escola Fritz Julius August Schmidt. Como complemento ao estudo da Escola Alemã, são contempladas as contribuições desta escola ao processo de comunicação contábil.

No décimo-quinto capítulo, o foco de atenção retorna novamente para a Itália. Este capítulo é dedicado à análise das principais características da Moderna Escola Italiana, ou

Economia Aziendale, como os próprios italianos denominam. Esta escola, como já foi destacado no parágrafo anterior, foi desenvolvida por um dos mais prodigiosos pensadores contábeis do século vinte: Gino Zappa. Este capítulo contempla o exame da vida e obra de Zappa e das contribuições desta escola ao processo de comunicação contábil.

No décimo-sexto capítulo é apresentada a Escola Patrimonialista. Neste capítulo são analisadas as principais características e peculiaridades desta escola. O patrimonialista de maior realce analisado neste capítulo é Vincenzo Masi. Como complemento, são apresentadas as contribuições dos patrimonialistas ao processo de comunicação contábil.

O décimo-sétimo capítulo apresenta um breve relato sobre a Contabilidade no Brasil, em seus dois períodos evolutivos, antes e depois de 1964. Este capítulo retrata a vida e a obra de alguns pensadores contábeis brasileiros, divididos em dois grupos. Da primeira fase de desenvolvimento da Contabilidade nacional (antes de 1964) estão destacados: Carlos de Carvalho, Francisco D'Auria e Frederico Herrmann Júnior; da segunda fase (após 1964) estão destacados: Sérgio de Iudícibus, Stephen Charles Kanitz, Eliseu Martins e José Carlos Marion.

O décimo-oitavo capítulo apresenta o estado da arte da Contabilidade, ou seja, como a Contabilidade se encontra hoje. Para isso, é exibida uma breve retrospectiva das principais passagens históricas que fundamentaram o desenvolvimento do pensamento contábil, através de um quadro caracterizando o movimento cronológico contábil. Após esta retrospectiva, são referenciadas algumas pesquisas que caracterizam o desenvolvimento contábil como um produto de seu meio social. Como encerramento ao trabalho, são exibidas algumas pesquisas da Organização das Nações Unidas com referência à Contabilidade em termos mundiais, com destaque para alguns países da África, América Latina e do Norte e Europa.

1 - PROBLEMA E JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O estudo do pensamento contábil, assim como o estudo das pessoas e de suas culturas, representa uma história constante de mudanças de idéias sobre a natureza das relações sociais, das necessidades informacionais e do próprio papel da Contabilidade no contexto social.

O substantivo *Pensamento*, empregado no título deste estudo, tem a intenção de indicar o conjunto de fenômenos cognoscitivos (que se pode conhecer) e intelectivos (que se pode compreender), não de forma completa e perfeita do assunto focalizado, mas, dentro do possível, de forma abrangente, desde os mais remotos sinais de sua origem.

O pensamento contábil reflete a consciência dos contabilistas, suas opiniões, suas idéias, suas reflexões, em determinada época, em relação a um conjunto de fenômenos históricos vividos pela Contabilidade, ou seja, partindo-se do pressuposto que o objetivo da Contabilidade seja o de gerar informações úteis para os usuários, o pensamento contábil deve traduzir o posicionamento histórico dos contabilistas em relação a este objetivo.

Deve ficar claro que nem todos os pensamentos contábeis se desenvolveram e atingiram o nível de converterem-se em uma teoria contábil, pois não passaram de meras elucubrações mentais. Além disso, nem todos os pensamentos que surgiram na consciência dos contabilistas, ao longo dos tempos, alcançaram valor histórico. Por isso, nem tudo que forma o corpo da história do pensamento contábil passa para a história da teoria contábil.

O pensamento contábil, indubitavelmente, precede a teoria contábil. Por essa razão, a história do pensamento contábil constitui-se, em comparação com o estudo da história da teoria contábil, uma fase anterior do conhecimento teórico, traduzindo a consciência dos contabilistas em relação aos fenômenos contábeis.

Joseph A. Schumpeter, um dos mais destacados estudiosos da História do Pensamento Econômico, traduziu com profunda transparência esta diversidade entre o estudo do pensamento e outros estudos. Conforme Fonseca (1994, p.562), “ao invés de concentrar a narrativa sobre a evolução da teoria econômica (as asserções dos economistas teóricos sobre os fenômenos do mundo econômico real), ou sobre a evolução das doutrinas econômicas (as asserções sobre o mundo como ele é mais aquelas sobre o mundo como ele deveria ser), Schumpeter propõe-se a deslocar todo foco da narrativa para o que ele chamou de análise econômica, ou seja: as técnicas de raciocínio e exposição elaboradas pelos economistas teóricos no esforço de organizar, descrever e explicar aspectos da realidade econômica”. Em uma análise análoga a de Schumpeter, o foco deste estudo foi direcionado para a narração evolutiva do pensamento dos contabilistas e das escolas de pensamento contábil.

As escolas de pensamento contábil são formadas a partir de um conjunto de pensamento simultâneo nas mentes dos contabilistas. Normalmente, os contabilistas agrupam-se em virtude de atividades profissionais e sociais, interesses e idéias comuns, etc. A validade das idéias contábeis de cada escola devem estar relacionadas com o local e a época em que ocorreram. Podem ser consideradas equivocadas e sem sentido hoje, mas tiveram, ou não, grande validade para a época em que foram lançadas.

Obviamente, várias escolas de pensamento contábil podem ter existido simultaneamente, cada uma com o seu conjunto de pensamento. Certamente, as escolas que

mais se destacaram ao longo dos tempos. apresentaram idéias mais úteis e revolucionárias para a sua época. o que não invalida o estudo das escolas de pensamento contábil com menor expressão.

Estudar o pensamento contábil passado é fundamental para que se possa entender o presente e. a partir do conhecimento do passado. fazer-se um prolongamento sobre o futuro. É preciso conhecer a história sobre a vida e o tempo destes que foram os predecessores intelectuais do atual estágio de desenvolvimento da Contabilidade. estes que foram os agentes responsáveis pela mudança no pensamento contábil. É preciso entender quais as soluções contábeis encontradas para os problemas surgidos com o avanço da sociedade e como a Contabilidade adequou-se a estes problemas. É preciso ilustrar quais os impactos das forças ambientais no desenvolvimento do pensamento contábil. Para McWatters (1993, p.49) “a história da Contabilidade trabalha sobre o entendimento dos fatores sociais e econômicos que influenciaram o desenvolvimento da Contabilidade e que são fundamentais para modelar o futuro”.

Sabe-se que o homem não viveu sempre de acordo com os mesmos princípios que vive hoje. Ele tem adotado idéias muito diferentes das idéias de seus antepassados. embora dificilmente tenha abandonado as bases de conhecimento anteriormente desenvolvidas. Em função dessa evolução de princípios. um estudo histórico justifica-se tendo em vista que ele reúne em seu âmago a síntese dos elementos que contribuíram para a evolução da condição humana. Glénisson (1961, p.333) defende a idéia de que “a história, relacionando o homem com o passado. possibilita-lhe o acesso ao presente e ao futuro. O passado passa a ser a chave do presente. Somente esclarecido o passado, acredita-se poder compreender o presente”.

Para muitos pesquisadores contábeis, como Previts e outros (1990, p.3) "...existe uma falta de atenção para estudos históricos em muitos programas de doutorado em Contabilidade...". Para eles, um estudo histórico na Contabilidade justifica-se porque:

1) uma profissão edificada por muitos séculos deve educar seus membros para apreciar suas heranças intelectuais;

2) a importância dos avanços ocorridas no pensamento e as principais contribuições para a literatura podem estar perdidos, fragmentados ou inadequadamente reconhecidos;

3) sem acesso a análise e interpretação do desenvolvimento da prática e do pensamento contábil, empiristas de hoje arriscam-se em fundamentar suas investigações em conhecimentos incompletos e injustificáveis do passado.

A Contabilidade, assim com a natureza humana, vem sofrendo modificações e aperfeiçoamentos que merecem ser elucidados. Sabe-se que o passado possui uma verdade definitivamente invariável, mas, um estudo histórico pode contribuir para o incremento do nível de conhecimento deste passado. Um estudo desta categoria não busca alterar a essência do ocorrido, mas seu esclarecimento.

Fonseca (1994, p.569-70), justifica o interesse de muitos pesquisadores pelo estudo da História do Pensamento Econômico através destes três argumentos:

"1º) Porque é somente mediante o estudo de HPE que podemos alcançar alguma compreensão de como a disciplina se transformou naquilo que é hoje, e isso aumenta o nosso conhecimento dos seus métodos, limites, problemas e resultados. Ninguém pensa num vácuo. As novas idéias nunca são 'relâmpagos em céu azul' e, como costuma dizer Adam Smith (adaptando fórmula clássica), 'não existe absurdo que ainda não tenha encontrado seu porta-voz'. A identidade da economia como disciplina intelectual é função de seu passado e

das tradições dentro das quais as próprias noções de originalidade e inovação adquirem sentido. Sem passado não há criação.

2º) Porque a consulta com a sua própria história é um dos mais valiosos recursos pelos quais qualquer ciência se ajusta às condições mutantes do presente.

3º) Porque o estudo da HPE constituiu uma lição prática sobre a mente humana em funcionamento, isto é, a maneira como a mente seleciona e aborda problemas científicos, busca conhecimento objetivo, faz julgamentos valorativos e procura persuadir outras mentes acerca de suas conclusões. Ao estudarmos a origem, desenvolvimento e impacto de um grande clássico na HPE, temos a oportunidade de observar um verdadeiro laboratório de busca, produção, seleção e disseminação de conhecimento no campo da economia”.

Assim como Fonseca (1994) considera fundamental o estudo da HPE para a compreensão de como a Economia se transformou naquilo que é hoje, analogamente, o estudo da HPC é fundamental para o entendimento do processo evolutivo e do atual estágio de desenvolvimento da Contabilidade. O estudo da história do pensamento é um verdadeiro laboratório de idéias, onde o pesquisador busca desvendar a imaginação das pessoas que construíram o passado.

Na evolução do pensamento contábil verificou-se quase que um corte epistemológico, ou seja, quase que uma mudança nas condições e nos limites do conhecimento contábil ocorrida com a publicação do livro de Pacioli, em 1494. Este trabalho deu uma nova base de sustentação ao pensamento contábil, proporcionando sua universalização. Aliando-se a este fato revolucionário, existiram ao longo dos anos, várias sublevações na Contabilidade que geraram mudanças sucessivas nas escolas de pensamento

contábil, redirecionando, de tempos em tempos, o paradigma de interesse dos estudiosos contábeis.

Como forma de contribuir para o melhor entendimento da história da Contabilidade, este estudo vai intentar expor a evolução do pensamento contábil ao longo dos tempos, com suas principais escolas de pensamento e pensadores, além de verificar como estas escolas e seus principais colaboradores contribuíram para a evolução e aperfeiçoamento do processo de comunicação contábil.

Diante deste contexto, as situações problemáticas que se apresentam e que merecem ser investigadas e discutidas são as seguintes:

-O pensamento contábil evoluiu, como evoluiu a necessidade por informação contábil?

-Os pensadores contábeis buscaram, ao longo do tempo, uma adequação de suas idéias às necessidades dos usuários das informações geradas pela Contabilidade?

-O comportamento evolutivo do processo de comunicação contábil acompanhou a transformação progressiva das necessidades informacionais dos usuários da Contabilidade?

Para atingir a solução destes problemas, será necessário o desenvolvimento de um estudo envolvendo não somente a história do pensamento contábil, com suas escolas e principais pensadores, mas secundariamente, as contribuições que estas escolas deram, ao longo dos tempos, ao processo de comunicação contábil.

2 - MÉTODO DE PESQUISA

Na busca de um processo de ordenamento na investigação dos fatos e na procura de uma solução para o problema de pesquisa, será adotado um método de pesquisa definido aprioristicamente por Tripodi (1977) como exploratório. Dentro dos estudos exploratórios, o que melhor caracteriza a direção de pensamento a ser adotado no estudo é o histórico. O estudo exploratório histórico é aquele que visa reconstruir o passado objetivamente.

Para descrever as principais características da evolução histórica do pensamento contábil, serão realizados três processos de exame: um exame analítico, um exame sintético e um exame acessório.

O exame analítico será desdobrado com o estudo dos principais pensadores que contribuíram significativamente para o desenvolvimento do pensamento contábil. Cabe ressaltar que qualquer trabalho que pretenda fazer alguma alusão à evolução do pensamento contábil deve adotar um processo de seletividade, visto que nos últimos quinhentos anos de história da Contabilidade, milhares de pensadores contábeis desenvolveram trabalhos que impulsionaram o progresso da Contabilidade. Como um trabalho de pesquisa pode apresentar um número limitado de pensadores, é preciso considerar no processo de seleção a qualidade e o impacto da contribuição dada pelo autor no desenvolvimento do pensamento contábil. Os pensadores que serão apresentados foram, de alguma forma, agentes de mudança do ambiente contábil em que estavam inseridos.

Na análise sintética serão examinadas as mais importantes tendências, doutrinas e forças ambientais que influenciaram no desenvolvimento da estrutura conceitual da Contabilidade: instrumento base de toda teoria contábil, ou seja, serão analisadas as contribuições das principais escolas de pensamento contábil, que marcaram presença no desenvolvimento teórico e doutrinário da Contabilidade.

No exame acessório será analisado o comportamento do processo de comunicação contábil, dentro do contexto histórico de evolução do pensamento contábil e de seus principais pensadores, com o objetivo de verificar qual a contribuição dada por cada escola de pensamento, bem como por seus principais teóricos, para a evolução do processo de comunicação contábil.

A divisão para análise seguirá o processo cronológico de desenvolvimento do pensamento contábil, embora seja árduo determinar o ponto de partida, já que a Contabilidade, mesmo que de forma não sistematizada, seja quase contemporânea ao aparecimento do homem na Terra. O tempo impõe-se a qualquer estudo histórico. Seja qual for a concepção adotada, é impossível escapar da necessidade de datar, ou seja, de fixar uma cronologia. As transformações de mentalidade, de uma para outra geração, somente pode ser percebida através da cronologia. O desenvolvimento da Contabilidade, assim como de toda sociedade, move-se no tempo em um sentido único. Este trabalho visa explorar o tempo e as transformações que ocorreram no pensamento contábil através do tempo. A evolução, como defende Stewart (1992), sempre ocorre, mesmo que não seja necessariamente para um caminho melhor.

Além do problema cronológico, não se pode proceder a uma análise histórica sem conceber os estreitos laços que unem a história e o espaço. Acontecimentos, nascimentos, desenvolvimentos, decadências e desaparecimentos de escolas de pensamento e de

pensadores contábeis estendem-se pelo tempo, mas também verificam-se num espaço geográfico determinado. Por isso é preciso supor a existência de relações entre o espaço, o tempo e o desenvolvimento da Contabilidade e de seus fatos históricos.

3 - ARQUEOLOGIA DA CONTABILIDADE

A Contabilidade tem vivido nos últimos anos uma revolução em termos de sua história, visto que recentes trabalhos arqueológicos encontraram vestígios da utilização de sistemas contábeis na pré-história, durante o período Mesolítico.

O período pré-histórico Mesolítico foi compreendido entre 10.000 e 5.000 a.C. e foi marcado pelo aquecimento do clima da Terra pondo fim ao período glacial. Sua caracterização como período pré-histórico deve-se ao fato de situar-se antes do aparecimento da escrita. Fato que marcou o fim da pré-história.

Esta mudança no clima da Terra favoreceu o aparecimento das primeiras grandes comunidades junto às terras baixas do Oriente Próximo, especialmente onde abundantes nascentes tornavam estas áreas privilegiadas para o cultivo agrícola e para criação de animais.

Em sítios arqueológicos do Oriente Próximo foram encontrados materiais utilizados por civilizações pré-históricas que caracterizaram um sistema contábil utilizado entre 8.000 e 3.000 a.C., constituído de pequenas fichas de barro. Estas escavações revelaram fatos magnânicos para a Contabilidade, colocando-a como a mola propulsora da criação da escrita e da contagem abstrata.

É possível falar-se de arqueologia da Contabilidade, pois os vestígios encontrados de sistemas contábeis é produto do estudo científico de restos de culturas humanas derivadas de conhecimentos desenvolvidos em tempos pré-históricos.

Esta nova fase no desenvolvimento do homem na Terra, principalmente nas áreas mais férteis como a antiga Pérsia e Mesopotâmia, criou uma necessidade até então pouco considerada: o controle do produto da agricultura e da criação de animais. Era necessário um sistema para o registro da localização destas mercadorias, seus proprietários, possíveis dívidas surgidas com suas transferências e direitos dos antigos proprietários. Todas estas novas situações deveriam ser identificadas e registradas pelos homens pré-históricos, mas como poderia ser possível se ainda não existiam a escrita e a contagem em sentido abstrato? A resposta para esta pergunta pode estar no trabalho de pesquisa arqueológico desenvolvido por Schmandt-Besserat (1992), que mesmo não tendo a intenção original de buscar esta resposta, já que seu foco de interesse foi originalmente a origem da escrita e da contagem abstrata, acabou "...tropeçando na origem da Contabilidade" (Mattessich, 1994, p.7).

Como Schmandt-Besserat (1992) argumenta, a origem da escrita não foi, como pensavam os antigos, uma invenção espontânea e súbita, nem o alfabeto teve origem divina como acreditavam até o século XVIII. nem a escrita iniciou com a pictografia (sistema primitivo de escrita em que se exprimiam as idéias por meio de cenas figuradas ou simbólicas). A teoria de que a escrita teve origem na pictografia perdurou por dois séculos (XVIII ao XX) quando as escavações iniciadas no princípio do século em Uruk, antiga cidade da Mesopotâmia e centro importante da civilização sumeriana, revelaram várias tábuas cuneiformes, bem como outras tábuas impressas de forma geométrica e outras formas. Em sítios arqueológicos em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã foram encontrados pequenos artefatos de barro, chamados de fichas por Schmandt-Besserat, datando de 8.000 a 3.000 a.C.. Escavações também revelaram a existência de outros artefatos de barro

assemelhados a caixas contendo fichas no seu interior e impressões externas - costume sumeriano para identificar devedores ou outras pessoas - que datavam os mais antigos, de aproximadamente 3.250 a.C.. Estes receptáculos foram denominados "...de envelopes por Schmandt-Besserat" (Matessich, 1994, p.7).

As fichas de barro foram classificadas em duas categorias: fichas simples e complexas. As simples possuíam a forma de esferas, discos, cilindros, ovoides, triângulos, retângulos e revelam traços de 8.000 a.C., sendo usadas principalmente em zonas rurais: as complexas, também com uma grande variedade de formas, porém com incisões ou pontuações e frequentemente perfuradas, eram usadas em muitas cidades e nos arredores dos templos. Estes pequenos objetos de barro espalhados por várias partes na Terra, eram moldados a mão e endurecidos com calor, medindo de 1 a 4 centímetros. Em sítios arqueológicos de Jarmo, Iraque, foram encontrados mais de 1.500 fichas datadas de 6.500 a.C..

Foram encontradas, no ano de 1920, em Nuzi (norte da Babilônia), 49 fichas acompanhadas de uma tabela de pedra com inscrições cuneiformes listando um pequeno rebanho de carneiros, pertencente ao segundo milênio a.C.. portanto, não classificado dentro do período pré-histórico. Segundo Oppenheim (*apud* Matessich, 1994), aparentemente representavam a transação deste pequeno rebanho realizada por Puhisenni, filho de Mapu, habitantes da região, onde sete diferentes tipos de carneiros e cabras foram transferidos para o pastor de nome Ziquarru. As escavações revelaram que as 49 fichas perfuradas encontradas representavam a garantia de que o pastor havia recebido o rebanho e possuía uma dívida com o proprietário. Cada animal do rebanho era representado por uma ficha mantida em um receptáculo. Sempre que algum animal era transferido para um pastor, ou para outra pastagem, ou mesmo para tosquia, a forma de registro deste evento era a transferência da ficha correspondente ao animal para outra caixa, registrando esta

ocorrência. A explicação para este duplo registro (a tabela de pedra e as fichas) oferecida por Schmandt-Besserat (1992), foi de que a caixa de barro contendo as fichas era provavelmente destinada ao pastor (ou devedor), enquanto a tabela constituía o recibo de proprietário (ou credor). Mesmo já existindo a escrita cuneiforme, a maioria da população (como os pastores de 2.000 a.C.) não dominava este tipo de escrita e as fichas contábeis era de fácil entendimento, já que cada ficha representava um animal.

As fichas contábeis foram as antecessoras e propulsoras da escrita e da contagem no sentido abstrato, como defendido por Schmandt-Besserat (1992). A contagem envolveu três fases evolutivas: o início caracterizado pelo chamado correspondente um-por-um, passando para a contagem concreta (principalmente com fichas) e chegando na contagem abstrata através dos números.

Esta primeira fase envolvia a combinação de um sinal (por exemplo: um osso, uma concha do mar) com uma mercadoria (um carneiro, uma medida de grão, um coco), repetindo o sinal para cada unidade adicional do produto.

A segunda fase, contagem concreta, caracterizava-se pelo relacionamento através de fichas concretas (ou outros objetos similares) com palavras representando números específicos. Algumas expressões como uma dupla, uma braça, um par, indicavam o número dois, mas não necessariamente poderiam ser usadas em todas as situações, por exemplo: "...não se poderia falar em uma braça de sapatos mas se poderia falar de uma braça de faisões" (Schmandt-Besserat, *apud* Mattessich, 1994, p.14). Na contagem concreta identificava-se um conjunto de palavras ou fichas com um conjunto de coisas específicas. A noção de cardinalidade (medida de grandeza sem referência à ordem de sucessão) foi introduzida nesta fase. Esta contagem estava limitada a um escor de objetos.

A última fase na evolução da contagem desenvolveu o símbolo numérico, liberando a contagem de um conjunto específico de coisas, criando números gerais suficientes para contagem de qualquer coisa e criando a noção abstrata de um, dois, três, etc..

Aos contadores de Uruk, segundo revelações de trabalhos arqueológicos, citados por Mattessich (1994), pode ser creditada a criação dos numerais e a revolução na contagem e na manipulação de dados. Os contadores de Uruk inventaram dois sinais: os numerais (símbolos usados para representar números abstratos) e os pictográficos (símbolos usados para expressar mercadorias). Os numerais eram impressos, enquanto os pictográficos eram talhados. Os numerais provocaram certa confusão nos contadores que preferiam utilizar os sinais pictográficos para seus registros. Por exemplo: o sinal numérico "1", que era utilizado como medida de grãos, foi substituído por um sinal pictográfico na forma de orelha ou de grão.

A hipótese defendida por Schmandt-Besserat em seu estudo é a de que as fichas de barro (de diferentes formatos) foram usadas abundantemente entre 8.000 e 3.000 a.C. como uma forma de representação de mercadorias. Antes de 3.250 a.C., as fichas não eram armazenadas de forma adequada, sendo que após esta data, elas passaram a ser preservadas em envelopes de barro, sendo que cada ficha representava uma unidade de mercadoria, bem como uma dívida de uma pessoa com outra. Simultaneamente à criação dos envelopes, existia um sistema alternativo onde as fichas perfuradas eram armazenadas e amarradas juntas por uma espécie de lacre de barro. O devedor era identificado por um selo colocado em volta do envelope ou impresso sobre o lacre, prendendo a extremidade da amarração.

Por volta de 3.200 a.C., o envelope foi melhorado para facilitar a identificação do conteúdo. As fichas eram impressas no lado de fora do envelope antes de serem colocadas no seu interior, permitindo uma rápida identificação do total da dívida e do patrimônio de

cada envelope, sem a necessidade de abri-lo, portanto, sem quebrar o envelope, uma vez que nesta época já eram usados os lacres de segurança.

Na opinião de Mattessich (1987), como os formatos das fichas foram aos poucos sendo padronizadas, cada formato de ficha possuía a mesma função desempenhada pelas contas de mercadorias da Contabilidade de hoje. Para ele, praticava-se na antiga Suméria um tipo de partida dobrada já em 3.200 a.C., pois, neste tempo, originou-se os primeiros envelopes de barro com impressões sobre a superfície das fichas contidas no seu interior. O fato de colocar estas fichas dentro do envelope significava o registro das quantidades de vários ativos, ou o que hoje é chamado de débito de entrada. Além disso, segue Mattessich (1987), existia a necessidade de revelar seu conteúdo e o total do patrimônio representado pelo envelope. Este problema foi resolvido com a impressão no exterior do envelope de cada ficha que seria guardada no seu interior. Esta impressão pode ser vista como uma genuína contra-entrada (neste caso, entrada de crédito) de um sistema contábil. Esta impressão no barro não representa um lançamento de partida dobrada, pois, nesta época, não existiam escrita e livros.

Fica evidente que as transações comerciais eram representadas por transferências de fichas de barro, refletindo a entrada ou saída física de ativos. Como por exemplo: a transferência de um carneiro de um pastor para outro, representava a transferência de uma ficha de barro de um envelope para outro. Portanto, a entrada de uma ficha (representando um carneiro) dentro de um envelope (este envelope representando um pastor "X" ou um curral) correspondia a um crédito na conta carneiro, contra um débito na conta pastor "X", enquanto uma eventual saída desta mesma ficha, deste mesmo envelope, caracterizava um crédito para a conta pastor "X" e a entrada desta ficha em outro envelope (por exemplo para o pastor "Y") equivale a um débito na conta pastor "Y".

Esta transferência de mercadorias de uma localização para outra caracteriza um sistema de partidas dobradas, pois existe o registro de uma dupla entrada, apenas não existe o controle monetário dos sistemas contábeis de partidas dobradas, onde os valores são checados para a verificação se houve o lançamento a débito e a crédito com igualdade de valores.

As características essenciais de um sistema de registro de partidas dobradas são estruturais e empíricas e podem ser resumidas nas seguintes (Mattessich, 1994, p.20): “(i) simultâneo registro de dois aspectos de entradas e saídas em diferentes lugares (equivalentes, mas não necessariamente em contas idênticas) de um sistema; (ii) a função da contabilidade junto com a utilidade de um controle empírico (fazer inventário e comparar com os registros) bem como com um controle tautológico não-monetário (os números e tipos de fichas no envelope deve ser exatamente igual às impressões em sua superfície)”.

Como uma forma de expressar o registro das relações sociais, os envelopes de barro representavam o débito ou o direito do proprietário em reclamar a mercadoria. A totalidade dos direitos eram revelados através das impressões das fichas na sua superfície. Estas fichas impressas constituíam uma representação abstrata das fichas contidas no envelope.

Estas impressões no exterior dos envelopes constituíam o total de itens individuais devidos por uma pessoa a outra, ou, por outro lado, o patrimônio próprio de uma pessoa. A entrada de uma ficha (representando um carneiro) em um envelope (representando a pessoa “A”) equivale ao débito na conta a receber “A” e crédito na conta carneiro. Estes registros caracterizavam as relações sociais semelhantes a uma dívida de uma pessoa e ao direito de reclamar esta dívida de outra pessoa.

Para Mattessich (1994, p.20), alguns consideram este sistema de partidas dobradas com fichas como superior ao sistema de registro de partidas dobradas de hoje em dia, pois uma impressão sobre um envelope imediatamente revela-se como equivalente a um crédito de entrada em uma conta de patrimônio líquido, enquanto a transferência de uma ficha de envelope revela-se como um crédito de mercadoria ou alguma conta similar de ativo. Na versão mais sofisticado do sistema contábil pré-histórico com o uso ficha e envelope, fica evidente a dupla utilidade das fichas, pois sua impressão na superfície do envelope de barro representava a realidade social da transação, ou seja, o direito do proprietário em relação ao ativo transacionado, e sua colocação dentro do envelope representava a realidade física, ou seja, o registro da movimentação da mercadoria.

Os Sumérios, com o passar dos anos, descobriram uma forma mais simples de evidenciar uma transação. Em vez de utilizarem os envelopes de barro com lacres de garantia, eles introduziram as tabelas de barro e imprimiam as fichas sobre estas tabelas. As fichas cuneiformes aos poucos foram caindo em desuso e serviam somente como molde para a impressão de fichas nas tabelas de barro.

Mattessich (1994) apresentou os principais estágios da evolução da Contabilidade e sua representação simbólica na pré-história. Estes estágios podem ser resumidos nos seguintes:

I - 8.000 a.C.: utilização de simples fichas de barro de vários formatos (esferas, discos, cilindros, triângulos, retângulos, cones, ovoides e tetraedros, cada um representando uma unidade de uma mercadoria específica) para controle de estoque e do fluxo de produtos agrícolas e serviços - coincidindo com o início do cultivo agrícola e a criação de animais;

II - 4.400 a.C.: as fichas tornam-se complexas com cortes em forma de linhas ou pontuações (e ocasionalmente perfuradas), aparecendo no antigo, bem como em novos formatos (parábolas, forma de vaso, espirais, etc.), coincidindo com a origem do Estado, indicando a necessidade de grande acuracidade contábil;

III - 3.250 a.C.: surgimento do esquema de garantia com o selo sobre os envelopes de barro para proteger as fichas contábeis (normalmente representando produtos agrícolas que eram de circulação comum) e sistema de amarras de garantia para salvaguardar as fichas contábeis perfuradas (usualmente representando produtos manufaturados). Ambos esquemas foram impressos com selos pessoais ou institucionais e frequentemente usados simultaneamente para dar evidência a inventários e a reclamações de dívidas, bem como ao patrimônio das pessoas e instituições, indicando o aumento do controle legalista e burocrata;

IV - 3.200 a.C.: nas superfícies dos envelopes de barro eram também impressas cada ficha colocada no seu interior (ou cada tipo de ficha combinada com um símbolo numérico) para revelar facilmente os ativos e o patrimônio representado pelo conteúdo das fichas - constituindo uma espécie de partida dobrada (fichas reais no interior representando os ativos e fichas impressas na superfície do envelope representando o patrimônio correspondente);

V - 3.100 a 3.000 a.C.: criação dos primeiros pictográficos com incisões feitas em pedras moles (muito raras em comparação com a abundância das fichas de barro). Surgimento da escrita cuneiforme arcaica (escrita caracterizada por elementos em forma de cunha que serviu para transcrever a língua dos sumérios, a princípio em ideogramas, depois em sílabas), usando muitos símbolos idênticos ou similares para inutilizar as fichas impressas. Este estágio foi também o começo da contagem abstrata e da escrita. Continuação do uso dos sistemas contábeis de fichas.

Mattessich (1994) também procurou resumir as características do sistema contábil de partidas dobradas através de fichas, sendo que as principais são as seguintes:

a) Realidade física (transferência de ativos):

- entrada de fichas no envelope A: equivalente a um crédito na conta A;
- saída de fichas do envelope B: equivalente a um débito na conta B;
- formato da ficha indica o tipo de conta de ativo (ex.: carneiro, tecido, etc.);
- número de fichas indica a quantidade de unidades (de carneiro, de tecido, etc.).

b) Realidade social (propriedade e declaração de débitos):

- formato das fichas impressas sobre a parte externa do envelope: equivalente a um crédito em uma conta de patrimônio líquido, registrando a existência de um débito ou relação de propriedade sobre um ativo;

- fichas dentro do envelope: equivalente a um débito em uma conta de ativo, conectando a realidade física de um ativo com a realidade social de um débito ou de um direito de propriedade, exatamente igual a um moderno lançamento de partida dobrada.

c) Características do controle:

- controle empírico: fazer um inventário (por exemplo: contagem de ativos como carneiros na pastagem A) e compará-lo com o conteúdo de ficha de carneiro no envelope (envelope A). Se os dois não forem perfeitamente correspondentes em número e tipo, existe uma discrepância empírica, isto é, algum ativo desapareceu ou alguma ficha está perdida ou foi erroneamente adicionada.

- controle tautológico: este controle era feito com a contagem de fichas no envelope A e sua comparação com os impressos na superfície do envelope A. Caso os dois não forem perfeitamente correspondentes em número e tipos, um erro de registro analítico ocorreu, ou

















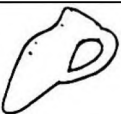









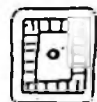









seja, algum escriba esqueceu de imprimir alguma ficha sobre a superfície do envelope ou imprimiu a mais, ou esqueceu de colocar dentro do envelope uma ficha já impressa no seu exterior. Mas se tudo foi realizado com inteira propriedade, as impressões no envelope e as fichas combinarão pela mesma razão tautológica que deu origem a igualdade de todos débitos e créditos em um balancete de verificação no sistema contábil de partidas dobradas.

Como afirma Mattessich (1994, p.6), o “barro é um material muito versátil que até o próprio homem pode ter surgido dele. Este fato pode ser mitológico ou religioso, mas o fato de que a contabilidade teve origem no barro possui uma grande base científica”.

Alguns exemplos de fichas de barro e de pictográficas, apresentadas por Schmandt-Besserat (1992) e retratados por Mattessich (1994), serão expostos na página seguinte.

Outros registros da gênese da Contabilidade, posteriores às fichas contábeis de barro, mas muito importantes para a revelação de sua história, podem ser descritos, embora muitos autores tenham sempre defendido que a origem da Contabilidade coincide com o surgimento da escrita e que os primeiros sinais de escrita contábil foram as tábuas de Uruk. Historicamente as tábuas foram criadas muito tempo após as primeiras fichas de barro.

As tábuas de Uruk eram utilizadas para a contabilização “...de pão e cerveja” (Franceschi, 1994, p.12). Estes registros demonstraram fortes evidências no controle físico dos bens, visto que ainda não existia o conceito de valor e moeda. Outra manifestação do uso dos primeiros sistemas contábeis foi as tábuas da cidade de Ur, em escrita cuneiforme, onde eram realizados inventários de materiais e registros do trabalho escravo.

Formato da ficha de barro	Pictográfico	Tradução
		1. <u>Animais</u> : cordeiro
		carneiro
		vaca
		cachorro
		2. <u>Alimentos</u> : pão
		óleo
		doce-mel
		cerveja
		leite de cabra
		3. <u>Texteis</u> : tecido
		lã
		peça de vestuário
		corda
		tapete
		4. <u>Recipiente</u> : celeiro
		5. <u>Mercadorias</u> : perfume
		metal
		pulseira-anel

Por volta do ano 2.000 a.C., no Egito, já existia a obrigação da existência de livros e documentos comerciais, “...enquanto na antiga Grécia o tratamento do aspecto e problema econômico se colocava em segundo plano em relação à questão política” (Franceschi, 1994, p.13). Os egípcios deram grande passo no desenvolvimento da Contabilidade ao escriturarem as contas tendo como base o valor de sua moeda, o “shat” de ouro e prata. Este desenvolvimento deveu-se em parte à administração centralizada exercida naquele país, onde a cobrança de impostos e de outras taxas exigiam um complexo sistema de registro.

Na Síria foram encontradas evidências de registros de inventários de metais preciosos, jóias e outros objetos, provavelmente pertencentes aos templos religiosos.

Na ilha de Creta foram descobertos registros contábeis na forma de tábuas de argila. Por intermédio dos registros contábeis encontrados nesta ilha, verificou-se que seu apogeu agrícola e industrial ocorreu entre 2.100 e 1.580 a.C. O Estado controlava toda produção através dos registros contábeis. Estes registros eram feitos de forma sistematizada, possibilitando um apurado conhecimento do patrimônio estatal.

Com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas contábeis representantes do patrimônio e seus respectivos valores. Para Luchini (1990, p.20) “é opinião geralmente difundida que a primeira confecção de moeda tenha sido em Egina, pequena ilha no golfo de Atenas, em 869 a.C. feita de prata”. As primeiras moedas que tiveram sua criação historicamente comprovada, foram as de Lidia (na Ásia Menor), em 650 a.C., e na Grécia, em 600 a.C..

Um dos documentos contábeis mais evoluídos da antiguidade foi encontrado na Grécia, datando de 454 a 406 a.C., pertencente ao templo de Atenas. Este registro contábil

revelava todos os contribuintes de impostos do império grego. Nas ilhas gregas de Cícladas foram descobertos documentos referentes ao período de 454 a 90 a.C. que registravam os preços relativos dos produtos, o poder aquisitivo da moeda, o custo de vida, etc., daquela época. O desenvolvimento do Estado grego trouxe consigo uma maior necessidade de controle sobre o recebimento de impostos e sobre a prestação de contas à população. Esta necessidade estimulou o desenvolvimento da Contabilidade na sociedade grega.

Enquanto no antigo Egito, na Babilônia, na Grécia vários são os exemplos encontrados dos primeiros registros contábeis, "...escassos são os materiais de que dispomos da época romana e isto é devido ao fato que os romanos adotavam para todo registro pequenas tábuas enceradas onde eram realizadas incisões para a fixação do registro" (Franceschi, 1994, p.13).

Por volta do século V d.C., os impérios clássicos da Eurásia (conjunto continental formado pela Europa e Ásia) viveram uma profunda crise. As incursões ao norte da China, no século I, deram início a uma série de invasões que, nos quatro séculos seguintes, ameaçaram as civilizações estabelecidas na Grécia, Roma, norte da China, Pérsia, Índia e Egito. Tais invasões foram causadas pelo avanço dos nômades da Ásia Central e resultaram no retrocesso da civilização do Mediterrâneo à China no início da Idade Média. As economias dessas regiões regrediram e tornaram-se uma forma de autarquia patrimonial, ou seja, uma economia de subsistência. A Europa, principalmente, permaneceu atrasada. Foi um período de formação em que as sociedades primitivas fundiram-se em monarquias feudais. Mas o processo de consolidação foi lento e interrompido por incursões dos povos bárbaros. A Contabilidade, assim como todo ramo do conhecimento que avança com o desenvolvimento da cultura humana, não evoluiu neste período.

A ascensão do islamismo foi um dos eventos mais significantes e de maior repercussão da história medieval e moderna. Como forma de conter a expansão do islamismo, os cristãos do ocidente criaram as cruzadas medievais com o objetivo de expulsar os muçulmanos da Terra Santa. Mesmo com as constantes catástrofes das cruzadas que arrasaram os Estados cristãos do Oriente, esta guerra santa contribuiu para o renascimento do Mediterrâneo como via marítima, utilizado para dar vigor às atividades comerciais das cidades costeiras da Itália. Entre estas cidades, Veneza conheceu a supremacia comercial de toda costa oriental, do Mediterrâneo à Rússia meridional. A cidade de Florença desenvolveu-se como um grande centro industrial especialmente na fabricação de lã e seda.

O final do século X foi marcante para a recuperação da Europa, em relação ao período precedente de devastação e revés econômico. Cessada as invasões, rapidamente a situação se inverteu. A abertura de novas terras para a lavoura foi a base do processo de recuperação. Excedentes agrícolas tornaram-se disponíveis para o comércio, o que estimulou a fundação e o crescimento de cidades, mercados e feiras. No ano 1.000, Pisa e Gênova estavam começando a emergir das derrotas sofridas nas mãos dos sarracenos (nome dado pelos ocidentais, na Idade Média, aos muçulmanos). Nesta época, das cidades italianas do norte, apenas Veneza praticava comércio ultramar.

Um fato histórico marcante para o desenvolvimento cultural do homem foi a invenção, em 1100 a.C., da escrita alfabética pelos fenícios (base para todas escritas européias modernas). Este acontecimento contribuiu para a difusão de idéias entre os povos, tendo a escrita alfabética como instrumento desta propagação.

Com o ressurgimento da atividade econômica, renasce, também, a importância da Contabilidade. Para Melis (*apud* Iudicibus, 1980, p.41), o século XIII foi o período que marcou o fim da era da Contabilidade Antiga e o início da era da Contabilidade Moderna.

A relevação da Contabilidade, em especial a utilização do sistema contábil de registro de partidas dobradas, deve-se "...a criação da companhia, no qual se reconhece na mentalidade societária a causa primeira do trabalho de passar da revelação fragmentada para uma revelação completa, dispondo de um instrumento contábil que consiste em efetuar um controle sistemático e completo do andamento inteiro da companhia e não apenas sobre um momento e de forma isolada" (Franceschi, 1994, p.13).

A Contabilidade, antes da retomada do crescimento econômico e do surgimento das primeiras grandes empresas, era utilizado como um instrumento isolado e fragmentado de registro da movimentação de bens, de débitos e de créditos, passando para um instrumento mais sistematizado de informação de várias atividades empresariais. As atividades empresariais na idade média eram mínimas, os pequenos comerciantes e artesãos necessitavam apenas de informações simples, como o total de suas dívidas, prazos de vencimento e beneficiários, bem como informações sobre seu contas a receber, que em grande parte dos casos, tratava-se de vendas para pessoas conhecidas e de seu convívio.

O surgimento do comércio em grandes quantidades desencadeou a necessidade de controle. A Contabilidade, conforme Mann (1994), despontou como o instrumento capaz de fornecer as informações necessárias para o gerenciamento dos negócios.

Como os mercados consumidores cresceram e transcenderam os muros das cidades, principalmente em cidades marítimas como Veneza, no mar Adriático, e Gênova, no Tirreno, tanto comerciantes, como consumidores necessitavam de controles de suas mercadorias e de seus negócios. O fluxo de dinheiro envolvido nestas transações aos poucos foi tomando vulto, surgindo, então, a necessidade de controle de entradas e saídas de caixa. A Contabilidade, naturalmente, foi criando sistemas para controle de toda movimentação

patrimonial dessas empresas. Começaram a surgir as primeiras grandes obras que deram um passo decisivo para a fixação da Contabilidade como um instrumento útil no controle patrimonial.

4 - SOLIDIFICAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL DE PARTIDAS DOBRADAS

Pesquisas sobre a origem das técnicas de escrituração contábil transportam para o período entre os séculos XII e XIII, no norte da Itália, as primeiras manifestações práticas do uso do sistema de partidas dobradas em empresas. Após estas primeiras práticas contábeis é que seu uso generalizou-se por toda Europa.

Pesquisas realizadas por Fabio Besta e Edward Peragallo demonstraram que nas cidades de Florença e Gênova e em outros centros comerciais, também desenvolveram o sistema de partidas dobradas, independentes do sistema veneziano apresentado por Pacioli.

Embora, como ficou demonstrado anteriormente, mesmo que os primeiros sistemas de partidas dobradas, com a utilização de fichas de barro, apareceram na pré-história, o uso generalizado deste sistema de registro contábil começou a ser implementado somente com o advento da chamada revolução comercial ocorrida após o século XII.

Dois grandes motivos podem ser apontados como os propulsores do desenvolvimento dos sistemas contábeis de partidas dobradas:

1º) o desenvolvimento econômico na área abrangida entre as cidades de Veneza, Gênova e Florença, criando um ambiente de negócios e um nível comercial bem mais sofisticado que o conhecido até então, dando origem a uma demanda por sistemas contábeis mais sofisticados;

2ª) a aprendizagem da tecnologia de impressão de livros na Alemanha e sua rápida disseminação para os grandes centros comerciais da Europa, principalmente para o norte da Itália.

O desenvolvimento e a propagação das partidas dobradas ajudou o homem a atravessar o último período medieval vivido pela Europa, facilitando a solidificação de um novo período histórico, onde novas formas de administrar e comercializar foram implantadas. O movimento Renascentista (movimento que, no começo dos tempos modernos, procurou renovar não só as artes plásticas e as letras, mas também a organização política e econômica da sociedade) e o capitalismo criaram novas condições sociais, permitindo que mais pessoas acumulassem bens e riquezas. Esta nova situação teve implicações nos negócios e, sem dúvida, nas práticas contábeis.

Como demonstra Mills (1994), existem três eventos que causaram o desenvolvimento econômico do norte da Itália depois do ano 1100. Um foi o aumento rápido e generalizado da população. Isto aconteceu até metade do século XIV, quando uma praga reduziu a população para um terço. O segundo evento foi as oportunidades econômicas oferecidas pelas Cruzadas. A invasão dos turcos à Jerusalém, em 1075, e os conflitos com exércitos europeus por duzentos anos, criou um caminho fértil de comércio entre a Europa e o Oriente Médio. As cidades de Gênova, Veneza e Florença foram, ao longo da história, pontos de contato de negócios com o Oriente Médio. Estas três cidades cresceram, prosperaram e tornaram-se um local importante de comércio com todo norte da Europa. Esta posição central no comércio mundial exercido por estas cidades, resultou em um aumento por todo tipo de serviço especializado, entre os quais inseriu-se os sistemas contábeis.

A data precisa de quando foram introduzidos os primeiros sistemas contábeis utilizando partidas dobradas não é conhecida, mas uma das primeiras manifestações de uso empresarial foi por volta de 1340, na cidade de Gênova.

Este primeiro sistema de partidas dobradas foi desenvolvido por um funcionário público responsável por um ano pela tesouraria da cidade de Gênova. No final deste período, ele possuía todo controle do caixa e de outros itens para prestar contas à comunidade. Este ciclo contábil de um ano e o balanço das contas apresentados por este funcionário público, criou uma necessidade fundamental de responsabilidade e controle sobre os negócios públicos. Os procedimentos de controle contábil das contas da tesouraria e a determinação de um ciclo contábil determinados por este funcionário ajudaram a expandir os métodos contábeis nesta cidade.

Existem vários indícios que o sistema contábil de partidas dobradas emergiu em várias localidades ao mesmo tempo, em resposta a pressões similares de novas condições econômicas, sociais e culturais vividas por estas regiões. Goldthaite (1981) afirma que o início do crescimento econômico de Florença data de, aproximadamente, 1100 e gerou a transformação de uma cidade agrícola e feudal em um centro cosmopolita de banqueiros e comerciantes. A primeira moeda de ouro cunhada na Europa foi em Florença, em 1252. Este fato marcou a origem de um enorme sucesso comercial e de vários negócios para Florença, especialmente ligados a bancos. Grandes sociedades familiares foram criadas, levando Florença a se tornar o maior centro comercial da Europa. Isto, sem dúvida, gerou a necessidade do desenvolvimento de sistemas mais sofisticados que os existentes na época, para controle dos negócios, especialmente no que se refere ao registro das participações sociais. Os sistemas contábeis, segundo Bryer (1991), passaram a representar um elemento indispensável no gerenciamento das atividades empresariais.

A Contabilidade teve um papel importante neste momento inicial do desenvolvimento econômico da região, principalmente pelo tipo de sociedade participativa que estava surgindo na época. Era preciso que os registros das responsabilidades e dos montantes de participação nas sociedades fossem corretamente guardados. Para isso, como afirma Pelagallo (*apud* Mills, 1994, p.88) “livros contábeis foram abertos e no início do século XIV os primeiros manuscritos revelaram débitos e créditos em parágrafos verticalmente dispostos. Isto era uma evidência de que razões com sistema de partidas dobradas existiam desde 1335”. Um outro manuscrito encontrado em Florença, escrito entre 1330 e 1340, apresenta um sofisticado sistema de partidas dobradas, criado de forma independente das outras regiões onde, também por esta época, aflorou o uso destes processos de registro de transações.

Mesmo que o sistema de partidas dobradas tenha sido desenvolvido em mais de uma cidade simultaneamente, Veneza tornou-se a mais conhecida mundialmente, devido ao momento histórico vivido por esta cidade, quando da publicação do primeiro livro impresso que continha este sistema contábil. Pacioli, com sua obra, tornou Veneza imortal para todos estudiosos da Contabilidade.

A Contabilidade moderna pode ser vista, portanto, como o resultado de uma mudança social e econômica vivida por cidades do norte da Itália. O sistema de partidas dobradas foi uma resposta dada pela Contabilidade aos novos e complexos problemas enfrentados pelos novos homens de negócio surgidos a partir do século XII.

5 - COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

Esta parte do estudo está voltada para uma análise evolutiva do processo de comunicação contábil e de como a Contabilidade foi adequando-se às novas realidades vividas pela humanidade ao longo do tempo. Para isso, será necessário uma breve análise do que é a teoria da comunicação e de como a Contabilidade pode inserir-se neste contexto.

A teoria da comunicação, como apresenta Littlejohn (1982, p.20), pode ser entendida "...como qualquer representação ou explicação conceitual do processo de comunicação". Dentro de um contexto de análise mais amplo do que seja uma teoria, é importante destacar que ela sempre representa uma abstração da realidade. Por isso, toda teoria se concentra em certos aspectos de um processo, não revelando a totalidade da verdade sobre algo. Isto deve-se, principalmente, porque as teorias são construções humanas e não divinas. Elas representam o que os observadores estão vendo a sua volta, porém não toda realidade.

Uma teoria é composta de quatro elementos básicos: conceitos, relações, explicações e previsões e enunciados e prescrições de valor. Uma teoria pode não possuir todos estes elementos, ou alguns podem se destacar mais que outros, o que não invalida a teoria em si.

O primeiro componente de uma teoria é seu conjunto de conceitos. "A totalidade do mundo simbólico de uma pessoa - tudo que ela sabe ou diz - é função da formação de conceitos" (Littlejohn, 1982, p.21). A conceitualização de algo consiste em agrupar eventos e coisas em categorias de acordo com as características comuns verificadas pelo observador.

Em se tratando de comunicação, o teórico observa as variáveis envolvidas no processo de comunicar e as classifica e rotula de acordo com os padrões percebidos. Como afirma Kaplan (*apud* Littlejohn, 1982, p.22), "à medida que aumenta o conhecimento de determinada matéria, muda nossa concepção dessa matéria; quando os nossos conceitos se tornam mais adequados, podemos aprender cada vez mais". Assim, quanto melhores forem os conceitos, melhor será a teoria formulada com eles.

O segundo elemento de uma teoria são as relações entre seus conceitos. Littlejohn (1982) apresenta quatro formas de relações teóricas. A primeira é a suposição, ou seja, existe uma relação presumida ou conjetural, a partir do qual se seguem logicamente as outras relações previstas. É preciso uma profunda análise da lógica da teoria para que se possa acompanhar o raciocínio retrospectivo, até se chegar às verdadeiras premissas subentendidas nas previsões teóricas. A segunda forma de relação é a hipótese, a partir do qual é apresentada uma suposição de relações a ser testada de alguma forma. Uma terceira forma é através dos enunciados de fato. Uma vez verificada uma hipótese, a relação específica é considerada um fato. A última forma de relação são as chamadas leis. A análise de uma relação específica caracteriza um fato e um agrupamento geral de fatos constitui uma lei. Um fato é considerado específico, enquanto uma lei é considerada geral.

O terceiro componente, explicações e previsões, assemelha-se muito com os dois primeiros componentes. Para os estudiosos de teoria, muitas proposições teóricas não atingem este nível. A explicação descreve as relações dos elementos e tenta explicar por que tais relações existem. Normalmente as relações causais são explicadas através do modelo dedutivo, ou seja: se...então. Esta explicação é fundamental para atingir o grau de previsão. Se é possível compreender o que acontece quando existem certas relações, será mais fácil determinar o que poderá acontecer num certo contexto onde as relações conhecidas estão presentes.

O último elemento de uma teoria são os enunciados e prescrições de valor. Mesmo que muitos teóricos defendam sua objetividade, dificilmente não colocam valores pessoais em suas teorias. No caso da teoria da comunicação, vários são os princípios, orientações, prescrições e enunciados implícitos, ou explícitos, do que é bom ou mau no processo de comunicação.

Uma teoria caracteriza-se por um processo de constante verificação, formulação e reavaliação. Com o passar do tempo as teorias mudam, desenvolvem-se e aperfeiçoam-se para melhor explicar a realidade.

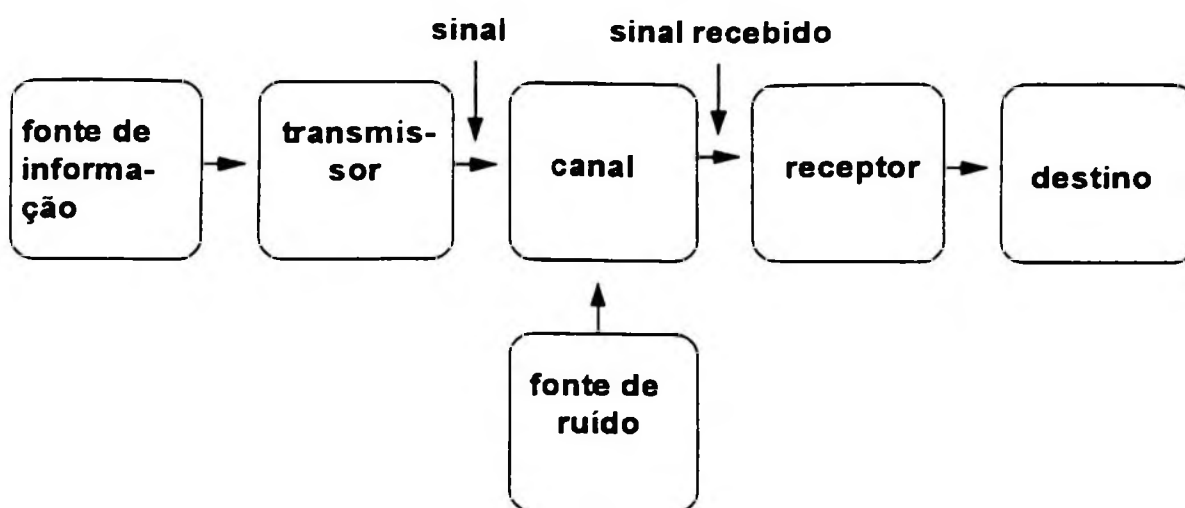
Para Popper (1986), a ciência é feita através de uma permanente construção de hipóteses e de seu cotejamento com a realidade. A ciência, para ele, é formada por uma sucessão de pensamentos, frutos da imaginação criadora do homem, que historicamente se aproxima cada vez mais da verdade (ao mesmo tempo, num certo grau, transforma essa mesma verdade ao transformar o mundo que nos cerca, parecendo afastá-la para uma fronteira cada vez mais distante), sempre capaz de uma explicação cada vez mais abrangente dos fenômenos observáveis, movida sempre pela crítica de nossos erros e pela refutação sucessiva das teorias, uma após a outra, refutações estas que colocarão novos problemas a serem enfrentados, novas perguntas a serem respondidas. Popper (1986) afirma que o progresso científico demonstrou consistir não em acumulação de observações, mas em superação de teorias menos satisfatórias e sua substituição por teorias melhores, ou seja, por teorias de maior conteúdo.

Dentro do estudo multidisciplinar da teoria da comunicação, Knower (*apud* Littlejohn, 1982) destaca três tipos de disciplinas interessadas na comunicação. As disciplinas de processo que enfatizam o processo de comunicação desde um ponto de vista

acadêmico como a antropologia, sociologia, linguística e a psicologia. As disciplinas do comportamento de comunicação que estudam certas condutas específicas de comunicação como a educação, jornalismo, literatura, arte e a fala. As disciplinas de conteúdo que aplicam os princípios de comunicação descobertos em outros campos a situações práticas como a agricultura, administração, contabilidade, política, saúde pública, entre outras.

A comunicação representa uma permuta ou troca de notícias entre um emissor, que envia a mensagem, e um receptor, que a acolhe. A ligação entre estes dois elementos se estabelece por um canal de comunicação (meio de comunicação). A comunicação pode ser verbal (em que o meio é a linguagem escrita ou oral) ou visual (onde o meio é composto de recursos gráficos ou visuais). A teoria da comunicação, em síntese, "...tem por objetivo o estudo dos conceitos e enunciados fundamentais da comunicação verbal ou visual" (Maser, 1975, p.2).

Um dos modelos de comunicação mais conhecido é o de Shannon e Weaver. Este modelo foi apresentado por Littlejohn (1982, p.156):



MODELO DE COMUNICAÇÃO DE SHANNON E WEAVER

A partir deste modelo básico de comunicação, muitos outros autores desenvolveram seus estudos, entre eles, destacam-se Bierman Jr. e Drebin (1989) que apresentaram uma adaptação do modelo básico de comunicação de Shannon e Weaver para o processo de comunicação na Contabilidade. O modelo de Bierman Jr. e Drebin (1989) pode ser desdobrado nos cinco elementos básicos seguintes:

(1) *fonte da informação*: responsável pela produção das mensagens a serem comunicadas ao receptor;

(2) *transmissor*: opera a mensagem de alguma forma para produzir um sinal possível de ser transmitido através de um canal;

(3) *canal*: meio utilizado para a transmissão do sinal;

(4) *receptor*: efetua a operação inversa do transmissor, reconstruindo a mensagem a partir do sinal;

(5)*destino*: é a pessoa (ou coisa) para a qual a mensagem é dirigida.

A Contabilidade, segundo Bierman Jr. e Drebin (1989) possui todos os elementos básicos do processo de comunicação. Estes elementos, hoje em dia, são os seguintes:

(1)*fonte de informação*: os eventos econômicos representam as fontes de informação da Contabilidade;

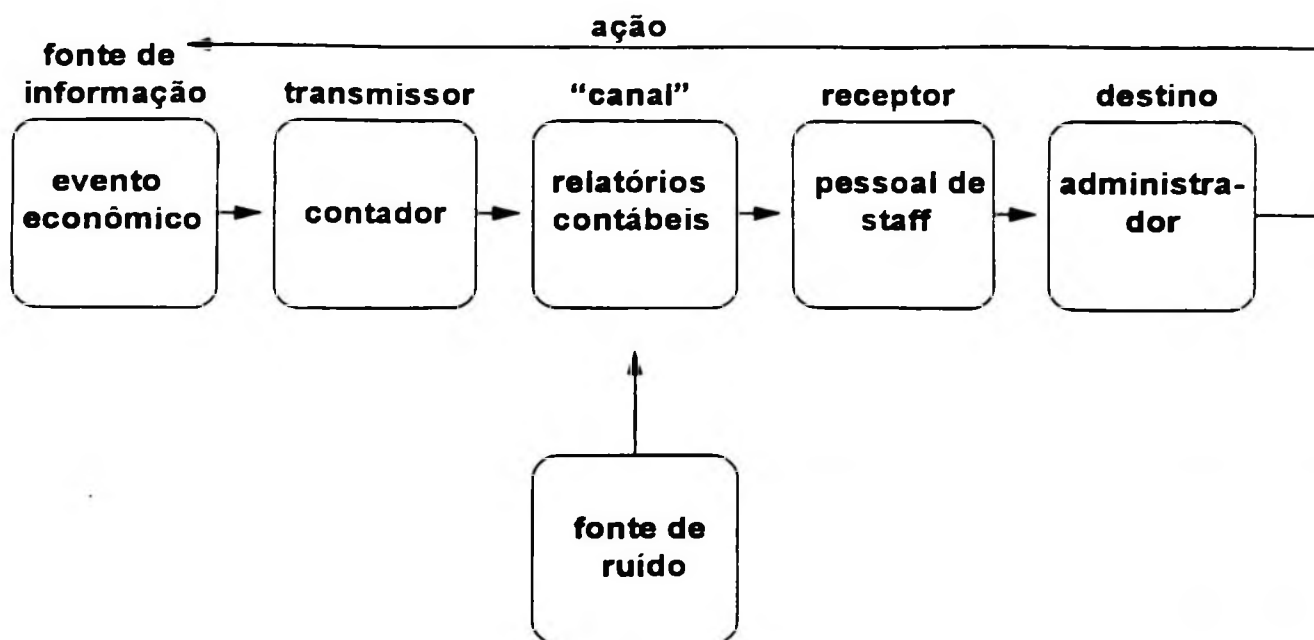
(2)*transmissor*: o contador observa os eventos econômicos e transmite esta informação;

(3)*canal*: a transmissão da informação é feita através dos relatórios contábeis que formam o canal básico da comunicação contábil;

(4)*receptor*: a mensagem transmitida pode ser recebida pelo pessoal de “staff” que decodifica e interpreta a mensagem econômica;

(5)*destino*: o pessoal de : “staff” decodifica e interpreta a mensagem para ser usada pelo administrador ou tomador de decisão, que é o destinatário final da mensagem. O administrador, ou tomador de decisão, pode ser ao mesmo tempo receptor e destinatário da mensagem.

Graficamente, o modelo de Bierman Jr. e Drebin (1989, p.259) ficou da seguinte forma:



SISTEMA CONTÁBIL COMO UM SISTEMA DE COMUNICAÇÃO

Como um sistema aberto, o sistema de comunicação contábil será afetado pelas ações dos administradores, ou tomadores de decisão, causando um efeito de realimentação no sistema.

Dentro do campo mais restrito de análise da teoria da comunicação, destaca-se a teoria da informação.

A teoria da informação ou teoria matemática da comunicação, denominação dada por Shannon (1949), foi formulada como uma teoria visando a solução de problemas de otimização do custo na transmissão de sinais. Esta teoria se concentra na medição da informação, ou seja, trata do estudo quantitativo da informação em mensagens e do fluxo de informação entre emissores e receptores.

A teoria da informação desenvolveu-se, segundo Weaver (*apud* Littlejohn, 1982, p.153) em três áreas distintas de interesse. "A primeira dessas áreas, ou nível técnico, preocupa-se com a exatidão de transmissão da informação. O nível semântico trata dos significados da informação para a fonte e o receptor. Finalmente, o nível de eficiência trata da influência da informação sobre o receptor".

A teoria da informação procurou definir com precisão o que seja informação. Para definir informação, é preciso entender primeiramente o que seja entropia. Entropia significa a ausência de organização em uma situação, ou seja, quando existe entropia a situação é imprevisível. Informação é "...uma medida de incerteza ou entropia numa situação" (Littlejohn, 1982, p.153). Quanto maior for a incerteza na situação, maior será a informação. Em situações completamente previsíveis, não existirá informação. Em termos quantitativos, pode-se definir informação como sendo uma função do número de mensagens necessárias para reduzir completamente a incerteza na situação. Um tomador de decisão necessitará de mais mensagens numa situação complexa do que em uma situação simples, portanto, numa situação complexa existe mais informação que numa situação simples.

Dentro do processo de transmissão de mensagens, ou seja, iniciando na fonte de informação até chegar no destino, podem ocorrer ruídos perturbadores da transmissão do sinal.

Um ruído pode ser definido como "...todo fenômeno que é produzido numa comunicação e não pertence à mensagem intencionalmente emitida" (Epstein, 1986, p.21). Um ruído pode estar presente em qualquer tipo de comunicação, tanto na visual, escrita, sonora, etc.

A origem do ruído pode ser em função de defeitos no canal ou de fontes externas. O ruído pode ser aleatório, configurando o ruído branco, onde um conjunto de sinais perturbadores possuem uma probabilidade de ocorrência sempre igual para cada sinal. No ruído chamado colorido, os sinais não se apresentam com a mesma frequência. O ruído é responsável, portanto, pela alteração da recepção fiel da mensagem.

Uma das formas de proteção contra ruídos é a redundância. A redundância é "...um fator capaz de proteger a mensagem contra o ruído, embora onerando a transmissão, uma vez que emprega um número maior de sinais do que o estritamente necessário"(Epstein, 1986, p.21). A redundância é o preço pago para proteger as mensagens das perturbações causadas pelos ruídos. Uma transmissão acurada deve utilizar um nível de redundância suficiente para compensar o montante de ruído presente na transmissão. Caso exista redundância em excesso, a transmissão será ineficaz, em função do alto custo de transmissão. Se for insuficiente, a transmissão será inexata.

Littlejohn (1982) apresenta quatro generalizações que ajudam a entender o papel da informação na comunicação. A primeira é a de que a informação surge no processo de realização de escolhas, ou seja, a informação é uma medida de liberdade de escolha. Quando aumenta o número de alternativas numa situação, a informação também aumenta. A informação, ou liberdade de escolha, aumenta igualmente com a falta de previsibilidade dos resultados. A segunda generalização é de que a informação deve ser transmitida. A incerteza de uma mensagem, que consiste em símbolos padronizados, é transmitida através de um canal para um receptor. Como qualquer situação, uma mensagem possui um grau de incerteza ou informação. As mensagens contêm alguma redundância, tanto quanto previsibilidade. Além de sua própria incerteza interna as mensagens também podem ser analisadas em termos da quantidade de incerteza que elas removem da situação a cujo respeito estão sendo comunicadas. A terceira generalização é de que a informação reduz a

incerteza. A última generalização é de que a informação altera o estado do organismo. As mensagens têm impacto sobre o receptor.

Dentro do campo contábil, a informação sempre representou o principal elemento propulsor de seu desenvolvimento. Como aponta Pérez (1994, p.9), “a informação se transformou em um recurso igual ao trabalho e ao capital”.

Em matéria de informação contábil, cabe aos profissionais da área, como defende Lesourd (1990), a busca da qualificação dos canais de comunicação, como forma de melhor atender os usuários dos relatórios contábeis.

A necessidade de informação gerou a Contabilidade. Hoje, a informação nutre a Contabilidade. Na opinião de Fellner e Mitchel (1995), a informação é um elemento essencial para a Contabilidade. Para Humphreys (1994), a informação tem um papel estratégico para o sucesso de qualquer empreendimento. Para Messmer (1991), a informação contábil é um dos caminhos para o sucesso da entidade. Sem informação não existe Contabilidade, sem Contabilidade não existe informação.

O processo de comunicação contábil deverá gerar informações que sejam úteis para os vários usuários da Contabilidade. De acordo com Barsantini (1982), para que a informação contábil seja útil, deve reunir as seguintes características:

- 1)Oportunidade: a informação contábil deve satisfazer as necessidades dos usuários sempre que necessário;
- 2)Confiabilidade: a informação contábil deve permitir que os usuários possam utilizá-la em suas decisões. Para o usuário a informação deve ser representativa e verificável;
- 3)Clareza: a informação contábil deve ser a mais inteligível possível;

4)Comparabilidade: a informação contábil deve ser capaz de satisfazer as necessidades dos usuários de procederem a comparações;

5)Produtividade: a informação contábil deve levar em consideração a relação custo-benefício;

6)Motivação: a informação contábil deve ser emitida no momento que tenha a maior capacidade possível de influenciar o usuário na sua tomada de decisão.

De um modo geral, a Contabilidade deve, através de seus sistemas de comunicação, municiar seus usuários com informações capazes de instruí-los, aumentando suas habilidades no processo decisório. O processo de comunicação contábil terá sucesso, de acordo com Madonik (1995), no momento que criar uma linguagem que seja capaz de convencer, influenciar, motivar e controlar pessoas. O sucesso da Contabilidade depende do êxito de seu processo de comunicação.

5.1 - O INÍCIO DA COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

Dentro da proposta apresentada para este trabalho, inseriu-se uma análise histórica da comunicação contábil. Portanto, o passo inicial para esta análise será a apresentação dos primeiros sinais que evidenciaram a utilização da informação contábil como ferramenta para o gerenciamento de negócios.

Como foi apontado no início do trabalho, a Contabilidade começou a fornecer informações para seus usuários no período Mesolítico, ou seja, na pré-história. Mesmo que para esta época não existam explicações conceituais sobre o processo de comunicação, é oportuno que se faça uma referência ao processo de comunicação desenvolvido pela Contabilidade neste período.

O primeiro processo de comunicação contábil que se tem notícias foi criado entre 8.000 e 3.000 a.C.. Mesmo para esta época distante, os primeiros eventos econômicos já representavam as principais fontes de informação para a Contabilidade. O controle do produto da agricultura e da criação de animais, geraram os primeiros "inputs" do processo de comunicação contábil. O primeiro canal de comunicação contábil foram as fichas de barro encontradas em sítios arqueológicos. Estas fichas possuíam a capacidade de revelar para o proprietário do rebanho, ou da produção agrícola, qual a totalidade de seu patrimônio, além de ser um instrumento capaz de demonstrar o saldo de dívidas entre pessoas. Pouco, ou nenhum ruído perturbava a transmissão de mensagens. O sistema de registro contábil através das fichas de barro servia plenamente ao propósito a que se destinava.

A evolução do processo de comunicação contábil, com a passagem das fichas simples para as complexas, com seus envelopes e, posteriormente, para as tabelas de pedra ou de barro, apesar do notório progresso como instrumento informacional, provavelmente não criou grandes dificuldades para o transmissor das informações em termos de observação dos eventos econômicos e transmissão de mensagens através destes novos canais de comunicação. Da mesma forma, o destinatário da informação não foi afetado, que nesta época, em muitos casos, era o próprio transmissor, ou seja, o proprietário de uma mercadoria poderia observar o evento econômico, registrá-lo em uma ficha ou tabela e tomar decisões em cima destas informações. Algum tipo de perturbação que poderia surgir nestes antigos processos de comunicação, tinha como principal fonte erros de registro, especialmente gerados por falha humana.

O caminho percorrido pelo processo de comunicação contábil foi idêntico à própria evolução do homem e ao aumento da complexidade de seus negócios. Alguns fatos do período que compreende entre as primeiras manifestações em termos de comunicação

contábil com as fichas de barro e a publicação da obra de Leonardo Fibonacci em 1202, merecem destaque dentro do processo evolutivo informacional da Contabilidade.

Este período foi marcado pela revolução em termos de canais de comunicação. A Contabilidade, em sua era antiga, incorporou vários novos veículos de comunicação desenvolvidos pelo homem.

Com a invenção da escrita pictográfica, em 3100 a.C., pelos sumérios, a Contabilidade obteve uma nova forma de transmitir suas mensagens com a utilização de um sistema com regras determinadas para ordenar seus elementos. Com a adoção desta escrita, seus usuários tiveram mais facilidade de codificar suas mensagens e transferi-las através dos canais disponíveis para seu destino. Obviamente, para as pessoas que compreendiam este tipo de escrita, o nível de ruído nas transmissões diminuíram sensivelmente, em função da adoção de regras explícitas de codificação dos sinais.

Outros tipos de escritas inventadas pelo homem, também facilitaram o processo de comunicação contábil. Entre as mais importantes estão a escrita ideográfica utilizada na China, por volta de 1500 a.C., a escrita linear B em Creta e na Grécia e a escrita cuneiforme hitita na Anatólia, todas da mesma época.

O mundo estava evoluindo em termos de urbanização e desenvolvimento tecnológico, as complexidades das relações sociais exigiam que novos instrumentos de controle fossem criados. A Contabilidade, não furtando-se desta realidade, adotou os novos instrumentos de comunicação criados pelo homem, como uma resposta aos estímulos criados pela própria sociedade.

Em 1100 a.C. ocorreu, provavelmente, uma das maiores revoluções em termos de comunicação com o desenvolvimento da escrita alfabética pelos fenícios. A escrita alfabética foi a base para todas escritas modernas europeias. Quase que no mesmo período, surgiram a moeda e as medidas de valor, completando-se, assim, o sistema de contas contábeis. A partir destas invenções foi possível a determinação de novas formas de comunicação. A Contabilidade passou a transmitir estímulos, através de suas primárias demonstrações, causando modificações no comportamento do destinatário das informações. As mensagens passaram a ser um elo de ligação entre o emissor e o receptor, com muito maior objetividade. Os novos elementos da mensagens: escrita alfabética, moeda e medidas de valor (e os primeiros ensaios matemáticos por volta de 600 a.C. com Tales de Mileto) sublevaram os signos utilizados no processo de comunicação contábil. A quantidade de mensagens com informações inseridas no processo de comunicação, com estes novos elementos, certamente tiveram um reflexo positivo na redução de incertezas no gerenciamento dos negócios da época. Como afirma Chambers (1966, p.169), "os sinais normalmente usados na comunicação de pessoa para pessoa são palavras e números. Em Contabilidade, são usados ambos - para determinar a data de ocorrência do evento, para determinar suas características e para determinar a magnitude de suas propriedades monetárias".

Vários canais de comunicação foram surgindo com intuito de melhor transportar as mensagens, ou seja, melhor reportar os eventos econômicos entre o transmissor e o usuário das informações contábeis. Entre os canais de comunicação mais destacados desta época estão:

- tábuas de Uruk: utilizadas para controle físico de bens, como pão e cerveja;
- tábuas de Ur: empregadas para registro de inventários de materiais e de trabalho escravo;

-livros fiscais do Egito: contabilização de contas com a utilização da moeda "shat" de ouro e prata, para cobrança de impostos e taxas por parte do governo;

-código de Hammurabi da Babilônia: o rei Hammurabi, em 2250 a.C., criou um código com 282 leis, sendo que a lei 104 estabeleceu as primeiras menções históricas sobre Contabilidade, criando uma forma de administrar os recebimentos do governo;

-tábuas enceradas dos romanos: pequenas tábuas onde eram registrados os eventos econômicos da sociedade romana;

-rolos de pele de animais: utilizada pelos faraós para registro de eventos econômicos familiares e de receitas e despesas do monarca;

-papiros e pergaminhos: com o progresso dos meios gráficos de impressão, os transmissores de informações contábeis abandonaram as formas mais rudimentares de registro, como a utilização de troncos de árvores, pedras, barro, osso, para adotarem os pergaminhos, os papiros e as tábuas enceradas como canal de comunicação dos eventos econômicos;

-talhas de madeira: consistiam de duas peças de madeira representando uma o débito e a outra o crédito;

-guippus: foi um dos canais primitivos de comunicação desenvolvido pelos antigos peruanos, formadas por cordas de diversas cores, de comprimento variável, confeccionadas de cordas finas fortemente retorcidas e terminadas em franjas, marcadas com nós, com o objetivo de sinalizarem quantias que lhes eram devidas. As cifras eram expressas pela cor e posição dos nós;

-ábaco: os gregos e romanos utilizavam uma espécie de ábaco que além do significado de pedras ou bolinhas, se distinguiam pela cor, representando as brancas o ativo e as pretas o passivo. O registro era feito através da indicação do nome da pessoa e de uma quantidade de bolinhas brancas ou pretas. A verificação do saldo era feito no ábaco.

-primeiros livros romanos: *adversaria ephemeris* (semelhante ao diário): onde os banqueiros anotavam cronologicamente os recebimentos e pagamentos; *codices ratorum* ou

tabulae: onde eram transcritas as anotações do livro anterior, sendo que estes livros possuíam fê em juízo; *codex accepti et expensi*: uma espécie de livro de receita e despesa; *arcaria nomina* ou livro caixa: livro de conta corrente com pessoas que mantinham relação, sendo o ativo denominado de *expensum* e o passivo de *acceptum*.

A obra *Liber Abaci* de Leonardo Fibonacci, do ano de 1202, marcou uma nova fase para a Contabilidade e para seu processo de comunicação. Esta obra é a mais antiga que trata das primeiras técnicas contábeis. Este período foi marcante, porque é a partir do século XIII que o sistema de partidas simples começa a cair em desuso e "...começam a aparecer exemplos (embora incompletos) de partidas dobradas apenas nos grandes empreendimentos, continuando os menores a adotar a partida simples, mesmo bastante tempo após o trabalho de Pacioli" (Iudicibus, 1980, p.41).

A partir da metade do século XIII os práticos contábeis começaram a adotar livros para registro dos principais eventos econômicos das empresas. Estes livros eram necessários em função do surgimento do comércio em larga escala. A Contabilidade, como era a única fonte capaz de informar sobre o andamento dos negócios, teve que adequar-se a esta nova necessidade de seus usuários. Os principais livros, deste período, que serviam para registro dos eventos e como canal de informação aos destinatários, segundo Melis (1991) eram os seguintes:

-livro secreto ou livro da razão: era um livro exclusivo da empresa, onde eram escritos seus atos constitutivos e as contas de capital e todas transações que envolviam os sócios;

-livro grande: também conhecido como livro razão em Veneza, ou livro principal, livro mestre, livro real, livro de débito e crédito, etc. Ele era utilizado para registro de várias contas, principalmente de mercadorias e matéria-prima;

-livro de entrada e saída: livro utilizado para registro da movimentação da conta caixa;

-livro de posição: livro utilizado para registro de bens imóveis;

-livro para registro de tecidos: utilizado para registrar a movimentação do estoque de tecidos das empresas;

-livro de pequenas despesas: era utilizado para o registro analítico de pequenas despesas e periodicamente seu saldo era transferido para o livro grande;

-livro de vendas: eram anotadas todas as vendas diárias da companhia e periodicamente transferidas para um outro livro denominado de livro de compra e venda, onde eram registrados os saldos das compras e das vendas de um determinado período:

-livro do trabalho, livro do tintureiro, livro da arte da lã, etc.: estes livros eram utilizados para registro de todo custo industrial.

Todos estes livros possuíam o propósito de facilitar o entendimento das transações realizadas pelas empresas da época. Os administradores tinham nestes livros uma apreciável fonte de informações para controle de seus negócios. Era o início da era do capitalismo e a Contabilidade contribuiu para o seu desenvolvimento como única fonte de informação capaz de prover os usuários com um fluxo de informações úteis para suas tomadas de decisões. O que convém salientar é que nesta época, embora os chineses já dominassem a arte da impressão desde o ano de 853, a Europa imprimiu seu primeiro livro somente em 1445, portanto, esse canais de comunicação contábil eram todos manuscritos e não impressos.

O passo seguinte, em termos de canais de comunicação contábil, foi o desenvolvimento de livros específicos para registro de lançamentos contábeis, como o *memoriale*, onde eram registradas as transações da empresa em ordem cronológica sem muita elaboração; o *giornale*, que servia para registro diário das transações; e o *quaderno*, utilizado como um livro razão. Este período estava especialmente voltado para a arte de

arrumar os livros contábeis. Estava latente a preocupação dos práticos da Contabilidade de que estes livros eram uma rica fonte de informações e que mereciam um melhor tratamento em termos organizacionais.

O canal supremo de comunicação contábil, o balanço patrimonial, foi desenvolvido em um período que Melis (1991) classifica como a idade da sistematização contábil. Uma das primeiras observações de construção de um balanço foi no ano de 1300, na Compagnia de Giovanni Farolfi de Florença. A Contabilidade estava buscando um estreitamento nas relações com seus usuários. O balanço foi uma forma encontrada para demonstrar a situação patrimonial da empresa em um dado momento. O transmissor das informações (os praticantes da contabilidade na época) desenvolveram um canal de transmissão (o balanço patrimonial) capaz de fornecer um nível de informação para o destinatário (usuário das informações contábeis) de muito maior qualidade, portanto, com muito menos perturbações na transmissão dos sinais.

O mais famoso dos escritores contábeis, Luca Pacioli, tratou em sua obra de uma espécie de balanço de encerramento do livro razão, o que hoje denomina-se balancete de verificação. Este instrumento era destinado a verificar a igualdade do dever e do haver. A partir de Pacioli, a Contabilidade toma um rumo mais acelerado de desenvolvimento e de adaptação às necessidades de seus usuários.

Embora Pacioli não tenha sido o criador das partidas dobradas, como já foi destacado anteriormente, foi graças a sua obra que este método de registro contábil tomou corpo e disseminou-se pelo mundo. Este método que possui um sistema de regras destinado a ordenar os elementos passíveis de registro e posterior transformação em mensagem contábil, foi, para muitos estudiosos, responsável pela abolição da "...confusão nas contas através da criação da ordem sobre o caos" (Winjum, 1970, p.745). Este sistema foi

considerado revolucionário em termos de produção de sumários da vida econômica das empresas da época. Como afirma Winjum (1970, p.746) "mesmo que os negócios eram poucos, os comerciantes literalmente não conheciam o estado ou condições de suas finanças". Graças à habilidade do sistema de partidas dobradas os comerciantes obtiveram informações indispensáveis sobre suas atividades econômicas de forma mais ordenada e confiável, reduzindo suas incertezas, o que contribuiu de forma significativa para o progresso de seus negócios.

O sistema de partidas dobradas foi responsável por uma integração sistemática das contas contábeis com o sistema de registro. Esta integração gerou um processo de ordenamento no registro dos eventos econômicos, facilitando o entendimento dos sinais emitidos nos relatórios contábeis. A Contabilidade deve, conforme Board, Rees e Sutcliffe (1992), emitir sinais que facilitem a interpretação da realidade contábil por parte do usuário.

6 - PRIMEIRA ESCOLA DE PENSAMENTO CONTÁBIL

Os primeiros livros impressos deram um impulso significativo para o desenvolvimento da primeira escola de pensamento contábil. Embora muitos autores considerados modernos historicamente façam parte desta escola, foi no século XV, especialmente com a obra de Pacioli, que a história do pensamento contábil teve início. O primeiro movimento que reuniu contadores sobre o manto de uma linha de pensamento foi o contista.

6.1 - ESCOLA CONTISTA

Até o século XVIII, as teorias contábeis vigentes eram praticamente as mesmas consideradas no livro impresso de Pacioli. As primeiras experiências buscando uma exposição sistematizada para a Contabilidade ocorreu muito tempo após a publicação das primeiras obras que trataram das partidas dobradas.

A preocupação dos primeiros autores estava em descrever e apresentar exemplos de como registrar transações em livros contábeis através de partidas simples ou dobradas. A Contabilidade, para eles, deveria preocupar-se especialmente com a processo de escrituração e com as técnicas de registro através dos sistemas de contas. Este trabalho, centrado basicamente em contas, originou a primeira escola de pensamento contábil: Escola Contista.

Como afirma Silva (1959, p.53) “com o desenvolvimento do comércio, veio a reconhecer-se a importância da escrituração mercantil e a necessidade de sistematizar os

conhecimentos contabilísticos”. Esta importância dada à escrituração contábil impulsionou o desenvolvimento de regras e princípios de escrituração que fizeram da Contabilidade uma aliada no gerenciamento dos negócios.

Os primeiros registros contábeis na forma de fichas de barro, pedaços de ossos de animais, pequenas tabuletas de madeira, pedras, papiros, pergaminhos, tornaram-se, a partir do advento dos primeiros livros contábeis impressos e da consequente disseminação da técnicas de registros em partidas dobradas, um instrumento de controle administrativo para todo tipo de empresa, da familiar à governamental.

Foi necessário a substituição de sinais, ou da própria memória do comerciante, por registros objetivos e duráveis para o controle das atividades comerciais.

Com o fim do feudalismo a Europa viveu uma transformação econômica com um novo direcionamento voltado para o capitalismo. O aumento dos negócios e das atividades comerciais demandaram o aumento de controle através de sistemas contábeis mais sofisticados e sistematizados.

Com este pensamento transformador, muitos estudiosos contábeis da época procuraram desenvolver modelos contábeis para apoiar o desenvolvimento econômico que o mundo, principalmente a Europa, estava vivendo.

Para estes pensadores contábeis que criaram o movimento contista, o processo de escrituração contábil deve estar subordinado ao funcionamento das contas. O objetivo das contas é sempre o de registrar uma dívida a receber ou a pagar, ou seja, o processo central de registro do *haver* e do *dever*. 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 haver. Como o número de transações aumentou muito com o abandono do feudalismo e com o ingresso em um regime sócio-econômico onde os meios de produção passaram a pertencer a qualquer pessoa que possuía capital, as relações de crédito entre compradores e vendedores também cresceram. Este crescimento transformou, mesmo para os pequenos comerciantes, a forma de tratamento destas relações comerciais. As contas contábeis foram um dos mais hábeis instrumentos utilizados para registrar estas relações.

Nestes primeiros momentos de Contabilidade sistematizada não existia uma distinção entre a Contabilidade como um ramo de conhecimento humano e o processo de escrituração. A Contabilidade, para os contistas, "...apresentava-se pois como Ciência das Contas" (Herrmann Jr., 1970, p.39).

A escola contista teve grande impulso com os trabalhos dos contistas franceses. Entre os mais destacados contistas franceses encontra-se Edmundo Degranges, que no ano de 1795 expôs a teoria das cinco contas. O trabalho de Degranges foi baseado em um estudo apresentado, em 1675, pelo francês Jacques Savary, sobre teoria geral das contas. A teoria das cinco contas é a seguinte (Herrmann Jr., 1970, p.38):

"O comércio tem 5 objetos principais, que continuamente lhe servem de meio de troca, isto é:

- 1º) mercadorias;
- 2º) dinheiro;
- 3º) efeitos a receber;
- 4º) efeitos a pagar;
- 5º) lucros e perdas."

O processo de funcionamento da teoria das cinco contas indica que para o comerciante visualizar em conta separada o que recebe e o que paga, como também os lucros ou prejuízos, deve abrir uma conta para cada um dos cinco objetos gerais. portanto, na idéia de Degranges, seria necessário abrir a conta da pessoa com quem mantém transações a prazo e, também, abrir cinco para si mesmo, ou seja, uma para mercadorias, uma para caixa, uma para os efeitos a receber, uma para os efeitos a pagar e uma para o resultado. Estas contas, na realidade, representam o comerciante. Para ele, o lançamento a débito ou a crédito em uma destas contas representa debitar ou creditar o próprio comerciante. A teoria das cinco contas não foi muito bem aceita na Itália, não tornando-se uma teoria universal.

Mesmo não sendo uma teoria aceita em todos os lugares, ela não fugiu do princípio do contismo de destacar o *dever* e o *haver*.

O contismo, centrado no problema de evidenciar os saldos das contas a receber e a pagar e seguindo os princípios ditados pelos primeiros trabalhos escritos sobre técnicas comerciais, seguiu a regra de quem recebe deve e quem entrega tem a haver. As contas, na realidade, representam o conjunto de débitos e de créditos que uma pessoa tem em relação a outra. As contas a receber e a pagar, com o desenvolvimento da teoria das contas, ao longo dos anos, uniram-se a várias outras contas representando valores e outros bens como: dinheiro, mercadorias, etc. Sua movimentação seguia os mesmos princípios ditados para as contas a receber: eram debitadas quando aumentavam e creditadas quando diminuían. Por outro lado, as contas de passivo deveriam funcionar de forma equivalente à movimentação das contas a pagar, ou seja, aumentavam com créditos e diminuían com débitos.

O passo seguinte foi a criação da conta de capital, principalmente porque o surgimento de sociedades com mais de um capitalista exigiu este registro separado. A conta capital emprega, como afirma Melis (1991), um senso próprio da voz haver e, por convenção, da voz dever, quando o sócio, com sua quota, abandona o corpo da companhia. A conta de capital foi um instrumento que consolidou o princípio da entidade separada de seu proprietário. Para muitos contistas, a conta de capital assemelha-se a uma dívida da empresa para com o capitalista.

Seguindo a teoria desenvolvida pelos contistas, as contas representam, em todas as situações, uma pessoa, mesmo que a denominação utilizada seja o nome de uma coisa. Todas as contas são pessoais, embora alguns autores, como Fábio Besta, não tenham aceitado esta personificação das contas. A teoria da personificação das contas possui vários desdobramentos em se tratando das pessoas as quais as contas deveriam ser abertas. Silva (1959) apresenta duas modalidades de pensamento contista onde esta personificação é distinta. Estas modalidades serão brevemente discutidas abaixo.

Para uma corrente de contistas, dentro de uma empresa podem ser distinguidas três espécies de pessoas: o capitalista ou proprietário, o gerente e terceiros (fornecedores, clientes, etc.).

As contas contábeis devem ser abertas em nome dessas três pessoas, tendo como denominação o nome do capitalista, o termo gerente e cada uma das entidades que correspondem aos terceiros. Assim, estas contas serviriam para registrar o investimento do capitalista (capital social) sobre o gerente e suas modificações (através do resultado do exercício), bem como, outras dívidas do gerente e suas alterações, como a conta caixa, mercadorias, etc.

Seguindo esta teoria contista, todas as contas representam pessoas, mesmo que tenham denominação de coisas ou pessoas, e seus saldos representam créditos e débitos de seus titulares.

A movimentação da conta gerente deve estar vinculada ao motivo que lhe deu origem. Como os débitos e créditos da pessoa do gerente tem várias origens, não deve ser aberto apenas uma conta com a denominação de gerente ou com o nome do gerente, mas uma série de contas intituladas de gerente-caixa, gerente-mercadorias, ou de forma mais simplificada, caixa e mercadorias.

O investimento inicial do proprietário da empresa deve ser lançado a crédito do capitalista (conta que representa o capital social) e a débito na conta do gerente (se o investimento do capitalista foi em dinheiro, deve ser debitada a conta gerente-caixa, ou outra conta que corresponda ao ativo entregue pelo proprietário). Quando o gerente efetua uma compra a prazo de mercadorias, por exemplo, o lançamento sugerido pelos contistas que defendem esta modalidade, deve ser a crédito do fornecedor e a débito do gerente na conta mercadorias.

Dentro desta modalidade de contismo, a conta de capital deve ser considerada como uma dívida para com o proprietário como uma característica conta de passivo.

Em todas transações efetuadas pela empresa, para estes contistas, sempre estarão presentes as pessoas envolvidas, assim, uma dívida a pagar de uma pessoa corresponde ao direito a receber de outra. Um lançamento a débito em uma pessoa corresponde a um lançamento a crédito em outra.

Para outros contistas existe uma outra modalidade onde são destacados, além do proprietário e dos correspondentes (devedores e credores da empresa), os empregados ou agentes depositários dos recursos aplicados pelo capitalista na empresa.

Os agentes depositários são debitados por tudo que lhes é entregue e creditado por tudo que entregam. O mesmo agente depositário pode possuir mais de uma função dentro da empresa, sendo que neste caso, será debitado pelos ativos que tem sob sua responsabilidade. Para cada agente depositário deve ser aberta uma conta com seu nome e com valor correspondente ao bem sob sua guarda. O ativo, portanto, é constituído pelos bens assumidos pelos agentes depositários e pelas dívidas de terceiros e o passivo pelo direito do capitalista em relação aos recursos aplicados na empresa e pelas dívidas da empresa para com terceiros. As contas, na realidade, evidenciam os direitos e as obrigações da empresa em relação às pessoas.

Nesta modalidade fica bem evidente a regra dos primeiros tratadistas contábeis: quem recebe, deve; quem entrega tem a haver.

Muitas críticas foram feitas a esta regra, uma vez que em certas situações não fica clara a origem da transação. Por exemplo: se a empresa "A" recebe uma doação da empresa "B", seguindo a regra de quem entrega tem a haver, a empresa "B" ficaria com um direito a receber da "A", o que não é verdade. A solução para este caso, segundo os contistas, é de que o valor recebido em doação foi dado à pessoa do proprietário-capitalista e este repassou para a empresa, portanto, o valor deve ser escriturado em seu nome.

Outras situações também surtiram críticas à regra dos contistas no que se refere à contabilização. Por exemplo: quando ocorrem contingências, como geadas, secas, inundações, etc., que não caracterizam operações normais da empresa, devem ser

contabilizadas, porém os contistas não apresentam, seguindo suas regras, uma forma clara de como evidenciar estas situações.

Apesar das críticas, coube aos contistas o papel de iniciadores de uma corrente de pensamento que, sem dúvida, fortaleceu a Contabilidade como uma atividade humana com vida própria.

6.2 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA CONTISTA

Embora vários tenham sido os autores que contribuíram para a primeira fase do desenvolvimento do pensamento contábil, tais como os apontados por Iudicibus (1980): Leonardo Fibonacci, Francesco di Balduccio Pegolotti, Alvise Casanova, Angelo Pietra, Ludovico Flori, foram Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli que se destacaram consideravelmente em relação aos demais. Estes dois autores serão explorados a seguir.

6.2.1 - BENEDETTO COTRUGLI - SUA VIDA E SUA OBRA

Um dos primeiros manuscritos que incluem as contas de partidas dobradas datam de 1458. Este foi desenvolvido no castelo de Serpico, perto de Avelino, escrito por Benedetto Cotrugli.

Benedetto Cotrugli nasceu em 1416, na cidade de Ragusa (hoje Dubrovnik), na época sob domínio de Veneza. Foi um comerciante que atuou nas cidades de Ragusa, Barcelona, Gênova e Florença. Passou muitos anos em Nápoles, tendo em vista que os nascidos em Ragusa gozavam de alguns privilégios. Em Nápoles, exerceu atividades comerciais e prestou serviços para o Reinado de Nápoles durante o governo do Rei Alfonso

V de Aragon e de seu filho Ferdinando I. também conhecido por Ferrante. Cotrugli trabalhou nas missões diplomáticas do Reinado. Enfrentou alguns problemas e foi deposto do cargo, retornando para Ragusa.

Cotrugli voltou à Nápoles, mas não permaneceu nesta cidade em função de uma peste devastadora. Transferiu-se para o castelo de Serpico, onde, provavelmente, completou seu manuscrito.

Como a impressão do primeiro livro na Europa foi em 1445 (embora o primeiro livro impresso tenha sido feito na China em 853) por mérito do alemão Johannes Gutenberg e introduzida na Itália por seus compatriotas Corrado Schweinheim e Arnold Pannartz, cerca de dez anos depois, esta obra de Cotrugli não passou de um manuscrito, motivo que pode ter dado a Luca Pacioli o grande mérito de ter sido o primeiro a fazer um livro, instrumento de muito mais fácil penetração na sociedade do que um simples manuscrito.

O primeiro livro impresso na Itália foi no Monastério de Subiaco, em 1464, que tratava de *Ars Grammatica*, escrito por Elio Donato.

Antes da introdução da impressão na Europa, todos livros eram manuscritos e o trabalho de copiá-los cabia a habilidosos copiadotes. Um número muito pequeno de exemplares eram produzidos, com um custo altíssimo, impedindo a divulgação de conhecimentos indispensáveis para o desenvolvimento do homem, como as partidas dobradas. Um exemplo deste fato foi o livro de Leonardo Pisano (também conhecido como Leonardo Fibonacci), escrito em 1202, intitulado "...*Liber Abaci*, um compêndio sobre cálculo comercial que demarca, segundo Federigo Melis, o limite entre a era da Contabilidade Antiga e a era da Contabilidade Moderna" (Iudicibus, 1980, p.41). Embora esta obra tenha sido de grande importância para a história da Contabilidade e sem demérito

ao trabalho de Fibonacci, um livro com uma tiragem limitadíssima. "...somente três exemplares..." (Antinori e Esteve, 1994, p.12), não poderia percorrer caminhos longínquos, estendendo-se por toda Europa.

O manuscrito de Cotrugli foi denominado "*Il libro dell'arte di mercatura*" e como não foi inicialmente impresso, contou com poucos exemplares, como todos manuscritos da época. Somente após 115 anos foi realizada a primeira impressão do manuscrito, na cidade de Veneza, com o nome de "*Della mercatura e del mercante perfetto*", preparada por Francesco Patrizi. O manuscrito original de Cotrugli foi perdido, sendo que a versão mais antiga que existe é datada de 1484 e se encontra na Biblioteca Nacional de Florença.

O trabalho de Cotrugli consistiu de quatro livros. O primeiro possui dezenove capítulos e trata de técnicas e práticas que os comerciantes da época deveriam conhecer. Estes capítulos iniciais possuem assuntos variados como: letra de câmbio, seguros, permutas, vários tipos de comércio e livros de registros. Os outros três livros, como comenta Yamey (1994), apresentam os deveres do comerciante para agir como um verdadeiro Cristão, tanto no trato do negócio como no comando de seus empregados. Fica claro que a intenção de Cotrugli, ao escrever seu manuscrito, era, além de dar informações necessárias para melhorar o desempenho dos comerciantes da época, apresentar um guia moral para que a profissão de comerciante estivesse dentro dos padrões de conduta ditados pela Igreja.

Cotrugli desenvolveu em seu trabalho os dez mandamentos proibidos para o comerciante. Estes mandamentos aparecem no capítulo intitulado: "*Cose proibite omnino al mercante*". Tucci (*apud* Yamey, 1994, p.45) comenta nove dos dez mandamentos de Cotrugli:

1º) o comerciante não deve participar de jogos que envolvam dinheiro, tais como cartas ou dados;

2º) o comerciante não deve beber ou comer excessivamente;

3º) o comerciante não deve ter contato com pessoas pecaminosas e infames;

4º) o comerciante não deve praticar alquimia, porque a prática do comércio envolve o exame de coisas estáveis e certas;

5º) o comerciante não deve participar de pelejas, porque não é uma atividade séria, é cara e pode levar a caminhos errados;

6º) o comerciante não deve contrabandear;

7º) o comerciante não deve fornecer peso ou medida falso;

8º) o comerciante não deve ter muitos amigos imprestáveis ou medíocres;

9º) o comerciante não deve ser extravagante. Para Cotrugli, assim como ser avarento é o principal vício de um magnífico senhor, a extravagância é o mais sério vício de um comerciante.

O décimo-nono capítulo do livro um é dedicado ao registro de contas. Este capítulo foi denominado de: "*Del'ordine di tenere le scripture*". Ele contém cinco páginas do total de 160 do manuscrito.

Para Cotrugli, o comerciante não precisaria ter uma memória prodigiosa para exercer seu negócio. Era preciso, para isso, que ele possuísse três livros de contas para o registro de suas transações: livro de gastos (*ricordanze*), livro diário (*giornale*) e o livro razão (*libro grande*).

Uma das explicações de Cotrugli é sobre o valor e a natureza do capital. Para ele, deve ser registrado da seguinte forma: torna-se devedor a coisa que você possui e torna-se credor seu capital. Cada transação deve ser registrada duas vezes no razão, torna-se devedor

aquele que tem a dar para a empresa e credor aquele que se ter a haver. ou seja, aquele que deve à empresa. Cada partida (lançamento) no razão deve ser feito em ambos os lados da folha. Isto se deve, provavelmente, como comenta Yamey (1994), ao fato de que Cotrugli apresentou um modelo de razão em uma folha com duas faces utilizáveis, sendo a frente para registro dos débitos (*dare*) e o verso para registro dos créditos (*havere*). No registro de cada transação deve ser informado os seguintes itens: quando, quanto, com quem e porque. Cotrugli, em se tratando de registro contábil, defendia que primeiro era preciso registrar a transação e depois entregar a mercadoria, ou primeiro receber para depois cancelar a dívida.

Cotrugli também tratou das contas de receitas e despesas. Para ele, itens de receitas e despesas devem ser registrados no razão da conta de resultado (conta *avanzi* = resultado). O saldo desta conta (*avanzi*) deve ser transportado para o capital. Cotrugli prescreve que esta conta deve ser encerrada todo ano.

Com relação ao livro de gastos e ao diário, Cotrugli apresenta uma breve discussão em seu manuscrito. Um tópico discutido com mais profundidade é quanto ao processo de registro no razão. Cotrugli defende que as contas do razão devem ser registradas em duas moedas correntes, sendo necessário, para tanto, que o razão tenha duas colunas em cada lado da folha, uma para a moeda local e a outra para a moeda estrangeira.

Para muitos, como Melis (1950), Tucci (1990), Chatfield (1996), Cotrugli foi o primeiro autor a descrever o sistema de registro contábil de partidas dobradas. Seu trabalho não teve a mesma ressonância que o trabalho de Pacioli, devido ao momento histórico em que foi escrito, especialmente por ser um manuscrito e não um livro impresso.

6.2.2 - LUCA PACIOLI

6.2.2.1 - SUA VIDA

Da vida do Frei Luca Pacioli pouco se tem notícias, a começar pela data de seu nascimento, que oscila entre os anos de 1445 a 1450. A única certeza que se tem é quanto ao local: Sansepolcro, Itália.

Luca Pacioli foi aluno de Piero della Francesca, de quem, provavelmente, adquiriu conhecimento de matemática. Seu aprofundamento na matéria ocorreu em Veneza, dirigido pelo seu mestre Domenico Bragadino. Era comum para os mestres de matemática da época, principalmente na região de Veneza, ensinarem Contabilidade como uma forma de aplicação prática da matemática. Foi, provavelmente, Bragadino um dos mestres que iniciou Pacioli para a Contabilidade.

Em Veneza, conforme narração de Antinori e Esteve (1994), no ano de 1465, hospeda-se na casa do comerciante Antonio Rompiasi e começa ensinar matemática aos três filhos do comerciante, isto com apenas 20 anos de idade. Além de lecionar matemática, Pacioli trabalhou neste estabelecimento comercial onde aprendeu toda técnica mercantil da época, o que foi muito útil para a preparação de sua futura obra. .

Tornou-se, no ano de 1468, "...leitor público de matemática e canônico em S. Marco" (Antinori e Esteve, 1994, p.9). Escreveu, em 1470, seu primeiro tratado de matemática dedicado ao filho de Rompiasi.

Foi convidado a ir à Roma, segundo Weis e Tinus (1991), por Leon Battista Alberti, no ano de 1471. Alberti acreditava que Pacioli era um homem de grande perspicácia, genial, irrequieto e pleno de interesse, tanto que em poucos anos, após tornar-se frade, em 1474, andou ensinando, com sucesso, em paróquias de várias cidades.

Pacioli lecionou matemática em Perudia, de 1475 a 1478, onde escreveu o seu "*Tractatus mathematicus*"; de Perudia, em 1481, foi para Zara, onde escreveu um livro de álgebra denominado "*Dei casi piú sutili e forti*"; de Zara foi transferido para a Terra Santa e Oriente, retornando para Perudia, em 1487.

Seu temperamento irrequieto e sua fama o levaram para Nápoles, em 1490, e para Pádova, em 1493.

Em Pádova, sua peregrinação foi interrompida com uma ordem superior de transferência para Assis, sob pena de ser excomungado e de ser suspenso do magistério, em caso de recusa.

Ele obedeceu, mas depois de um ano (1494) estava novamente em Veneza onde publicou, impresso na tipografia de Paganino de Paganini, sua maior obra, venerada por mais de cinco séculos: "*La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá*", dedicada ao Duque de Urbino. A primeira edição foi datada de 10 de novembro de 1494.

Convivendo, segundo Ramsden (1994), com o Duque Lodovico Maria Sforza, entre o período de 1496 e 1499, conheceu Leonardo da Vinci, com o qual criou uma estreita amizade, chegando a afirmar que da Vinci "...era um digníssimo pintor prospectivo, arquiteto e músico e dono de todas as virtudes" (Antinori e Esteve, 1994, p.10). Esta versão

de que Pacioli era muito amigo de Leonardo da Vinci. também foi confirmada por Weis e Tinius (1992).

Escreveu, em 1498, o livro "*De viribus quantitatis*" que contém uma série de jogos matemáticos.

Em Veneza, no ano de 1509, publicou a sua "*De divina proportione*" no qual a figura do poliedro foi proposta por Leonardo da Vinci. Pacioli também traduziu, pelo menos, um texto de Euclides.

As outras duas obras que escreveu: "*De ludis*" e "*La scuola perfetta dei mercanti*". não tiveram muito sucesso e foram pouco comentadas nestes últimos 500 anos.

O frei Luca Pacioli foi transferido, entre 1500 e 1507, para Pisa, Bologna, Florença, Perugia e ao fim de 1514, foi chamado à Roma pelo Papa Leão X para ensinar matemática no arquignásio, junto à Corte Pontifícia, onde reencontrou seu amigo Leonardo da Vinci.

No período que permaneceu em Roma, Pacioli recebeu a proteção e a confiança do Papa pelo seu trabalho destacado.

Luca Pacioli morreu, provavelmente, entre abril e outubro de 1517, em Salsopolcro.

6.2.2.2 - SUA OBRA

O frei Luca Pacioli foi considerado um grande matemático do século XV e universalmente conhecido por ter incluído em sua "*Summa*" o Tratado XI (do título IX),

intitulado “*De computis et scripturis*”, onde está inserido o método de registro contábil de Partidas Dobradas, conhecido, na época, como o método de Veneza.

Pacioli justificou a inclusão de seu tratado na “*Summa*” dizendo que “...decidiu inclui-lo por achar grandemente necessário ao mercado que deve saber registrar corretamente suas contas, a partida de crédito e de débito e seus correspondentes e também determinar o lucros e perdas de todo negócio” (Antinori e Esteve, 1994, p.11). Para Pacioli, o comerciante deveria ser um bom conhecedor de registros contábeis e deveria, a qualquer momento, ter noção exata de suas transações.

Esta obra foi dedicada ao Duque de Urbino (Príncipe Guidobaldo di Montefeltro) e foi escrito na língua materna para poder ser utilizado por todos os interessados, sem distinção. Era comum na época que os trabalhos científicos fossem escritos em latim e não em italiano.

Embora, para os iniciantes no conhecimento contábil, Luca Pacioli seja apresentado como o criador das partidas dobradas, ele foi, na verdade, o primeiro grande divulgador deste sistema contábil de registro, pelo fato de coincidir a época de sua obra com a introdução da impressão na Itália. Na época da publicação do “*Summa*”, já existiam em Veneza por volta de 200 tipografias funcionando.

A escolha de Veneza como o local para publicação de seu trabalho deve-se, especialmente, ao fato de Veneza ter sido, na época, a cidade com as principais tipografias e centro do comércio mundial.

O “*Summa*”, segundo Giorello e Sassoli (1994), foi impresso em duas partes, cada uma com paginação própria. A primeira parte está dedicada, praticamente, à aritmética e

álgebra. Esta primeira parte, que inclui alguns cálculos comerciais, foi dividida em oito títulos e apresentada nas primeiras 150 páginas. O restante da primeira parte, com 74 páginas, consiste do nono título, que possui 12 tratados, no qual está incluído o famoso tratado XI. A segunda parte do “*Summa*” é composta de 76 páginas e é dedicada à geometria.

Hoje, quinhentos anos da primeira publicação da obra “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalitá*”, o leitor tem dificuldade de entender, ou de simplesmente ler o livro, devido a sua característica semigótica de impressão e de um grande número de abreviaturas, criando grandes dificuldades ao leitor não habituado com escrita antiga.

Em seu livro, Pacioli fez diversas vezes referência à pessoa do “*ragioneri*” como um homem que deveria ter capacidade intelectual e preparação adequada para desempenhar sua função. Alguns escritores italianos, como Vincenzo Masi, distinguem “...claramente entre *ragioneri* (administrador) e *contabile* (contador)” (Silva, 1959, p.37). O dono de um pequeno negócio, por exemplo, poderia ser o *ragioneri*, mas se a empresa aumentasse seria necessário a contratação de um especialista para a solução não só de problemas contábeis, mas relativo a lucros, sociedades, etc. Para ele, sua obra foi escrita para “...uma melhor preparação aritmética dos práticos contábeis que deveriam resolver problemas difíceis devido à diversidade de moedas e de medidas de cidade para cidade” (Antinori e Esteve, 1994, p.14).

O título IX do Tratado XI do “*Summa*” é composto dos seguintes tratados:

Tratado I - *De societatis* (da carta 150 a 159)

Tratado II - *De socidibus et domorum a pensionibus* (da carta 159 a 161)

Tratado III - *De barattis sive commutationibus* (da carta 161 a 168)

Tratado IV - *De cambiis seu cambitionibus* (da carta 168 a 173)

Tratado V - *De meriti, resti, saldi, sconti e modo de recare a un di* (da carta 173 a 182)

Tratado VI - *Del modo a legare e consolare le monete* (da carta 182 a 186)

Tratado VII - *De viaggiis* (da carta 186 a 188)

Tratado VIII - não possui título - contém problemas relativos ao dinheiro quando intervém duas pessoas (da carta 188 a 192)

Tratado IX - não possui título - contém problemas relativo ao dinheiro quando intervém três pessoas (da carta 192 a 194)

Tratado X - *De straordinariis* (da carta 194 a 197)

Tratado XI - *De computis et scripturis* (da carta 197 a 210)

Tratado XII - *De tariffa* (da carta 211 a 224)

Para o melhor entendimento do trabalho de Pacioli é preciso uma passagem por todos os tratados, especialmente o XI. Os conteúdos destes tratados foram explorados por Antinori e Esteve (1994) e serão brevemente comentados abaixo.

TRATADO I - *DE SOCIETATIBUS*

Neste tratado, Pacioli separou a companhia entre os comerciantes com base na contribuição de dinheiro, de mercadorias ou de pessoas.

Pacioli definiu Capital Social como a soma das contribuições de cada um dos participantes da companhia. O lucro, segundo ele, salvo em caso particular, deveria ser repartido na mesma proporção com que foi composto o Capital Social.

Após esta definição inicial, apresentou numerosos exercícios relativos à entrada de sócios na companhia em tempos diversos. O lucro (ou o prejuízo), nestes exercícios, deveria ser dividido na proporção das quotas de contribuição e pelo tempo de duração desta contribuição. Uma divisão exata deveria ser feita somente no caso que se suponha a formação do lucro proporcionalmente e uniforme em relação ao tempo.

TRATADO II - *DE SOCCIDIS ET DOMORUM A PENSIONIBUS*

Sòccida era um contrato de parceria feito entre proprietários e tratadores de gado, no qual eram repartidos em igual medida os lucros e prejuízos de negócio.

Pacioli não criticou esta parceria quando exercida como um contrato normal de trabalho entre proprietários e tratadores, mas, na sua opinião, infelizmente muitas fraudes eram cometidas de diversos modos, que poderiam estar estipulados em contratos que geralmente duravam três, quatro ou cinco anos.

TRATADO III - *DE BARATTIS SIVE COMMUTATIONIBUS*

Pacioli definiu *baratto* como o câmbio de uma mercadoria por outra com o objetivo de melhorar a própria condição. Ele distinguiu três espécies de câmbios:

- câmbio simples: troca de mercadoria por mercadoria, com ou sem acréscimo de dinheiro;
- câmbio composto: troca de mercadoria por dinheiro a vista;
- câmbio a tempo: troca de mercadoria por dinheiro a prazo.

TRATADO IV - DE CAMBIIS SEU CAMBITIONIBUS

Para Pacioli, aqueles que censuram o câmbio, chamando de usurário o mercador que o exercita, o fazem de forma injusta porque sem o câmbio fica destruído o fundamento do comércio.

O exercício do câmbio pode levar, porém, ao abuso e ele se propôs a ilustrar o que era lícito e o que era ilícito.

Para Pacioli, o câmbio é como um ato onde uma pessoa recebe uma coisa e dá outra. O câmbio, segundo Pacioli, pode ser classificado em:

- câmbio muito pequeno ou comum: corresponde ao câmbio manual ou de praça;
- câmbio real: corresponde ao câmbio quando se efetua emissão de letra de câmbio, onde intervém quatro pessoas: quem recebe a letra e desembolsa o dinheiro, quem recebe o dinheiro e assume a figura de sacador, o beneficiário e o sacado (devedor que recebe ordem de pagar por meio da letra);
- câmbio seco: quando intervém somente duas pessoas: a que recebe a letra e desembolsa o dinheiro e o tomador do dinheiro;
- câmbio fictício: é efetuado com a emissão de uma letra de câmbio “de comodato”, por facilitar a cobrança do crédito.

Pacioli reproduziu um exemplar de uma letra de câmbio e elencou todos seus principais elementos:

- a) data e lugar de emissão;
- b) nome do sacado;

c)nome do beneficiário:

d)assinatura do sacador:

e)ordem de pagar:

f)valor;

g)denominação de letra de câmbio: “esta é a primeira”, esta é a segunda”, etc.;

h)o vencimento, que pode ser indicado:

-ao usual, com base no uso das diversas praças;

-a um certo número de dias mais ou menos de uso nas feiras;

-a partida da galera ou navio (em cidade marinhas);

-ao fim de um dado mês ou dia, isto é. a dia fixo;

-a uma certo período de tempo (exemplo: 3 meses da negociação).

TRATADO V - *DE MERITI, RESTI, SALDI, SCONTI E MODO DE RECERE A UN DÌ*

a)Juros simples: “*merito*” é um termo toscano que indica o juro, fruto do capital, derivado do latim “*merere*” (ganhar).

Pacioli escreveu em seu tratado que se deve determinar o juro de uma Lira (moeda italiana) pelo tempo dado e multiplicar o resultado pelas Liras que compõem o capital.

Na idade média, a subdivisão da lira em “*soldi*” e “*denari*” trazia muita dificuldade para o cálculo de juros. Os matemáticos apresentavam vários instrumentos matemáticos como fórmulas e regras para que os comerciantes calculassem juros (muitos deles possuíam pouca cultura).

Pacioli apresentou o seu "*regule meritorum*" ensinando que para transformar uma taxa percentual anual expressa em Lira em taxa unitária mensal expressa em "denari", era suficiente dividir por 5 o número de Liras. Por exemplo: uma taxa de 10% anual (em Lira) equivale a uma taxa mensal de 2 "denari" por cada Lira.

A fórmula de juros, segundo Pacioli, é a seguinte:

$$I = C \cdot m \cdot im$$

onde:

I = juros

C = capital

m = tempo expresso em meses

im = taxa unitária mensal

b)Desconto simples: Pacioli definiu o desconto como um ato contrário ao juros, porque quando é cobrado juros o capital aumenta, quando se dá desconto o capital diminui. O exemplo dado por Pacioli é o seguinte: para fazer o desconto do total de L. 390.000 a 6% por 5 anos, se descobre o montante de 1 Lira a 6% por 5 anos, isto é L.1,30. Agora, se L. 1,30 descontado a 6% por 5 anos em valor atual é 1 Lira, L. 390.000 por 1,30 se obtém o valor descontado de L. 300.000.

c)Juros compostos (por merecer ao final do ano): Pacioli ensinou que deveria ser adicionado o juro sobre o capital a cada final de ano ou outra data determinada para capitalização fixada e polemizava com aqueles que, uma vez estabelecido o período de capitalização anual, calculavam, por exemplo, os juros compostos por 3 anos e 4 meses, calculando juros compostos para os 3 anos e depois juros simples para os 4 meses. Para Pacioli, o correto era calcular juros por 4 anos e após descontar simplesmente por 8 meses.

d)Manual de juros: também na Idade Média usava-se manuais (tabelas) para cálculo de juros e na verdade os cálculos eram muito trabalhosos e complicados, porque eram todos manuais.

e)Desconto composto (desconto ao final do ano): Pacioli ensinou e usou tabelas de juros também nos casos onde deveria ser calculado desconto de um certo valor. Ele apresentou o seguinte exemplo: para descontar o total de L. 80.000 a 6% por 3 anos, se observa o montante do produto de L. 100 a 6% depois de 3 anos, isto é, L. 119,10. Portanto, se L. 119,10 descontado por 3 anos a 6% dá um valor de L. 100, em proporção L. 80.000 dá X. Se devesse descontar L. 80.000 a 6% por 2 anos e 8 meses, Pacioli ensinou a encontrar o montante de L. 80.000 a 6% por 4 meses de modo a completar três anos e depois descontar por três anos.

f)Conta corrente de juros: Pacioli disse que saldar uma dívida nada mais é do que devolver o capital na data em que deve ser saldada a dívida. Pacioli foi revolucionário com sua subdivisão do ano. Ele afirmou que para o uso comercial, o ano deveria ser de 360 dias e os meses de 30 dias. O ano deveria começar em diversos dias, segundo o uso da região, por exemplo: a Igreja começaria no natal, em Toscana começaria na Anunciação em 25 de março, em Veneza em 1° de março. Pacioli apresentou um exemplo de seu modo de saldar a dívida: neste exemplo ele escreve toda partida em ordem de vencimento, primeiro os de haver e abaixo os de dever: para cada partida determina os juros ao seu vencimento na data que deve ser saldada a dívida e o coloca do lado direito. Soma todas as partidas de haver e todos os juros obtendo a soma do capital e dos juros a haver, analogamente determina a soma do capital e dos juros a dever, fazendo-se a diferença obtém-se o saldo com o sinal de dever se a soma do dever for maior, ou o sinal de haver se a soma do haver for maior.

g)Vencimento médio: Pacioli apresentou o vencimento médio com dois exemplos: no primeiro ele colocou três capitais e diversos vencimentos, fixou a época do primeiro vencimento (coincidente com o vencimento do primeiro capital), determinou os juros sobre o segundo e terceiro capital na época de seus vencimentos: somou separadamente os três capitais e os dois juros e perguntou em quanto tempo os três capitais somados poderão produzir, com a taxa dada, a soma de juros encontrada. O resultado representa o número de dias ou de meses acrescidos a época, isto é, o vencimento médio.

No segundo exemplo, ele ensinou a multiplicar o capital pelo tempo (obtendo o numerador). A divisão deste número pela soma do capital, fornece o vencimento médio.

h)Adequação ao tempo: Pacioli sugeriu outro exemplo que é o do vencimento adequado ao tempo mais ou menos complexo. Analogamente ao exemplo de vencimento médio, ele resolveu determinando os juros e com um segundo procedimento calculando o numerador.

i)Regras gerais meritórias: Pacioli encerrou este tratado com um resumo contendo todas as regras que eram usadas em seu tempo para calcular juros. Para os estudiosos de Pacioli, este tratado é apresentado de modo análogo ao fim do famoso tratado XI onde é exibido um sumário das regras para executar a escrita contábil em partidas dobradas.

TRATADO VI -*DEL MODO A LEGARE E CONSOLARE LE MONETE*

Neste tratado, Pacioli ensinou o que se pretendia com a unificação da moeda. "*Consolare*" é um verbo arcaico e em desuso no italiano. Tem o significado de ligar, mesclar com outros metais.

Pacioli ensinou como os mercadores se manifestavam em relação a prata como base para a libra de 12 onças. Uma libra contém 12 onças de prata pura, portanto da prata pura é dita: a liga de 12 onças. Se um objeto de prata tem uma liga de 11 onças, significa que em uma libra, 11 onças são de prata e 1 onça é de metal inferior.

O ouro puro, ao contrário, possui 24 quilates. Ouro com 18 quilates significa que contém somente $\frac{3}{4}$ de ouro puro.

TRATADO VII - *DE VIAGIIS SEQUITUR*

Pacioli apresentou, neste tratado, vários problemas relacionados com o ganho ou a perda conseguido por um mercador em duas ou mais viagens. Ele se estende por vários problemas e não dá as soluções algébricas.

TRATADO VIII

Este tratado, sem título, possui problemas relativos ao dinheiro, resolvidos com a ajuda da álgebra, quando intervém duas pessoas.

TRATADO IX

O tratado IX, assim como o VIII, não possui título e contém problemas relativos ao dinheiro, também resolvidos com a ajuda da álgebra, mas quando participam três pessoas.

TRATADO X - *DE STRAORDINARIIS*

No tratado X, Pacioli exibiu ao leitor numerosos problemas relativos ao salário dos servidores, ao preço do trigo e do pão, à ração dos cavalos, ao valor das uvas, panos e lãs e infinitos tipos de despesas e de ganhos de soldados mercenários. Os problemas são resolvidos com a ajuda da aritmética e da álgebra.

TRATADO XI - *DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS*

Este é o tratado que tornou Pacioli imortal. Pela primeira vez, o método das partidas dobradas, segundo o modo de Veneza, foi apresentado em uma obra impressa.

O tratado XI começa no meio da página 198, capítulo 1, intitulado "*Tavola del Quaderno*" (livro de registro de contas) e termina na página 210, com o capítulo 36, que apresenta um resumo intitulado "*Summario de regole e modi sopra il tenere uno libro di mercanti*". Antinori e Esteve (1994, p. 177-99) reproduzem na íntegra (reprodução anastática - processo de reproduzir quimicamente antigos textos e desenhos impressos) o tratado XI, com seus 36 capítulos.

Pacioli apresentou, no capítulo 1, as razões que o levaram a incluir no "*Summa*" matérias ligadas à Contabilidade. Ele apresentou os três requisitos básicos para que alguém possa ter um negócio: dinheiro ou propriedades, habilidades em cálculos mercantis e conhecimento de Contabilidade. No final do capítulo, Pacioli fez referência à divisão desta parte de seu trabalho em duas partes: uma é sobre o inventário, abrangendo a classificação, avaliação e registro de propriedades e a outra parte é sobre a disposição de como deve ser arquivado e qual esquema deve ser utilizado para o lançamento contábil. Ele especificou, neste capítulo, que descreveu o melhor método para registro contábil: o método de Veneza.

No capítulo 2. descreveu e definiu o inventário, apresentando um exemplo prático, no capítulo 3. e algumas explicações sobre como registrar itens do inventário, no capítulo 4.

No capítulo 5, apresentou a forma de como organizar os lançamentos contábeis. Para tanto, eram necessários, como comenta Jones (1994), três livros de contas: "*memoriale*" (livro em que as operações deveriam ser registradas a medida em que iam ocorrendo), "*giornale*" (livro diário) e "*quaderno*" (livro razão).

No capítulo 6, apresentou algumas explicações sobre o que é o "*memoriale*" e alguns procedimentos e formas para cuidá-lo, além de como marcar os livros contábeis com o sinal da cruz. Neste livro, segundo Pacioli, todos podem fazer os registros contábeis: o proprietário, os administradores, os caixas, etc., desde que sigam as ordens e instruções do proprietário. Do "*memoriale*" os lançamentos deveriam ser levados para o diário.

Pacioli relatou, no capítulo 7, a necessidade de existir uma autenticação oficial para os livros de contas, principalmente para evitar fraudes e mentiras nos registros. No oitavo, demonstrou como proceder para o registro no "*memoriale*".

No capítulo 9, tratou sobre as formas usadas pelos comerciantes para pagamento de suas compras.

Nos capítulos 10, 11 e 12 foram tratados os detalhes para a utilização do "*giornale*". Pacioli defendeu a importância da existência deste livro para o comerciante, além de apresentar as formas de registro e de vários exemplos de como utilizar o "*giornale*" e de como avaliar produtos e de como iniciar um inventário. Segundo ele, o diário deveria ser aberto com um inventário e escriturado de modo mais legível que o "*memoriale*". A conta

caixa deveria ser a primeira a ser lançada, sendo creditada a de capital. As partidas continham somente um devedor e um credor. O registro do capital se fazia com tantos lançamentos quantos eram os valores ativos que o constituíam. Do mesmo modo, em caso de credores, a conta de capital era debitada tantas vezes quantos eram os credores. Seguindo este procedimento, a conta de capital receberia a crédito todo o ativo e a débito todo o passivo.

Nos quatro capítulos seguintes, do 13 ao 16, Pacioli apresentou os detalhes sobre o “*quaderno*”, além das regras básicas para o lançamento contábil de partidas dobradas, ou seja, “...para cada lançamento no diário deve originar dois lançamentos no razão, um em uma conta de débito e outro em uma conta de crédito” (Esteve-Hernández, 1994, p.71). Uma série de exemplos de lançamentos no livro razão foram apresentadas por Pacioli. Assim como no diário, a conta caixa deveria ser a primeira a ser aberta no razão.

Descreveu, no capítulo 17, como deveriam ser registradas algumas transações específicas. Pacioli advertiu para o cuidado especial que deveria ser dado aos registros de transações com órgãos públicos, bancos públicos e outras companhias e defendeu que a evidência dessas transações deveriam ser muito bem arquivadas.

Pacioli apresentou, no capítulo 18, exemplos de registros efetuados por corretores de Veneza. No capítulo 19, explicou sobre como lançar pagamentos feitos através de ordens de pagamento contra um banco ou através de transferência bancária de uma conta para outra, no 20, demonstrou como registrar operações de permuta e no 21, como registrar transações feitas em parceria.

Pacioli, no capítulo 22, tratou de como registrar as contas de despesas e apresentou alguns casos como forma de exemplificar os lançamentos destas contas. As despesas

deveriam ser lançados a débito e receitas a crédito e transferidas para uma conta de resultado. O saldo devedor, ou credor, desta conta de resultado deveria ser transferido para a conta de capital. As transferências das contas de despesas e receitas para a de resultado eram feitas somente no razão, sem registro no diário. Procedimento idêntico era realizado quando da transferência da conta de resultado para a conta de capital, com lançamento somente no razão.

No capítulo 23, comentou sobre a Contabilidade de uma loja de forma separada do negócio principal.

O capítulo 24 tratou de registros de depósitos bancários, tanto do lado do banco, como do correntista.

O capítulo 25 foi dedicado à descrição de contas extraordinárias de despesas que alguns comerciantes registram em um livro separado.

Pacioli tratou, no capítulo 26, sobre o registro de negócios realizados em viagens feitos por comerciantes ou por outras pessoas em seu nome.

Uma proposta de uso das contas de receitas e despesas foi apresentada no capítulo 27. Pacioli, com esta proposta, queria que o resultado financeiro do negócio fosse levantado no final do ano.

No capítulo 28, apresentou a forma que ele determinou para encerrar o saldo das contas do razão e transferir para uma nova folha. Para ele, este procedimento deveria ser realizado sempre que a folha razão estiver completamente preenchida. O encerramento do razão deveria ser feito sem nenhum lançamento no diário.

O capítulo 29 foi dedicado ao registro da mudança de ano nas contas do razão. Este procedimento deveria ser adotado, segundo ele, somente se os livros contábeis não forem encerrados com o término do ano.

No capítulo 30 foi apresentada a forma de demonstração das contas sempre que requerido pelos clientes, ou quando houver algum tipo de transação em nome de outra pessoa e esta desejar ver as contas.

Uma outra preocupação de Pacioli foi quanto aos erros cometidos nos registros dos livros contábeis. O capítulo 31 explicou como deveriam ser corrigidos estes erros.

O capítulo 32 foi dedicado à forma de como verificar os lançamentos no razão e confrontá-los com o diário. Para Pacioli, este trabalho deveria ser feito com muito cuidado, sendo que uma pessoa deveria cuidar do razão e outro do diário no momento da conferência. Ele ressaltou que nem todos os lançamentos do razão se encontravam no diário, pois as transferências das contas de resultado para uma única conta e o saldo desta para a conta de capital eram feitas somente no razão sem correspondente no diário.

No capítulo 33 foi apresentada a forma de proceder ao registro contábil durante o processo de abertura do livro razão. O 34 também descreveu a forma de abrir contas de livro razão antigo, especialmente para contas de resultado, contas nominais e contas de despesas. Ele chamou de "*summa summarium*" a soma de todos os saldos de débito e crédito. As duas "*summa summarium*" (de débito e de crédito) deveriam ser iguais para comprovar o bom trabalho de registro contábil.

Pacioli apresentou, no capítulo 35, a forma como deveriam ser guardados e arquivados documentos e correspondências. As cartas deveriam ser copiadas na sua íntegra, se importantes, ou resumidas, se de menor importância.

O capítulo 36, o mais conhecido, detalhou algumas regras para o lançamento contábil e, principalmente, apresentou um exemplo de como deveria ser utilizado o sistema contábil de registro de contas por partidas dobradas. O exemplo demonstrado na página 210 do “*Summa*” (Antinori e Esteve, 1994, p.199), apresenta as seguintes contas contábeis: Lodovico di Piero Forestani, Caixa (dinheiro) em mãos de Simone d’Alesso Bombeni, Martino di Piero Foraboschi e Francesco d’Antonio Cavalcanti. Para o lançamento dos valores foi adotada a divisão da moeda utilizada na época, ou seja: Lira (L), Soldi (s) e Denari (d).

Como se deve indicar a partida de débito

MCCCCLXXXIII

Como se deve indicar a partida de crédito

MCCCCLXXXIII

<p><i>Lodovico di Piero Forestani de' dare a di XIII novembre 1493. L. 44 s. 1 d. 8, porto contanti in prestanza, posto cassa avere a car. 2..... L. 44 s. 1 d. 8</i></p>	<p><i>Lodovico di Piero Forestani de' havere a di 22 novembre 1493 L. 20 s. 4 d. 2 sonno per parte di pa- gamento. E per lui ce li à promissi a nosso piacere Francesco d’An- tonio Cavalcanti, posto dare a car. 2..... L. 20 s. 4 d. 2</i></p>
<p><i>E a di 18 detto L. 18 s. 11 d. 6 promettendo per lui a Martino di Piero Foraboschi a suo piacere posto havere in questo a car. 2 .L. 18 s. 11 d. 6</i></p>	<p><i>Cassa in mano si Simone d’Alesso Bombeni de’ havere a di 14 no- vembre 1493. L. 44 s. 11 d. 3 a Lo- dovico di Piero Forestani in que- sto a car. 2L. 44 s. 1 d. 8</i></p>

<i>Cassa in mano di Simone d'Ales- so Bombeni dè dare a dì 14 no- vembre 1493 L. 62 s. 13 d. 2 da Francesco d'Antonio Cavalcanti in questo a car. 2 L. 62 s. 13 d. 6</i>	<i>E a di 22 novembre 1493 L. 18 s. 11 d. 6 a Martino di Piero Foraboschi a ca. 2 L. 18 s. 11 d. 6</i>
<i>Martino di Piero Foraboschi de' dare a dì 20 novembre 1493. L. 18 s. 11 d. 6 porto lui medesimo contati posto cassa a car. 2.....L. 18 s. 11 d. 6</i>	<i>Martino di Piero Foraboschi di havere a dì 13 novembre 1493. L. 18 s. 11 d. 6 gli promettemo a suo piacere per Lodovico di Piero Fo- restani posto debbi havere in que- sto a car. 2.....L. 18 s. 11 d. 6</i>
<i>Francesco d'Antonio Cavalcanti de' dare a dì 12 novembre 1493 L. 20 s. 4 d. 2, ci promise a no- stro piacere per Lodovico di Pie- ro Forestani a car. 2.....L. 20 s. 4 d. 2</i>	<i>Francesco d'Antonio Cavalcanti de havere a di. 14 novembre 1493. L. 62 s. 13 d. 6 reco lui medesimo contati posto cassa dare a car. 2 L. 62 s. 13 d. 6</i>

Como forma de melhor traduzir as propostas de lançamentos contábeis de Pacioli, procedeu-se a uma tradução para a língua portuguesa, para facilitar o entendimento. O que deve ficar claro é que Pacioli não propôs uma sequência de lançamentos contábeis. Apenas propôs exemplos isolados para salientar que os lançamentos devem ser feitos em dobro, ou seja, a débito e a crédito.

Como se deve indicar a partida de débito

MCCCCLXXXIII

Como se deve indicar a partida de crédito

MCCCCLXXXIII

Lodovico di Piero Forestani
deve em 13 de novembro de
1493 L.44 s.1 d.8, por dinheiro

Lodovico di Piero Forestani tem
a haver no dia 22 de novembro
de 1493 L.20 s.4 d.2 como parte

emprestado. levo ao haver de caixa. a fls. 2..... L.44 s.1 d.8	de pagamento. E por ele a nós prometido por Francesco d'Antonio Cavalcanti. posto a haver folha 2..... L.20. s.4 d.2
E no dia 18 deste L.18 s.11. d.6 prometido por Martino di Piero Foraboschi por haver a este, folha 2..... L.18 s.11 d.6	Dinheiro em mãos de Simone d'Alesso Bombeni, que tem a haver no dia 14 de novembro de 1493 L.44 s.1 d.8 Lodovico di Piero Forestani. este a folha 2..... L.44 s.1 d.8
Dinheiro que Simone d'Alesso Bombeni deve em 14 de novembro de 1493 L.62 s.13. d.6 a Francesco d'Antonio Cavalcanti, este a folha 2..... L.62 s.13 d.6	E no dia 22 de novembro de 1493 L.18 s.11 d.6 a Martino di Piero Foraboschi. folha 2..... L.18 s.11 d.6
Martino di Piero Foraboschi deve em 20 de novembro de 1493 L.18 s.11 d.6 por idêntico valor contado levo ao caixa a folha 2..... L.18 s.11 d.6	Martino di Piero Foraboschi tem a haver no dia 13 de novembro de 1493 L.18 s.11 d.6 prometido por Lodovico di Piero Forestani, colocando a dívida a haver nesta folha 2..... L.18 s.11 d.6
Francesco d'Antonio Cavalcanti deve no dia 12 de novembro de 1493 L.20 s.4 d.2, por obrigação a Lodovico di Piero Forestani. folha 2..... L.20 s.4 d.2	Francesco d'Antonio Cavalcanti tem a haver no dia 14 de novembro de 1493 L.62 s.13. d.6, por idêntico valor contado que foi levado ao caixa. folha 2..... L.62 s.13. d.6

TRATADO XII - DE TARIFFA

No último tratado, Pacioli apresentou algumas informações necessárias para que o comerciante da época pudesse trabalhar mais facilmente, conhecendo melhor os padrões

utilizados nos países com o qual tinha negócios. Estas informações eram sobre as moedas, as medidas, os pesos, as letras de câmbio, etc. Algumas cidades pesquisadas por Pacioli foram: Florença, Veneza, Gênova, Palermo, Roma, Siena, Lucca, Milão, Pisa, Lisboa, Paris, Londres, Barcelona, Montpellier, Valência, Damasco e Constantinopla.

Apesar de Pacioli ficar mundialmente conhecido com o tratado XI, capítulo 36, é inegável sua contribuição em outras áreas, uma vez que seu trabalho foi um manual de procedimentos para o comerciante da época. Pacioli foi, sem dúvida, como afirma Iudícibus (1980, p.42), "...o pai dos autores da Contabilidade".

6.3 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA CONTISTA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

Como já foi afirmado anteriormente, o desenvolvimento do comércio impulsionou o progresso da Contabilidade e o reconhecimento da importância da escrituração. As regras e princípios criados com o advento do contismo, influenciaram a transmissão de sinais, principalmente por tornarem os sinais mais confiáveis, tendo em vista que o processo de escrituração dos eventos econômicos passou a seguir regras explícitas para sua efetivação. A substituição das antigas formas de registro por lançamentos objetivos e duráveis, foi fundamental para crescimento do papel informativo da Contabilidade.

Um dos mais destacados contistas, Edmond Degrange, preocupado com o excesso de contas abertas no razão para registro das atividades econômicas das empresas, decidiu simplificar as anotações e reduzir o número de contas ao estritamente necessário, por intermédio da criação de um novo livro contábil: o diário-razão, com colunas múltiplas. As cinco contas, como já mencionas, foram: mercadorias, dinheiro, efeitos a receber, efeitos a

pagar e lucros e perdas. O diário-razão era composto de seis colunas duplas, além de colunas para data, número da folha do razão de contas correntes, detalhes e total. Além das colunas para as cinco contas, existia uma para diversos, utilizada para registro de valores que correspondiam às contas particulares de terceiros, clientes, fornecedores, etc. e eventualmente contas como a de capital, balanço de entrada e saída, cuja denominação são omitidas, sendo indicado somente o número do razão onde estão registradas. Ao fim de cada mês, era feito um somatório e indicado os saldos por deve e haver e feito um resumo ou balancete de contas. Este diário-razão espalhou-se por muitos países, inclusive nos Estados Unidos.

Este novo canal de comunicação constituiu um grande avanço metodológico para a Contabilidade. Foi uma das primeiras criações sistematizadas que deram ao transmissor de informações contábeis um aparato técnico capaz de simplificar o registro dos eventos econômicos e um novo relatório contábil, talvez com muito menos possibilidades de incorporação de fenômenos estranhos à comunicação contábil e que não pertenciam à mensagem intencionalmente emitida pelo transmissor. Apesar de representar um progresso em termos informacionais, este sistema de registro foi praticamente abandonado com o advento da escola personalista

Na Inglaterra, no ano de 1796, Edward Thomas Jones apresentou o método inglês de registro, "...baseada em dois livros principais, um diário e um razão, e dois livros auxiliares, um caixa e outro do armazém ou existências" (Estrada, 1976, p.41).

O livro diário possuía três colunas, sendo uma para o débito, uma para o crédito e uma para controle, denominada de deve e haver, utilizada para o registro do total de cada operação. As colunas eram totalizadas trimestralmente e seus saldos transferidos para o razão. O razão era composto de oito colunas, sendo quatro para o deve e quatro para o

haver em função de receberem quatro lançamentos de saldos durante o ano. O livro caixa tinha o mesmo funcionamento do diário, repetindo, de certo modo, os registros do diário. O livro de armazém possuía tantas colunas de deve e haver quantas eram as espécies de mercadorias do estabelecimento. Os saldos do livro caixa e armazém não eram transferidos para o razão. Por ocasião do balanço, os saldos eram levantados e apresentados em uma única demonstração anual.

Para Besta (*apud* Estrada, 1976, p.41), "...Jones teve um grande mérito, que foi o de ser o primeiro a admitir a necessidade de realizar um controle numérico entre os livros principais, somando-se separadamente o diário e o razão, para verificar logo a igualdade de ambas somas...".

Esta preocupação de Jones com a fidedignidade das mensagens contidas no razão e no diário, demonstrou o despertar dos estudiosos da Contabilidade para a necessidade de uma maior sistematização no processo de registro das transações e em uma consequente melhora na qualidade do produto deste processo.

Vários outros trabalhos de contistas com o propósito de qualificar o processo de registro dos eventos econômicos, bem como o de desenvolver novos canais de comunicação entre o transmissor e o destinatário da informação contábil, sucederam estes estudos iniciais. Estrada, (1976) apresentou os seguintes como mais destacados:

-trabalho do alemão S. G. Meisner intitulado "A arte de chegar a ser contador em três horas", de 1803. O método era composto de dois diários, um para a movimentação do caixa e o outro para as demais contas;

-trabalho de J. Arlington Bennet, feito nos Estados Unidos, em 1814, constituído de vários diários;

-trabalho do francês B. Desarnaud de Lésignan, de 1825. Este estudo propôs a criação de tantos registros auxiliares quantas classes de operações existissem, a fim de repassar para o diário a cada cinco dias:

-trabalho de Giuseppe Ludovico Crippa, publicado em Milão, em 1838. Iudicibus (1980, p.43) aponta que o trabalho deste autor "...foi importante, pois foi precursor da teoria econômica das contas". Este trabalho estava centrada em demonstrar a situação inicial, a movimentação e as variações dos materiais e valores das empresas;

-trabalho de J. S. Quiney, publicado, em Paris, no ano de 1839, que defendia o uso de um diário com colunas onde deveriam aparecer os saldos de ativos e passivos de todas as contas.

Vários outros estudiosos do movimento contista contribuíram, de alguma forma, para a evolução do sistema de comunicação contábil. Como este foi o primeiro grande movimento de tratadistas contábeis, apesar das inúmeras críticas que sofreram, principalmente de seus sucessores imediatos, coube a estes pioneiros os primeiros estudos sistematizadores do processo de comunicação contábil tanto a nível de observação da realidade, quanto a nível de produção de informações.

7 - IDADE DA ESTAGNAÇÃO CONTÁBIL

Muitos estudiosos defendem que a Contabilidade viveu um período de pouco desenvolvimento, período este conhecido como Idade da Estagnação Contábil, entre estes estudiosos destaca-se Melis (*apud* Pedozzi, 1986, p.4), que indicou como sendo o período entre 1494 (publicação da obra de Pacioli) e 1840 (publicação da obra *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche* de Francesco Villa). Alguns dos motivos que causaram esta estagnação serão analisados a seguir.

Com a publicação do trabalho de Pacioli (primeiro livro impresso que tratou sobre partidas dobradas) a Contabilidade viveu uma revolução sem precedentes. Como foi afirmado anteriormente, este fato pode ter sido o único corte epistemológico vivido pela Contabilidade, evento que pode ter mudado as condições e os limites do conhecimento contábil não em termos regionais, mas em termos mundiais. Como não poderia deixar de acontecer, o mundo contábil levou um certo período para adaptar-se a esta nova realidade.

No período anterior à publicação da obra de Pacioli, que vai de 1202 (publicação da obra do matemático de Pisa - Leonardo Fibonacci - intitulada *Liber Abaci*, responsável pela introdução da numeração arábica na Itália) a 1494, a Contabilidade concentrava-se no cálculo comercial e na escrituração. A Contabilidade era considerada, segundo Giannesi (*apud* Pedozzi, 1986, p.5) a arte de ter e contar, porque o tipo de escrituração praticada neste período não possuía nenhuma ordenação, era apresentada de forma fragmentada e desvinculada de uma visão sistemática, o objetivo era apenas o registro mecânico da conta com um determinado valor.

O período posterior - 1494 a 1840 - foi o responsável pela consolidação do sistema contábil de partidas dobradas, com sua adoção e disseminação por todo mundo. Como defende Winjum (1970), o método de partidas dobradas foi considerado superior a outros métodos porque era capaz de ordenar a classificação de dados contábeis e, especialmente, fornecer resumos concisos da posição corrente dos negócios. Este método foi capaz de trazer um ordenamento para a vida econômica das empresas.

Como o desenvolvimento social, político e econômico do próprio mundo foi pequeno neste período, a Contabilidade, como um ramo de conhecimento estritamente social, sofreu o reflexo desse estado estacionário mundial. Mas isto não justifica a determinação de um período no desenvolvimento contábil como sendo de estagnação. O mais adequado seria a denominação deste período como sendo de consolidação.

Alguns fatores apresentados por Winjum (1970), podem corroborar com esta visão de um período de consolidação contábil, ao invés de período de estagnação contábil. Os mais importantes são os seguintes:

-com a propagação do sistema de partidas dobradas durante este período (1494-1840), os comerciantes, a partir do século XVI, passaram a ter um sistema compacto e interrelacionado para registro de suas atividades econômicas;

-como os negócios, na sua maioria, eram pequenos, os comerciantes literalmente não conheciam o estado e condições de suas finanças. O sistema de partidas dobradas apresentou-se como um novo instrumento capaz refletir a situação de seus negócios;

-o sistema de partidas dobradas foi responsável pela incorporação do conceito de capital aos registros contábeis;

-com o aumento gradativo de empresas com vários sócios, foi neste período que desenvolveu-se o processo de transferência do saldo das contas de lucros e perdas para a conta de capital, quando do encerramento do razão das contas de resultado. O saldo final da conta de capital era uma combinação do capital original aplicado pelo sócio na empresa e o resultado dos empreendimentos;

-foi neste período que o procedimento de avaliação de ativos passou a considerar o total das transações associadas a ele como fazendo parte de seu valor. Por exemplo, em contas de mercadorias passaram a fazer parte do valor ativado o preço pago pela aquisição e todos os outros custos envolvidos, tais como frete, custos aduaneiros e outros custos necessários para colocar o produto em condições de venda;

-a preocupação com ativos de longo prazo iniciou, neste período, o processo embrionário de considerar a depreciação como elemento a ser considerado pela empresa;

-frequentemente os comerciantes participavam de inúmeros empreendimentos com outros sócios, muita vezes em atividades que envolviam viagens marítimas e de longa distância, sendo que a Contabilidade, com a advento do sistema de partida dobradas, contribuiu consideravelmente para a apuração dos lucros destes empreendimentos e, em certos casos, para apuração do resultado empresarial anual, ou de períodos maiores ou menores conforme a necessidade do empreendedor;

-os registros utilizando partidas dobradas forneceram uma visão clara e acurada das obrigações e direitos com sócios e com terceiros;

-o sistema de partidas dobradas permitiu a preparação de balanços de verificação antes do encerramento dos razões, facilitando sensivelmente a análise das atividades empresariais;

-as prestações de contas e o controle para determinação do resultado foram facilitadas com a utilização de registros contábeis com partidas dobradas;

-a periodicidade da apuração do resultado, o processo de sumariar das contas, a facilidade de ordenação sistemática dos registros, foram contribuições substanciais para o crescimento econômico e desenvolvimento da sociedade.

Estes fatores apontados por Winjum (1970), contribuem para o entendimento de que a Contabilidade, neste período, buscou sua consolidação como instrumento útil e capaz de auxiliar no gerenciamento de negócios. A Contabilidade mostrou-se como um sistema de informações passível de fundamentar o processo decisional e analítico das empresas, caracterizando a Idade da Consolidação da Contabilidade.

8 - ESCOLA ADMINISTRATIVA OU LOMBARDA

O século XIX foi prodigioso no desenvolvimento do pensamento contábil. Uma de suas tendências mais marcantes foi a escola administrativa, ou lombarda, que teve como seu principal mentor Francesco Villa. Outro colaborador de destaque desta escola foi Antonio Tonzig.

O fator propulsor deste movimento contábil foi a conexão entre os elementos contabilísticos, principalmente técnicos e doutrinários, e elementos econômico-administrativos. Esta ligação ocorreu através da inclusão na Contabilidade de fatores econômicos de produção e de consumo que faziam parte da gestão das entidades, como forma de melhor qualificar a informação sobre esta gestão. A administração das entidades passou a ser o alvo central de interesse dos estudiosos contábeis.

Antes de Villa aprofundar-se nos princípios da escola lombarda, Cerboni já havia explicitado algumas diretrizes que já direcionavam o interesse de estudo da Contabilidade para a administração das entidades. Em uma de suas definições, Cerboni identificou Contabilidade como sendo a própria ciência da Administração das entidades, quando defendeu que seu objeto era o estudo das leis que governam as "aziendas" e sua aplicabilidade deveria normatizar as administrações para melhor alcançarem os fins das entidades.

Esta conjugação de objetivos entre a Contabilidade e a Administração deveu-se, especialmente, porque nesta época, por volta da metade do século XIX, o estudo da Administração não havia se firmado como uma disciplina a parte e com vida própria.

Villa, o mais renomado pensador da escola lombarda, definiu Contabilidade como sendo um "...complexo de conhecimento e de operações que serve a aplicação de diversos casos e métodos (...) e deve valer-se segundo a natureza da Administração, da qual a Contabilidade deve ter ao menos um suficiente conhecimento" (Villa, *apud* Pezzoli, 1986, p.15). A Contabilidade na realidade, deveria ser uma disciplina de ordem superior destinada a interpretar a dinâmica das entidades, ou seja, voltada para o controle da gestão. A Contabilidade, para ele, não limitava-se a simples escrituração, mas era composta de um conjunto de conhecimentos e operações com o objetivo de controle da gestão.

O ponto central da escola lombarda é a relação entre a Administração Econômica e a Contabilidade. Villa procurou aplicar os princípios econômicos gerais ao campo da Contabilidade, especialmente, "...os postulados da economia clássica, (...) ou seja, reduzir os esforços ao mínimo, ter a máxima utilidade e produzir com forças adicionais aquilo que não seria possível obter sem esse" (Giannessi, 1980, p. 14).

O princípio econômico deve ser aplicado para determinar a conveniência de uma dada fabricação, como forma de revelar a situação de certa manufatura (Villa dedicou uma parte significativa de seu trabalho a empresas manufatureiras, agrícolas e comerciais) e sua dimensão dentro da empresa. Para isso seria preciso calcular a relação existente entre o capital fixo e circulante, avaliar o tempo de permanência das mercadorias e analisar os vários procedimentos que determinam o andamento de uma empresa.

Villa defendeu, em seu trabalho, que a instituição de um novo empreendimento deveria ser precedido de um acurado cálculo de conveniência, verificando o consumo dos bens da entidade, o tempo necessário para o retorno do capital investido, o possível tempo de permanência do produto novo no mercado, o custo de aquisição de novas máquinas, da matéria-prima, além de outros desembolsos necessários para o empreendimento. Esta proposta de Villa traduz sua preocupação com o estudo econômico da gestão das organizações.

Outro ponto que deve ser observado, é quanto à valorização dos ativos permanentes. No campo da administração agrícola, o princípio enunciado por Villa para avaliação dos fundos, dos produtos fabricados, dos créditos, dos débitos e dos empréstimos são os mesmos adotados pelo senso comum de todos estudiosos contábeis da época. Uma proposta revolucionária foi feita para administrações de empresas manufatureiras e comerciais, pois o princípio de avaliação proposto concentrou-se em uma proposta econômica muito profunda para a época. Afirmar Villa (*apud* Giannessi, 1980, p.18) "...a propósito da avaliação de uma máquina nova ou em estado de conservação, que neste caso ocorre o trabalho de um perito, em que deve acertar o valor estrutural e o estado de funcionalidade técnica da máquina, tendo conta da possibilidade de utilização e do resultado possível com a sua venda...". Para Villa, a avaliação de ativos permanentes em atividades comerciais e industriais deve basear-se "...em seu preço corrente" (Giannessi, 1980, p.19). Estas propostas de avaliação de ativos permanentes que foram apresentadas na obra "*Elementi di amministrazione e contabilità*" de Villa, não se estendem à avaliação de estoques.

Voltando seu interesse também para as atividades públicas, a escola lombarda defendeu que a Contabilidade pública deveria impedir o gasto inútil e a malversação do dinheiro público.

Quanto à parte da técnica de registro contábil, esta representa apenas uma parte da Contabilidade, que baseada em seus princípios, diante de vários modos de aplicação, não pode aspirar o título de ciência. Villa afirma (*apud* Giannessi, 1980, p.24) "...que a necessidade de uma forma simples, na exposição dos princípios contábeis, é devido ao fato que a parte mecânica da Contabilidade é feita para pessoas de cultura não elevada". A Contabilidade, para os seguidores desta escola, deve ser considerada um complexo de noções econômicas e administrativas aplicadas a arte de confeccionar os livros e as contas. Para isso, é preciso que o contador tenha um perfeito conhecimento da gestão da entidade e não domine apenas técnicas de registro contábil.

Muitos críticos desta escola apontam para o fato de que existia uma certa confusão de conceitos na cabeça de seus pensadores, especialmente em termos de conceituação. Em várias passagens de suas obras, Villa não demonstrou, como afirma Pezzoli (1986), uma idéia clara do conceito de Administração, de Administração Econômica e de Contabilidade. Em algumas definições, Contabilidade foi considerada apenas como o conteúdo de livros, em outras, foi confundida com Administração e, em outras, elevada a uma disciplina fortemente desenvolvida.

Um dos maiores méritos desta escola foi desvincular a Contabilidade do campo do formalismo das cifras e dos números, que dominava o campo de interesse dos estudiosos da época. Especialmente Villa pode ser considerado o precursor do estudo da Contabilidade como fonte de informação gerencial.

Ajuntando-se a Villa, Tonzig também contribuiu para o desenvolvimento da escola lombarda ao afirmar que a Contabilidade "...ensina a maneira mais segura de se ter com clareza a continuidade e a representatividade do estado da substância, dos acontecimentos e do resultado de toda administração..." (Tonzig, *apud* Giannessi, 1980, p.32).

8.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA ADMINISTRATIVA

8.1.1 - FRANCESCO VILLA

8.1.1.1 - SUA VIDA

Nasceu em Milão, Itália, no ano de 1801. Depois de ter conseguido o diploma de contador e agrimensor, entrou como empregado, em 1826, na Contabilidade Imperial Central de Lombardia e iniciou o aprofundamento de seus estudos prediletos, ou seja, a Contabilidade, a Matemática e a Agricultura. Tornou-se professor de Contabilidade e Agricultura da escola governamental.

O governo austríaco, como apresenta Pezzoli (1986), após o congresso de Viena de 1815, havia sentido a necessidade de melhorar o grau de ensinamento de Contabilidade, especialmente a pública, instituindo, em 1839, uma cátedra de Ciência da Contabilidade do Estado, ligada à faculdade de direito da Universidade de Pávia e Pádova, promovendo um concurso com um prêmio para o melhor texto de Contabilidade. Neste concurso, Villa participou com a obra *"La contabilità applicata a alle amministrazioni private e pubbliche"*. Venceu o concurso e lhe foi conferida a cátedra na Universidade de Pávia, em 1843.

Villa traduziu uma obra de física e matemática desenvolvida por Bourdon, com o intuito de divulgar este ramo de conhecimento, que também era de seu interesse.

Publicou, em 1850, sua principal obra: "*Elementi di amministrazione e contabilità*" que teve origem no trabalho apresentado no concurso, sendo uma revisão e aprofundamento do trabalho premiado.

Após a unificação italiana, foi realizada uma revisão da educação pública naquele país por imposição da lei Casati, de 1859. A cátedra de Villa sofreu uma transformação e foi transferida para a Real Academia Científica-Literária de Milão. A cátedra foi eliminada em 1862, mas Villa conservou a qualidade de catedrático da Academia, tendo em vista que foi designado para a disciplina de Administração e Contabilidade no Real Instituto Técnico de Milão, "...hoje denominado de Instituto Técnico Carlo Cattaneo" (Giannessi, 1980, p.10). Villa morreu em Milão, no ano de 1884.

8.1.1.2 - SUA OBRA

As mais significativas obras de Villa, apresentadas por Pezzoli (1986), que caracterizaram seu pensamento são as seguintes:

- "*Manuale per la tenuta dei registri*": nesta obra Villa fez uma exposição teórica e prática do modo de proceder ao registro contábil através dos métodos de partidas simples e dobradas, publicada em Milão, pela editora Silvestri, no ano de 1837. Este livro foi considerado pelos críticos como simples e quase um prólogo de sua obras posteriores. Villa apresentou alguns assuntos importantes como o inventário, a escrituração com partidas simples e dobradas e o diário geral;

- "*La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*": esta obra foi considerada por Melis como o marco divisório no desenvolvimento da Contabilidade, dando

início ao seu período científico. Villa apresentou os elementos da ciência econômica-administrativa aplicada a todo registro, além de uma revisão para prestação de contas. Esta obra foi publicada em dois volumes pela editora Angelo Monti, Milão, 1840-41;

-"*Elementi di amministrazione e contabilità*": este livro, para muitos estudiosos de Contabilidade, foi a grande contribuição de Villa para a Contabilidade, expressando sua maturidade no desenvolvimento do estudo contábil. Foi publicado pela editora Bizzoni, em Pávia, no ano de 1850. Houveram cinco edições sucessivas nos anos de 1853, 1857, 1864, 1870 e 1878;

-"*Nozioni e pensieri sulla pubblica amministrazione*": última obra de destaque de Villa, onde foi apresentado um estudo sobre Economia e Contabilidade aplicada à gestão pública e à administração do Estado. Publicado em Pávia, editora Bizzoni, em 1867.

Na sua obra "*Elementi di amministrazione e contabilità*", Villa afirmou, segundo Giannessi (1980), que seu trabalho não era um tratado de computisteria (aplicações de matemática ao processo de escrituração contábil), mas um trabalho de Contabilidade, considerada esta como uma ciência de aplicação que deveria servir como instrumento no processo administrativo das entidades.

Este trabalho de Villa mereceu destaque em função da evolução no seu enfoque de estudo, substituindo uma análise restrita como ocorreu nas suas obras anteriores, por um estudo da gestão econômica e administrativa das entidades.

A obra: "*Elementi di amministrazione e contabilità*" foi dividida, segundo Giannessi (1980) em três partes fundamentais.

A primeira é dedicada a algumas noções econômico-administrativas e foi subdividida em quatro capítulos. O primeiro trata de problemas relativos à avaliação e formação de estoques, distinguindo entre as várias naturezas possíveis de formação dos estoques; o segundo trata da formação de contas antecipadas e de noções econômico-administrativas necessárias para sua gestão; o terceiro e o quarto tratam de questões relativas às causas de perturbação na administração das entidades e aos fatores que podem atenuar os seus efeitos favorecendo o livre desenvolvimento da atividade econômica.

A segunda parte é dedicada ao registro dos fatos administrativos e foi dividido em cinco capítulos. O primeiro trata do escopo do conteúdo das contas e da formação da prestação de contas no caso da ausência de uma Contabilidade sistemática. O segundo apresenta a escritura em partidas simples e a aplicação deste método na administração de entidades de uma certa dimensão. O terceiro trata do método de partidas dobradas e o quarto da aplicação relativa à divisão dos lucros em administrações de economia agrária, manufatureira e comercial. O último capítulo considera a aplicação do método de partidas dobradas em grandes administrações de empresas com várias subdivisões.

A última parte é dedicada à organização administrativa e à revisão de contas e foi dividido em dois capítulos. Nesta parte foram tratados alguns problemas relativos à sistematização e estabelecimento de empresas e de suas administrações, assuntos relativos à agências rurais e alguns casos relativos à reorganização de Contabilidades atrasadas, especialmente preservando a formação da prestação de contas.

Villa, principalmente com este trabalho, apresentou um novo centro de atenção para os estudiosos do século XIX, adentrando-se no campo econômico, não centrando sua atenção na mera análise de sistemas de registros dos fatos ocorridos nas entidades, como ocorreu com a maioria dos autores dos séculos anteriores, para ser o precursor da análise da

administração econômica das entidades, ou como definido pelos italianos. Villa foi o precursor da "*scienza economico aziendale*".

Villa iniciou o estudo da aplicação dos princípios econômicos gerais ao campo da administração das entidades. Para ele, não se poderia conhecer e dirigir a coisa pública sem levar em consideração os elementos da administração privada.

Uma de suas maiores preocupações estava relacionada com a preparação dos contadores para o exercício de funções de natureza administrativa, especialmente no desenvolvimento escolar dos profissionais da área, tanto para atuarem em entidades públicas, como privadas. Esta sua preocupação resultou na adoção de um programa de Contabilidade para algumas escolas, com o reordenamento da escola pública ocorrida na Itália, em 1859.

Villa (*apud* Pezzoli, 1986, p.15) entendia que Contabilidade era "...um complexo de cognição e de operação que podem ser aplicados diversos casos e métodos de ensinamento utilizando o conteúdo de livros e valer-se segundo a natureza da administração, da qual o contador deve ter ao menos um suficiente conhecimento". Quando o contador registra os eventos econômicos de uma entidade, o resultado disto e a prestação de contas deve evidenciar, segundo o pensamento de Villa, todos os elementos da administração.

Villa teve o grande mérito de ser um dos primeiros a reconhecer, em seus trabalhos, o controle como um dos objetivos da Contabilidade.

8.1.2 - ANTONIO TONZIG

8.1.2.1 - SUA VIDA

Antonio Tonzig nasceu em Pádova, no ano de 1804. Foi chamado, em 1839, para ser o primeiro professor da disciplina de ciência da Administração e Contabilidade privada e pública na Universidade de Pádova. Foi professor desta disciplina desde o ano de sua instituição até a sua supressão, no ano de 1866.

Tonzig foi sócio honorário da Academia de Contadores de Bolonha e da Associação de Contadores de Salerno. Também participou como acadêmico da Real Academia Virgiliana de Mantova e de várias outras academias e sociedades científico-literárias. Tonzig morreu no ano de 1894.

8.1.2.2 - SUA OBRA

Tonzig foi um autor de menor vulto que Villa, como afirmam os estudiosos de seus trabalhos. Nem tanto pela sua obra, mas, principalmente, por razões cronológicas.

Das obras de Tonzig a que merece maior destaque é: "*Nuova Scuola perfetta dei mercanti, ossia la Vera Scienza della Contabilità Commerciale*", publicada em 1876, na cidade de Pádova, pela editora Sacchetto. O subtítulo desta obra foi denominado de: "*La Vera Scienza della Contabilità Commerciale*", traduzindo a característica científica que Tonzig desejou dar ao seu trabalho.

Antes da publicação deste livro. Tonzig havia escrito o *"Trattato della Scienza della Contabilità dello Stato"*, no ano de 1847, e o *"Trattato della Scienza dell'Amministrazione e della Contabilità privata e dello Stato"*, no ano de 1857, ambos publicados em Pádova. Publicou, em 1878, o livro intitulado de *"Trattato della vera Scienza della Contabilità civile signorile, economico-rurale e pupillare"*, em Pádova, publicado pela Tipografia do Seminário.

A principal obra de Tonzig, *"Nuova Scuola perfetta dei mercanti, ossia la Vera Scienza della Contabilità Commerciale"*, foi discutida com alguns detalhes por Giannessi (1980). Este trabalho foi dividido em cinco partes, precedido de uma introdução que apresenta e esclarece alguns pormenores da matéria a ser apresentada, como a definição de Contabilidade, considerada como uma ciência.

A primeira parte do livro trata das perspectivas contábeis para a época e de procedimentos relacionados com a formação de estoques e formas de sua avaliação.

A segunda parte é dedicada ao método de escrituração simples e aos procedimentos que devem ser seguidos para a escrituração de contas correntes com juros. Este parte, para alguns críticos como Giannessi (1980), não possui nenhum interesse doutrinário.

A terceira parte do livro trata da escrituração por partidas dobradas. Esta parte apresenta uma longa dissertação sobre a natureza das contas e suas aplicações e sobre livros contábeis. Tonzig desenvolveu vários exemplos com o emprego de livros contábeis, utilizando partidas dobradas.

A quarta parte é dedicada às partidas dobradas, conforme Giannessi (1980, p.30), "melhoradas", pois trata de casos concretos que facilitam à assimilação da Contabilidade

aplicada. Tonzig apresentou também um confronto entre os vários métodos de registro utilizados pela Contabilidade no século XIX.

A última parte trata do exame dos livros de comércio e da legislação inerente à Contabilidade mercantil.

A Contabilidade, para Tonzig, possuía um conteúdo científico, distinguindo-se da aritmética e da *compustisteria* (aplicação da matemática à escrituração contábil) que dominava o campo de estudo contábil naquela época. Seu objetivo consistia na "... descrição e avaliação do patrimônio, no registro diário e coordenado dos fatos, no periódico resumo e confronto do resultado..." (Giannessi, 1980, p.33).

Em sua obra: "*La Nuova Scuola perfetta dei mercanti, ossia la Vera Scienza della Contabilità Commerciale*", (1876, p.18), Tonzig defendeu que os bens de qualquer patrimônio, e sua movimentação subsequente, deveriam ser descritos e avaliados com a máxima exatidão, para que revelassem, a qualquer momento, com toda facilidade e clareza, em alguns detalhes ou em sua totalidade, a qualidade e o estado deste patrimônio e o andamento e o resultado de sua administração.

A Contabilidade, na sua opinião, era parte essencial, e a base necessária, para uma boa e permanente administração, desta forma, a Administração e a Contabilidade deveriam estar sempre intimamente ligadas para o êxito de uma gestão. Para Tonzig, não era possível conceber uma, sem o apoio da outra. Sem a Contabilidade, "...a Administração fica exposta à desordem e a confusão" (Tonzig, *apud* Giannessi, 1980, p.35).

Tonzig foi considerado, por muitos estudiosos contábeis italianos, como um dos precursores da chamado "moderna economia aziendale", desenvolvida posteriormente por outros autores italianos.

8.2 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA LOMBARDA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

A escola administrativa, ou lombarda, teve um papel revolucionário em termos doutrinárias no processo de comunicação contábil. Esta escola foi responsável por uma mudança no objeto de interesse a ser comunicado. Para os defensores desta escola, a gestão das empresas deveriam ser o alvo de preocupação da Contabilidade. Para tanto, era preciso que a Contabilidade e a Administração caminhassem conjuntas, uma sendo a ferramenta de apoio da outra. A comunicação contábil, portanto, passou a ser uma aliada indispensável do gestor das empresas. Sem informação contábil seria impossível um gerenciamento satisfatório dos patrimônios.

Uma das principais preocupações desta escola foi a apresentação, de forma clara e precisa, dos elementos formadores do patrimônio das empresas, assim como o custo dos produtos e gastos efetuados pelos gestores, tanto em termos de resultado parcial, ou seja, o levantamento dos dados e apresentação dos resultados a qualquer momento e de apenas um ou mais setores da empresa; como em termos de resultado global da gestão, apresentando o resultado de todos os setores em um determinado período. Para que isso fosse possível, seguindo o teor doutrinário desta escola, a Contabilidade deveria preocupar-se com a fonte de informação, direcionando seu interesse para os eventos econômicos que melhor traduzissem a "performance" da gestão, utilizando-se de canais de comunicação capazes de transmitir estas informações, sem grandes perturbações, para seu destinatário.

A Contabilidade passou a ser uma espécie de fonte de todos os conhecimentos relativos aos organismos econômicos e de sua administração. Passou a ter um papel de não somente registrar as transações, mas de ser capaz de entender estes eventos econômicos e transmitir, em seus relatórios, mensagens com capacidade de traduzir a gestão das entidades. A Contabilidade somente poderia atingir o patamar de interpretar a dinâmica das entidades, como pregava Villa, se incorporasse um processo mais requintado de comunicação, passando de um mero instrumento de registro de transações, para um elemento fundamental de gerenciamento. Para os administrativos, a Contabilidade tornou-se uma das principais bases informacionais para o gerenciamento do patrimônio, servindo de parâmetro de investigação sobre a própria gestão.

As mensagens emitidas no processo de comunicação contábil, passaram a considerar, com maior ênfase, os elementos de produção e consumo nos seus relatórios. As informações, dentro do enfoque doutrinário dos lombardos, seriam muito mais úteis para os usuários. A mudança do enfoque em números e cifras, que dominava o pensamento contábil na época, para um campo informacional ligado à gestão, foi um movimento marcante em termos de processo de comunicação contábil.

Como já citado anteriormente, Tonzig (*apud* Giannessi, 1980, p.32) afirmou que a Contabilidade "...ensina a maneira mais segura de se ter com clareza a continuidade e a representatividade do estado da substância, dos acontecimentos e do resultado de toda administração...". Os administrativos consideravam que a preferência do usuário das demonstrações contábeis era conhecida do emissor da mensagem, por isso, os relatórios contábeis, na concepção desta escola, deveriam, dentro do nível de desenvolvimento da Contabilidade na época (metade do século XIX), apresentar informações, mesmo que em estado incipiente, sobre a gestão econômica do patrimônio das entidades.

Como consequência direta da tentativa de aumentar a quantidade de informações dos relatórios contábeis, os problemas no processo de comunicação contábil aumentaram. Enquanto as demonstrações resumiam-se a simples relatos das transações das entidades, a confiabilidade do sistema de comunicação, ou seja, "...a probabilidade de que uma mensagem que entre no sistema seja corretamente interpretada no seu destino" (Bierman Jr. e Drebin, 1989, p.260), era muito maior. Lev (1980, p.78) defendeu que a agregação de dados nas demonstrações contábeis trazem um problema para a disciplina. Quanto maior o número de informações, maiores serão os problemas enfrentados no processo de comunicação contábil.

Os lombardos, embora tenham sido considerados audaciosos para a época, tiveram a especial preocupação de qualificar a informação contábil. Talvez tenha sido este um dos motivos que levou Melis (1950) a indicar o trabalho de Villa como um delimitador do processo de evolução da Contabilidade.

9 - ESCOLA PERSONALISTA

O século XIX marcou uma nova fase no desenvolvimento da Contabilidade. Várias novas escolas de pensamento foram criadas e, até como defende Melis, este século delimitou o "início da Contabilidade Científica..." (Iudicibus, 1980, p.43). Entre as escolas de pensamento fundadas nesta época está a personalista.

A escola personalista, também denominada por alguns estudiosos de Contabilidade como logismográfica, jurídico-personalista ou toscana, foi fundada durante a segunda metade do século XIX e teve muitos seguidores como: Michele Riva, Francesco Bonalumi, Clitofonte Bellini e, especialmente, Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi.

O horizonte contábil dilatou-se nesta época, procurando forjar uma construção científica que demonstrou o estágio de maturidade alcançado pela Contabilidade e pelos seus principais teóricos.

A personificação das contas já existia desde os primeiros expositores do método das partidas dobradas, porém, esta personificação não constituía uma teoria científica. Era um artifício utilizado pelos autores para explicar o mecanismo das contas.

Para os teóricos do personalismo as contas deveriam ser abertas a pessoas verdadeiras, físicas ou jurídicas e o deve e o haver representavam débitos e créditos das pessoas a quem as contas foram abertas.

Um dos primeiros idealizadores da teoria personalista das contas foi Marchi. A partir de seus trabalhos, Cerboni construiu a sua teoria personalista das contas.

Marchi considerou a entidade como sendo totalmente confiada ao administrador, porque é ele o responsável por todo ativo e passivo da entidade, inclusive pelas próprias contas do proprietário. Em seu trabalho, Marchi classificou as contas em quatro categorias: consignatários, correspondentes (que eram devedores e credores do administrador e este devedor ou credor do proprietário), administrador e proprietário. Para Marchi, as contas sempre referiam-se a pessoas de carne e osso.

A teoria personalista teve grande impulso com o trabalho desenvolvido por Cerboni. Ele teve grande interesse no aspecto jurídico das relações entre o proprietário e a entidade, o que não foi explorado no trabalho de Marchi. Marchi foi o iniciador e Cerboni o construtor da teoria personalista.

Cerboni, por dedicar boa parte de sua vida a atividades públicas, sempre teve a preocupação de desenvolver em seus trabalhos a possibilidade de sua aplicação a entidades estatais. Dentre as doutrinas estudadas por Cerboni, destaca-se a teoria logismográfica.

A natureza do pensamento logismográfico está fundamentada, segundo Pezzoli (1986) no processo de interrelacionamento do pensamento econômico, administrativo e contábil. Para ele, este processo pode ser descrito da seguinte forma:

-o pensamento econômico é instintivo, já nasce com o homem, semelhante a qualquer outro animal do globo, faz parte do próprio instinto de conservação a procura de matérias para satisfazer suas necessidades e para aumentar o prazer de sua vida;

-o pensamento administrativo mostra ao homem a via do direito e da moral, já que essa que lhes assegura, além da satisfação de suas necessidades, também um progresso no qual não é possível prever o limite extremo;

-o pensamento contábil é eminentemente subjetivo e se liga ao pensamento econômico como ao administrativo; ensinando ao primeiro a bem avaliar os meios de aquisição e produção da matéria econômica e ao segundo a ter bem distinta a razão de deve e de haver referente a qualquer pessoa.

Foram destas definições que germinou a teoria logismográfica. Embora estas três ordens de pensamento tenham dado origem a três ramos do conhecimento diverso, tendo uma vida própria e independente, na vida real do mundo das entidades, não é tão fácil esta distinção, formando, ao contrário, uma unidade orgânica. Estas três ordens de pensamento deram origem a um novo ente intelectual, uma nova ordem organizada de pensamento, denominada de logismologia (logismo = cálculo, cômputo, conta e logos = discurso, raciocínio, reflexão).

O pensamento logismográfico, para Cerboni (*apud* Giannesi, 1980, p.49), pode ser entendido como "...um movimento interior de um setor da ação humana do qual o fato aziendal (administrativo) é a manifestação real". Para ele, o pensamento logismográfico era capaz de abraçar e sintetizar o mundo dos fatos econômicos, administrativos e contábeis e suscetível de manifestar-se em um sistema particular de funcionamento que é a via mediante a qual isso se manifesta no mundo empresarial.

Cerboni viu no pensamento logismográfico a essência da Contabilidade, ou seja, o campo ideal para análise de todos fatos econômicos, administrativos e contábeis, tanto no campo teórico (estudo das leis que governam as entidades), como no campo prático (estudo

das normas que a entidade deve ser administrada para o atingimento de um determinado fim).

Dentro dessa ótica interdisciplinar de análise do pensamento contábil econômico e administrativo, Cerboni concluiu que a Contabilidade (Ragioneria) compreende os quatro seguintes estudos (Herrmann Jr., 1970, p.43):

"1 - estudo das funções da administração econômica aziedal, tendo por objetivo determinar as leis que justificam e regulam a azienda;

2 - estudo da Contabilidade que tem por fim a organização e a disciplina interna da azienda;

3 - estudo da computisteria, compreendendo a aplicação da matemática aos fatos administrativos e a respectiva demonstração em ordem tabelar;

4 - estudo da logismologia, como método para coordenar e representar os fatos administrativos da azienda, analisar os seus processos e os efeitos jurídicos e econômicos e tê-los reunidos em uma única e contínua equação".

A logismografia cerboniana é composta, como demonstra Catturi (1989), de dois sistemas distintos de escrituração, um denominado de sistema patrimonial e o outro de sistema financeiro.

O primeiro conduz à elaboração do chamado balanço patrimonial e exige o uso de duas contas, uma aberta ao ente proprietário e outra a terceiros e correspondentes.

A escrituração financeira, ou do balanço de previsão, mantido no âmbito da entidade pública, vincula a própria atividade administrativa a uma documentação, prevendo a abertura

de duas contas: uma ao ente proprietário e outra ao administrador. Cerboni desenvolveu este estudo porque sempre esteve ligado a atividades públicas.

A utilização de partidas dobradas e o uso de contas, segundo o princípio econômico-administrativo defendido por Cerboni, pode ser sintetizado da seguinte forma: as duas Contabilidades (a financeira e a econômico-patrimonial) são representadas por distintos balanços apoiados sobre a mesma base: uma coluna demonstrando a quantidade e o valor do evento econômico passível de registro, podendo interessar a uma Contabilidade ou a outra, ou as duas simultaneamente.

A principal função da escrituração financeira das contas era de embasar novas previsões de balanço, indicando se deve continuar os mesmos valores, ou estes devem ser aumentados ou diminuídos.

A Contabilidade financeira foi subdividida em dois tipos de balanços orçamentários: um representando os valores previstos de entrada e verificação e outro de saída prevista e empenho, ambos com somente duas contas: conta do proprietário (País, Estado, Cidade, etc.) na administração pública e conta de seu responsável (ministro, deputado, comissão, etc.).

O balanço patrimonial, segundo a teoria cerboniana, paralelo e contíguo ao balanço financeiro, era composto de duas contas fundamentais: conta do proprietário ou principal e conta da agência ou de terceiros.

A primeira conta, do proprietário, divide-se em duas paralelas: uma para descrever a sua consistência material e a outra a sua origem e sucessivas modificações.

Para Cerboni, a técnica contábil poderia, portanto, acolher os dois sistemas: patrimonial e financeiro, colocando em um único e grande diário os dois balanços. Com esta proposta, "...seria possível apresentar sempre o confronto direto entre a previsão e seu acerto (Contabilidade moral) de um lado, e a efetuação e transformação (Contabilidade jurídica) de outro. Obtém-se assim, o diário logismográfico da Contabilidade geral, que Cerboni adotou na azienda do Estado depois de 1876" (Catturi, 1989, p.126).

O pensamento logismográfico de Cerboni fundamentou-se em princípios: princípio da personalidade das contas e princípio da contraposição.

Como apresenta Catturi (1989), a personificação das contas é justificada pelo fato que qualquer operação administrativa, inerente à gestão de qualquer entidade, assume relevância jurídica em virtude de crédito e débito que essa provoca. Não se trata de esquecer o aspecto econômico de qualquer operação, mas é a substância jurídica que se torna relevante, de modo que a conta que recebe os valores inerentes ao fato administrativo deve ser a da pessoa responsável pela transação.

O princípio da contraposição, de outra parte, resulta de forma natural, porque trás a razão de ser da própria escritura patrimonial, ou seja, a existência da propriedade e o trabalho de administrá-la. Assim, a existência da propriedade cria uma natural contraposição de interesse entre o proprietário e terceiros, consignatários e correspondentes. A administração da propriedade cria uma natural antítese de responsabilidade entre o proprietário (mandante) e o administrador (mandatário), uma relação de ordem respectivamente jurídica e moral.

Dentre as doutrinas ensinadas por Cerboni, além da logismografia, destacou-se o aprofundamento dos estudos sobre a teoria personalista das contas. Cerboni foi o construtor

das bases sólidas da teoria personalista, fundamentada, principalmente, no método logismográfico.

A teoria personalista das contas de Cerboni, fundamentou-se nos seguintes axiomas (Silva, 1959, p.70-1):

"1 - Toda a administração consta de uma ou várias «aziende» e toda a «azienda» tem um proprietário ou chefe a quem pertence em absoluto ou por representação a matéria administrável; por outro lado, não se pode administrar sem que o proprietário ou chefe entre em relações com agentes e correspondentes.

2 - Uma coisa é possuir os direitos de propriedade e de soberania da «azienda» e outra coisa é administrá-la.

3 - Uma coisa é administrar a «azienda» e outra é guardar os bens da mesma e ser responsável por eles.

4 - Não se cria um débito sem que simultaneamente se crie um crédito e vice-versa. (A conta que recebe, debita-se; a conta que entrega, credita-se).

5 - Em relação aos agentes e correspondentes, o proprietário (quer administre quer não administre a «azienda») é, de fato, o credor do ativo e o devedor do passivo.

Por conseguinte, o crédito do proprietário corresponde ao débito dos agentes e correspondentes e, vice-versa, o crédito destas corresponde ao débito do proprietário.

Os agentes e correspondentes nunca são debitados sem que o proprietário seja creditado ou debitado por igual importância.

6 - O «Deve» e o «Haver» do proprietário só variam em consequência de perdas ou de ganhos ou de reduções ou reforços da dotação inicial da «azienda»".

Cerboni definiu uma "azienda" como sendo uma série de relações jurídicas e econômicas que ligam o proprietário a sua propriedade. O patrimônio administrável da

entidade deve ser representado pelo seu conjunto de direitos e obrigações, do qual se exerce a administração econômica.

Para Cerboni, uma entidade é composta pelas pessoas do proprietário (pessoa a quem pertence a entidade e que a dirige de forma direta ou por intermédio de administradores), dos correspondentes (terceiros que transacionam com a entidade) e dos agentes consignatários (empregados a quem o proprietário confia a guarda dos valores que lhe pertencem - aparecem na figura do tesoureiro, fiel de armazém, etc.). As atividades empresariais geram relações jurídicas entre estas três pessoas. O objetivo da Contabilidade para Cerboni, portanto, é o de revelar estas relações, já que as contas contábeis referem-se a estas pessoas e expressam seus direitos e obrigações.

As contas dos agentes consignatários e dos correspondentes possuem funcionamento semelhante. Tanto as contas do proprietário, como dos agentes consignatários e dos correspondentes podem ser divididas em tantas quantas forem as pessoas correspondentes a cada categoria.

Como forma de ilustrar a aplicação do trabalho de Cerboni ao registro de eventos econômicos, Silva (1959) apresentou um exemplo. Uma idéia de como são feitos os lançamentos pelo modelo carboniano, será apresentado a seguir.

Eventos econômicos:

1 - capital inicial: \$ 50

2 - compra a prazo de mercadorias a prazo: \$ 30

3 - venda a prazo por \$ 20, mercadorias que custaram \$ 15

DIÁRIO - modelo logismográfico

Datas	Operações	Proprietário		Agentes e Correspondentes	
		Dever	Haver	Dever	Haver
1	Situação inicial	-	50	50	-
2	Compra a prazo de mercadorias	30	30	30	30
3	Venda de mercadorias a prazo	15	15	15	15
3	Lucro na venda	-	5	5	-
	A transportar	45	100	100	45

De acordo com este exemplo de Silva (1959), verifica-se que o proprietário é respectivamente debitado e creditado quando os consignatários e correspondentes entregam ou recebem qualquer valor.

A explicação dada para estes lançamentos é a seguinte:

1 - abertura: o ativo representa um crédito do proprietário e um débito dos consignatários. Neste caso o devedor pode ser o tesoureiro que ficou responsável para com o proprietário pelos \$ 50 recebidos;

2 - compra a prazo: o capital não sofre alteração pois ocorre sucessivamente:

a) proprietário (deve) - correspondente (haver): reconhecimento da dívida ao fornecedor;

b) consignatário (deve) - proprietário (haver): entrada da mercadoria na empresa;

3 - venda a prazo com lucro: os lançamentos realizados com o registro dessa transação foram os seguintes:

a) correspondente (deve) - proprietário (haver): custo das mercadorias de \$ 15

proprietário (deve) - agentes (haver): saída das mercadorias de \$ 15

b) correspondente (deve) - proprietário (haver): lucro na venda de \$ 5

Um outro pensador de destaque na escola personalista foi Rossi. Apesar de não desenvolver grandes novas teorias sobre o personalismo, Rossi foi importante como consolidador das teorias desenvolvidas por outros pensadores.

Rossi, como Cerboni, defendeu que as entidades obedecem a "...uma mesma lei geral, mediante o desenvolvimento de um sistema invariável de funções, que reduz todas a um tipo universal e único. (...) tanto as de maior extensão como as pequenas ou minúsculas" (Rossi, *apud* Estrada, 1976, p.16).

Rossi, como um personalista, defendeu a abertura de contas para toda classe de pessoas e para toda classe de direitos e deveres. Seria preciso, para ele, três elementos para abrir uma conta: uma pessoa capaz de direitos e obrigações, um direito ou uma obrigação e um objeto relacionado ao direito ou obrigação.

As escriturações colocam em evidência "os direitos e obrigações do proprietário. frente às obrigações e aos direitos de seus agentes e correspondentes e, portanto, devem ser abertas ao proprietário e aos seus mandatários (agentes e correspondentes) ou, mais brevemente, às duas personalidades da administração econômica" (Rossi, *apud* Estrada, 1976, p.18).

A teoria personalista, apesar de dominar o campo contábil no final do século XIX, teve grandes opositores dentro da própria Itália, entre os mais destacados está Fabio Desta.

As principais críticas à escola personalista, especialmente às teorias logismográficas defendidas por Cerboni, podem ser sintetizadas nas seguintes:

-para os críticos desta escola, o campo de atuação da Contabilidade determinado pelos personalistas, engloba toda administração da entidade, além das funções contábeis tradicionais, deve incluir o estudo de toda organização e de suas funções administrativas e o estudo da matemática aplicada (computisteria defendida por Cerboni), o que tornaria a Contabilidade uma disciplina de vastíssimo conteúdo;

-Cerboni, por estar sempre ligado a entidades públicas, acreditava que todas organizações fossem iguais, ou seja, ele acreditava ter descoberto um sistema de funções administrativas único e imutável, que se repete todos os anos da mesma forma, qualquer que seja o tamanho e o fim da organização. As críticas foram de que as funções econômicas das entidades não respondem a um sistema ou padrão imutável, mas desenvolvem-se conforme o seu tipo de atividade e sua magnitude, neutralizando o pensamento carboniano;

-uma das críticas mais severas é quanto ao fato dos personalistas verem nas contas instrumentos de representação de relações jurídicas entre proprietários e seus consignatários. Para os críticos, os administradores devem responder apenas pelo resultado de suas gestões, não podem ser considerados devedores ou credores do proprietário.

Mesmo diante dessas críticas, a escola personalista teve o mérito de se contrapor à escola contista e, especialmente, a teoria das cinco contas de Degrange. Cerboni foi, reconhecidamente, um dos grandes colaboradores para o desenvolvimento da Contabilidade.

9.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA PERSONALISTA

Dentre os vários estudiosos da escola personalista, três merecem destaque: Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi. Uma breve análise da vida e obra destes três personagens contábeis serão apresentadas a seguir.

9.1.1 - FRANCESCO MARCHI - SUA VIDA E SUA OBRA

Francesco Marchi nasceu em Pescia (Itália), no ano de 1822, e nesta localidade desenvolveu todo trabalho de sua vida relativamente breve, pois morreu em 1871. Autodidata, como afirma Pezzoli (1986), não teve grande liberdade de movimento durante sua vida, em função da precária condição econômica vivida por sua família e por dedicar-se muito ao trabalho com Contabilidade e Administração de empresas locais. Seu trabalho, todavia, foi um conjunto de observação e meditação muito eficaz, porque permitiu a Marchi prepara-se no campo em que sua contribuição foi mais significativa: em Contabilidade.

Em 1867, quatro anos antes de sua morte, publicou sua obra intitulada: “*I cinquecontisti ovvero la ingannevole teorica che viene insegnata negli istituti tecnici del Regno e fuori del Regno intorno il sistema di scrittura a partita doppia e nuovo saggio per la facile intelligenza ed applicazione di quel sistema*”, publicado na cidade de Prato, pela Tipografia Giachetti. No ano seguinte, 1868, publicou sua segunda obra: “*Le scuole francese ed italiana nell'insegnamento della contabilità a scrittura completa o doppia ed a scrittura incompleta o semplice*”, publicado também na cidade de Prato, pela Tipografia Giachetti.

As duas notáveis contribuições de Marchi, para o desenvolvimento da Contabilidade, foram suas críticas à teoria das cinco contas de Degranges (mercadorias, dinheiro, efeitos a receber, efeitos a pagar e lucros e perdas) e os primeiros ensaios teóricos sobre o personalismo que praticamente fundamentaram o trabalho de Cerboni.

Marchi, nas suas obras, revelou, de maneira clara, o equívoco da teoria francesa das cinco contas, pondo-se contra o enunciado mais importante desta teoria e demonstrando que as cinco contas gerais não representavam o negociante, porque apenas as contas de resultado é que retratavam o negociante, sendo que as contas de mercadorias e caixa referiam-se a coisas, e as contas de efeitos a pagar e a receber, a pessoas. Além disso, Marchi verificou que na prática, normalmente era aberta uma outra conta denominada de conta de capital.

Marchi sustentou a absoluta personalidade das contas ao afirmar que para o funcionamento das partidas dobradas bastaria somente duas contas: uma encabeçada pela pessoa do negociante ou proprietário e outra de terceiros, isto é, relativa à pessoa do correspondente (devedor ou credor) e do consignatário (responsável pelo armazém e caixa), assim, o débito de um corresponderia ao crédito de outro e vice-versa. Uma quarta

qualidade de pessoa se encontra presente na entidade, o chamado gerente ou administrador. Marchi não defendeu uma conta expressa para ele, uma vez que o administrador era o responsável por toda entidade, portanto devedor de todo ativo e credor de todo passivo perante o proprietário. O próprio balanço representava a conta do administrador, uma vez que ele era devedor e credor de valores iguais.

A teoria da personificação das contas de Marchi teve tanto sucesso na época, principalmente na Itália, que substituiu completamente a teoria francesa das cinco contas.

Marchi, entretanto, não se preocupou com a parte formal da doutrina contábil. Sua visão da vida empresarial não foi suficientemente ampla para caminhar no campo filosófico doutrinal. Marchi preferiu ater-se ao escopo de demonstrar o erro conceitual da teoria francesa das cinco contas.

9.1.2 - GIUSEPPE CERBONI

9.1.2.1 - SUA VIDA

Giuseppe Cerboni nasceu em 24 de dezembro de 1827, em Porto Azzurro, ilha de Elba (Itália).

Com 16 anos, Cerboni entrou para a Administração Militar Toscana como aprendiz de seu pai, que era oficial do Comissariado de Guerra. Ainda dentro da carreira militar, Cerboni, em 1847, agora com 20 anos de idade, foi transferido, voluntariamente, para a artilharia. Nesta arma, passou a ser o encarregado adido dos Comandos Gerais. Participou de uma batalha, em 1848, e foi promovido a capitão do Estado Maior, recebendo a

incumbência de organizar a parte administrativa do Corpo de Gendarmaria Toscana. Partiu para a guerra da Independência Italiana, em 1859. Em 1860, atendeu o chamado do General Cadorna e foi transferido para Torino, para reorganizar o serviço administrativo do Ministério da Guerra. É deste período o primeiro trabalho de certa importância de Cerboni: *“Relazione sullo stato militare di Toscana e rendimento dei conti della rispettiva amministrazione dal 1° gennaio 1859 al 31 marzo 1860”*, publicado em Florença, editora Tofani, 1861. Este segundo trabalho de Cerboni (o primeiro, publicado em 1851, que tratou do regulamento para a administração da Companhia e do armazém da Gendarmaria Toscana, não teve muita repercussão) foi publicado pelo governo italiano como forma de provar a ordem na administração pública italiana, em período tão agitado. Este trabalho mostrou os profundos conhecimentos administrativos de Cerboni.

Cerboni apresentou, em 28 de maio de 1865, ao Ministério da Guerra as principais instruções para a implantação do sistema de partidas dobradas para registro das atividades deste ministério. Neste mesmo ano, publicou uma pequena obra sobre a organização da Contabilidade estatal.

Foi indicado, em 1867, para fazer parte de uma comissão para estudo de uma nova lei para a Contabilidade estatal, ocupando o cargo de relator. Com sua elevada competência e conhecimento contábil e administrativo, Cerboni apresentou um projeto que serviu de base para a lei de Contabilidade italiana, promulgada em 22 de abril de 1869.

Foi eleito, em 1871, conselheiro e síndico das contas da comunidade de Florença, onde começou a desenvolver estudos que mais tarde ficaram conhecidos como logismografia.

seu método de registro. Este trabalho foi publicado neste ano em Florença pela editora La Minerva.

Cerboni atuou, de 1876 a 1891, como Contador Geral do Estado. A logismografia, em 1877, entrou oficialmente na administração do Estado, sendo introduzida na Contabilidade do Tesouro da Itália, ano em que publicou sua obra "*Quadro di contabilità per le scritture in partida doppia della Ragioneria generale dello Stato*", Roma, Stamperia Reale. Publicou, em 1886, o primeiro volume de sua obra mais importante: "*La Ragioneria scientifica - Prolegomeni*", Roma, Loescher, que seguiu, no ano de 1894, o segundo volume: "*Il metodo*", Roma, Società Editrice Dante Alighieri. Após atuar como Contador Geral do Estado, passou a Conselheiro do Tribunal de Contas, atuando neste cargo de 1892 a 1898, ano que abandonou o serviço público.

Retornando a Porto Azzurro, Ilha de Elba, ali permaneceu até sua morte, em 1917, com 90 anos.

9.1.2.2 - SUA OBRA

A principal obra de Cerboni foi "*La Ragioneria Scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*", volume I: "*Prolegomeni*", Roma, Loescher, 1886. O volume II: "*Il metodo*", foi publicado, em Roma, pela Società Editrice Dante Alighieri, no ano 1894.

O primeiro volume foi considerado muito superior ao segundo. Neste primeiro volume, Cerboni apresentou a essência de seu pensamento logismográfico. Para Cerboni (*apud* Giannessi, 1980, p.46) "...a Contabilidade não deveria ser afetada pelo vazio

O primeiro volume foi considerado muito superior ao segundo. Neste primeiro volume, Cerboni apresentou a essência de seu pensamento logismográfico. Para Cerboni (*apud* Giannessi, 1980, p.46) "...a Contabilidade não deveria ser afetada pelo vazio alinhamento de cifras e números, mas pelo princípio que identifica a lógica do racionamento humano".

O segundo volume não respondeu às expectativas lançadas no primeiro, demonstrando na opinião de analistas da obra de Cerboni, sua incapacidade de voltar a realidade que tanto lhe havia favorecido no primeiro volume, indicando uma certa decadência em seu trabalho.

O primeiro volume (*Prolegomeni*) tratou da situação da Contabilidade, como uma disciplina científica, dividindo-se em seis capítulos. Giannessi (1980) faz uma breve discussão sobre cada capítulo. Os aspectos mais importantes serão tratados a seguir.

O primeiro capítulo apresentou o estado da Contabilidade do ponto de vista científico. Cerboni denominou esta fase como de gestação da disciplina. Para ele, era preciso reconhecer a importância do estudo contábil como elemento natural no auxílio da administração econômica das empresas.

O segundo capítulo tratou do pensamento logismográfico. Para ele, esta era a base para a Contabilidade Científica. Ao longo do capítulo, apresentou as leis que regulam o pensamento logismográfico e seu sucessivo desenvolvimento, as razões para a existência de relações entre os fatos empresariais e as idéias logismográficas, a classificação da matéria pertinente a ciência logismográfica e a Contabilidade e concluiu que toda matéria de Contabilidade deriva do sistema de funcionamento da empresa.

um posicionamento da Contabilidade em relação à logismografia como ramo particular, considerando sua fase científica e formativa.

O quarto capítulo foi dedicado à análise das influências externas - especialmente da instituição social, do sistema religioso e do progresso científico - com alguma consideração relativa à causa que favoreceu ou obstaculizou, na época grega, romana e depois do advento de Cristianismo, o desenvolvimento do pensamento contábil.

O quinto capítulo tratou do ente econômico natural, das causas de sua formação e da razão das relações entre o homem e tal ente, entre este e outros entes de diferentes naturezas.

O sexto capítulo apresentou um resumo e uma conclusão relativa à matéria já desenvolvida. Neste capítulo, Cerboni concretou o objeto da Contabilidade e sustentou que o mundo empresarial deveria ser estudado sob o aspecto referente a sua relação com o homem. Sustentou também que a Contabilidade, estudada em conformidade com sua doutrina, subdivide-se em quatro partes: função administrativa, contábil, computisteria (parte da Contabilidade que concerne à aplicação da aritmética aos fatos administrativos) e logismografia.

“*Il metodo*”, o segundo volume, está absorvido de considerações pessoais do autor, de críticas a problemas estranhos à disciplina contábil e apresenta várias elaborações metodológicas dos postulados anunciados no volume I, distanciando-se muito, como valor de conteúdo, de sua doutrina desenvolvida anteriormente.

Para Cerboni (*apud* Giannessi, 1980), a Contabilidade encontrava-se em um estágio bem avançado de desenvolvimento, podendo ser classificada como entrando no estágio

Para Cerboni (*apud* Giannessi, 1980), a Contabilidade encontrava-se em um estágio bem avançado de desenvolvimento, podendo ser classificada como entrando na estágio definitivo de ramo do conhecimento científico. Toda ciência, na sua opinião, passa por três estágios evolutivos: um primeiro estágio de desagregação, não contando com nenhum prestígio e não é seriamente estudada; o segundo estágio é quando atinge um ponto racional, lógico e científico no qual, demonstrando a utilidade de que é capaz, torna-se admirada; o terceiro estágio de transição, evolução e organização é quando a disciplina se purifica e atrai uma massa considerável de estudiosos em sua órbita. Cerboni, defendeu que a Contabilidade já havia superado o período formativo e estava saindo, já no final do século XIX, do período de transição e evolução para entrar no estágio racional e científico.

Cerboni foi um dos primeiros autores que procurou elevar a Contabilidade a um ramo de conhecimento científico, tentando superar o conceito de simples arte de registro do ter e contar.

9.1.3 - GIOVANNI ROSSI - SUA VIDA E SUA OBRA

Giovanni Rossi nasceu em Reggio Emilia (Itália), no ano de 1845. Sua família era de modesta condição econômica. Aos dezesseis anos de idade, atraído pelos estudos, abandonou o estabelecimento comercial de seu pai para ingressar em um instituto técnico, na seção de Agrimensura, Contabilidade, Física e Matemática. Após formar-se, ensinou Matemática e Contabilidade neste instituto técnico. Foi denominado para o cargo de contador da comunidade de Reggio Emilia e Macerata e posteriormente colaborador de Cerboni na Contadoria Geral do Estado italiano. Encerrou sua carreira pública, em 1916, como contador da comunidade de Macerata, onde morreu no ano de 1921.

O maior seguidor de Cerboni, na opinião de Pezzoli (1986) revelou seu entusiasmo e sua dedicação aos estudos com a criação, em 1877, de uma revista denominada “*Il Logismografo*” (publicação periódica bimestral editada na cidade de Reggio Emilia), cuja publicação durou até o final do ano de 1882, ano em que iniciou a publicação semestral, até o final de 1884, da revista “*La nuova Ragioneria italiana*”. Neste período, Rossi publicou sua obra “*Delle attinenze logismografiche. Studi sulle teoriche cerboniane*” (Reggio Emilia, Bedogni, 1878). Publicou, em 1882, também em Reggio Emilia, pela Tipografia Artigianelli, dois volumes do livro “*L'Ente economico-amministrativo, studiato secondo la materia, le funzioni, l'organizzazione e la varietà delle sue forme*”. As duas obras demonstraram, respectivamente, a escolha do direcionamento teórico de Rossi coerente com o pensamento cerboniano.

Rossi, em 1895, publicou o “*Trattato dell'unità teoretica dei metodi di scrittura in partita doppia*”, também na cidade de Reggio Emilia, Tipografia Artigianelli. Seguiu a esta obra, em 1901, a “*Teoria matematica della scrittura doppia italiana*” (Reggio Emilia, Tipografia Popolare. Em 1907, publicou a “*Classificazione degli enti economico-amministrativi*” (Reggio Emilia, Ferraboschi & C.); e finalmente, em 1902, o “*Trattato di Ragioneria scientifica*” (Reggio Emilia, Coop. Tipografi) encerrou sua carreira de escritor.

Rossi, além de árduo defensor das teorias cerbonianas, deu início a uma teoria sobre a natureza matemática da Contabilidade, que será detalhada posteriormente.

9.2 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA PERSONALISTA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

Como Popper (1986) defende, a ciência é formada por uma sucessão de pensamentos, frutos da imaginação criadora do homem e de críticas e refutações sucessivas de teorias. Verificou-se, com o advento da escola personalista, a refutação de teorias aceitas quase que universalmente, como era o caso da teoria francesa das cinco contas, desencadeando um processo de desenvolvimento contábil, após um longo período de consolidação das primeiras leis sistematizadoras da Contabilidade.

A contribuição desta escola para o processo de comunicação contábil centrou-se, principalmente, na busca de uma melhora nas mensagens transmitidas através dos canais de comunicação contábil.

Para Cerboni (*apud* Giannessi, 1980, p.49), "...a Contabilidade apresentava-se como uma nebulosa ou um mundo em formação que através das nuvens era possível distinguir diversos núcleos de condensação ou centros gravitacionais". Para ele, a Contabilidade não possuía regras claras e precisas para ordenar seus elementos e transformá-los em mensagem.

As mensagens transmitidas antes e durante o período de consolidação das partidas dobradas limitavam-se a simples revelações de contas, sem nenhuma preocupação com o gerenciamento das entidades. Como afirma Estrada (1976, p.22), "...a escola contista havia reduzido a Contabilidade à relevação das contas, esgotando seu objeto no estudo das contas e de seu mecanismo, com miras ao balanço, mais do que ao exame dos fenômenos econômicos...".

Para que as informações contábeis sejam confiáveis, é preciso o estabelecimento de princípios de orientação, a fim de que o emissor transmita a mensagem e o receptor receba e possa analisar, tendo como parâmetro para sua decodificação, as mesmas regras utilizadas no processo de codificação. Cerboni, apesar das críticas avassaladoras ao seu trabalho, deu uma inegável contribuição para uma melhor revelação da gestão das empresas. Suas regras de escrituração seguindo o método logismográfico, apesar de mais complexas que as utilizadas pelos contistas, facilitaram a transmissão de mensagens, porque, tanto o emissor como o receptor passaram a utilizar no processo de comunicação contábil um sistema de regras bem definido.

Outra inegável contribuição dos personalistas à comunicação contábil, foi a crítica contundente à teoria das cinco contas de Degranges. Marchi criticou os princípios equivocados desta teoria, principalmente no que tange à personificação das cinco contas consideradas abertas ao negociante. Para ele, as cinco contas não representavam o negociante, mas apenas as contas de resultado e a conta de capital, nem mencionada por Degranges, é que desenvolviam esta função. Esta crítica e posterior superação da teoria das cinco contas, contribuiu para a diminuição das distorções que acompanhavam as demonstrações contábeis reveladas de acordo com os princípios teóricos franceses, portanto, colaborou para a melhora nas transmissões de mensagens contábeis.

A Contabilidade passou a ser, com Cerboni, um instrumento informacional sobre a gestão das entidades, deixando de ser uma mera técnica de registro de eventos econômicos, para transcender a uma disciplina ligada à gestão e ao processo de tomada de decisão. O próprio Cerboni, embora com um certo exagero, definiu a Contabilidade como sendo a ciência da administração. Como administrar é uma atividade que busca "...obter a efetiva aquisição, alocação e utilização de recursos físicos e humanos para atingir um determinado objetivo" (Wren, 1994, p.3), cabe à Contabilidade o papel de informar os gestores sobre

todos eventos econômicos ligados à entidade administrada. Cerboni, apesar de atribuir um vasto conteúdo a disciplina contábil e apresentar um método complexo de registro contábil, plantou uma das primeiras idéias de Contabilidade Gerencial, com intuito de diminuir as incertezas do processo de gerenciamento empresarial.

10 - ESCOLA VENEZIANA OU CONTROLISTA

A escola controlista teve como seu principal mentor Fabio Besta. Esta escola é também conhecida como veneziana em função de que as principais obras de Besta foram desenvolvidas na cidade de Veneza. Além de Besta, contribuíram para o engrandecimento desta escola vários outros estudiosos como: Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Francesco De Gobbis, Vincenzo Vianello, Pietro Rigobon, Pietro D'Alvise e Benetto Lorusso.

Uma das primeiras afirmações de Besta, que caracterizaram sua escola, foi a distinção feita por ele entre o conceito de administração geral e administração econômica. Para ele, governar as produções, trocas, transformações e consumo de bens (ou seja, os fenômenos), os negócios de diversas naturezas, as relações entre pessoas que possuem os capitais e outras pessoas, "...é administrar e, administração é, portanto, a ação de administrar" (Besta, *apud* Estrada, 1977, p.15). Por administração econômica, Besta entendia (*apud* Pezzoli, 1986, p.109) "...o governo dos fenômenos, dos negócios ou relações que se vinculam com a vida da riqueza nas aziende", ou seja, a administração do patrimônio de um empresa, com o objetivo de produzir novas riquezas. Besta (*apud* Pezzoli, 1986, p.109) considerava uma azienda como "...a soma de fenômenos, negócios e relações a serem administrados, relativos a um conjunto de capitais que formam um todo em si, a uma pessoa, a uma família ou a qualquer união".

Besta apresentou, em seu trabalho, um extenso estudo sobre organização administrativa, com o intuito de subsidiar teoricamente o controlismo defendido por sua corrente doutrinária.

Na opinião de Besta, toda entidade possui seu próprio organismo administrativo, no qual deve existir uma autoridade eminente que caracteriza-se pelo direito natural daqueles a quem pertence a riqueza que é o objeto da administração. Ajuntando-se a esta, está a inteligência diretora, que deve ser um atributo essencial do administrador, e um conjunto de outras fontes de aptidões e forças suficientes para cumprir o trabalho, que podem ser encontradas no administrador e em outros indivíduos que se caracterizam como agentes da administração. Assim, conclui Besta, toda entidade deve possuir a substância a ser administrada, os órgãos administrativos, que se traduzem em pessoas reais e ativas, e o sujeito dos direitos e obrigações jurídicos, que pode ser uma pessoa natural ou jurídica.

Considerando que em todas as entidades existem riquezas que devem ser usufruídas e zeladas, Besta defendeu que uma parte da administração destas entidades deve ser econômica. Com a preocupação de melhor esclarecer a extensão do que seja a administração econômica, Besta observou que o trabalho econômico "...tende a fazer que a riqueza atue na azienda, qualquer que seja esta, com a maior eficácia, (...) de modo a encaminhar, regular ou moderar outros esforços e cuidados, ou impedir que os bens sejam subtraídos ou consumidos inutilmente" (Besta, *apud* Estrada, 1977, p.17).

A administração econômica compreende três séries de esforços, ou seja: a gestão propriamente dita, a direção e a verificação ou controle. A primeira, conforme Besta (*apud* Pezzoli, 1986), representa uma série de esforços e cuidados que inclinam-se diretamente ao fim mencionado: a segunda no qual o trabalho econômico se informe, discipline ou governe de modo que todos os esforços possam convergir, com a maior eficácia, para o fim particular e geral da entidade; a terceira no qual todo trabalho se revela e seja estudado em suas causas e em seus efeitos, a fim de dirigi-lo com fundado conhecimento e seja freado e

regulado de maneira que haja de proceder em tudo, nas formas consideradas mais vantajosas e como tais preferidas.

A gestão das entidades compreende todas as atividades fundamentais para a administração econômica, ou seja, a aquisição de bens, a sua transformação e dispêndio ou emprego, para a execução dos fins da entidade.

A direção, para Besta, representa o exercício de funções análogas àquelas segundo as quais o cérebro e o sistema nervoso, nos animais superiores, guiam os movimentos de todos os demais órgãos, buscando com isso atingir e manter a harmonia entre as relações internas e externas da entidade.

O controle econômico deve impedir todo consumo inútil, todo desperdício de forças econômicas, toda subtração culpável, portanto, deve preceder, acompanhar e seguir todo trabalho administrativo. Este trabalho compreende "...os atos do administrador ou de seus agentes pelos quais todos os fatos da gestão são determinados e presumidos primeiramente: são registrados, provados, recordados e confrontados depois, e toda a administração é regulada em seus movimentos e estudada em suas causas e em seus efeitos. Os atos dos que exercem a autoridade eminente mediante os quais intervêm na administração, seja para determinar as formas gerais e estáveis, seja para assinalar circunstancialmente o caminho a ser seguido pelo administrador e pelos agentes num dado espaço de tempo, retê-los nesse caminho e ver logo se realmente o seguiram" (Besta, *apud* Estrada, 1977, p.18).

Na opinião de Besta, não basta apenas uma disciplina para estudar a administração econômica em toda sua extensão. Assim, para cada classe de entidade existem diferentes disciplinas que estudam a gestão, como a ciência agrária, a ciência das finanças, as instituições de comércio, entre outras. O controle, por outro lado, tem variações menores

que a gestão, até pela própria natureza do controle que não se preocupa em realizar as melhores aplicações da riqueza, mas está voltado para a verificação da riqueza em seus vários momentos, de modo que não seja consumida de forma equivocada ou que se afaste do uso previamente determinado. Para Besta, a disciplina que estuda os procedimentos racionais com os quais há de ser desenvolvido o controle econômico, com seus princípios e normas é a Contabilidade.

A Contabilidade "...enquanto teoria, estuda e enuncia as leis do controle econômico nas empresas de qualquer espécie, dando normas adequadas para que esse controle seja verdadeiramente eficaz, conveniente e completo; enquanto prática, é a metódica aplicação daquelas normas" (Besta, *apud* Silva, 1959, p.99). A Contabilidade pode ser entendida, segundo o pensamento de Besta, como a ciência do controle econômico. Mais precisamente, o que Besta entende por controle econômico, ou seja, por Contabilidade: "...aquela parte da administração pela qual o trabalho econômico é revelado e estudado em suas causas e nos seus efeitos, a fim de dirigi-lo com um conhecimento fundado, e é estimulado e regulado de modo que tenha de proceder em tudo, naquelas formas consideradas pela autoridade eminente como as mais vantajosas e, portanto, preferidas" (Besta, *apud* Estrada, 1977, p.19).

O controle econômico, na concepção de Besta, é composto de duas partes: uma responsável pelo registro contábil dos momentos da administração econômica e sua efetivação por via de escrituração e a outra Besta denominou de constrição do trabalho econômico, que representa "...a revelação em partidas dobradas dos fatos administrativos em conexão com os critérios organizacionais articulados de acordo com os mecanismos de controle inerentes à escrituração contábil" (Besta, *apud* Pezzoli, 1986, p.117).

Para os controlistas, os balanços, as contas, os orçamentos, as demonstrações de resultado, etc. representam uma forma de controle da riqueza dos organismos econômicos. Estes mecanismos servem para fiscalizar os movimentos da riqueza à disposição das unidades econômicas e obrigam as pessoas que com ela lidam a exercerem a sua atividade de modo que os administradores consideram mais vantajoso.

Besta separou a Contabilidade em vários ramos de conhecimento, sendo que a parte comum aplicável a todas as entidades ele denominou como Contabilidade Geral; a segunda parte denominou como aplicada, de acordo com as características da entidade, como as públicas, os bancos, o comércio, as agrícolas, etc.

A Contabilidade Geral, para Besta (*apud* Estrada, 1977, p.20), deve estudar o patrimônio das entidades, "...os órgãos principais destas e as suas funções, os instrumentos do controle, a avaliação da riqueza ou dos bens, os inventários, os orçamentos e a delimitação dos fatos da gestão, a sua liquidação e seu controle, as teorias relativas aos métodos de escrituração, as suas prestações de contas e, eventualmente, a revisão e aprovação destas. Finalmente, deve estudar as formas que deve assumir o controle econômico em ambos os extremos da vida empresarial. ou seja, nos de implantação e liquidação..." de entidades.

Os controlistas dedicaram muita atenção ao processo de continuidade da gestão, para tanto, pregaram a sua divisão em períodos administrativos, coincidentes ou não com o ano civil. Besta definiu a missão da Contabilidade em três fases: a primeira tem por objetivo estabelecer um ponto de partida para que seja possível analisar de pronto os resultados da gestão; uma segunda fase encarregada de acompanhar a gestão pondo em evidência todos os fatos ocorridos nas entidades que facilitem o julgamento do trabalho administrativo; e a

terceira fase que encarrega-se de demonstrar os resultados finais da administração econômica para fins de aprovação ou rejeição da gestão.

Para Besta, o patrimônio deve ser representado por um grandeza mensurável e variável, ou seja, retratado por uma soma de valores positivos (os bens de propriedade da entidade e os créditos que constituem o ativo) e negativos (dívidas que constituem o passivo), numa concepção eminentemente econômica, em contraposição ao que defendia Cerboni, segundo o qual o patrimônio é uma soma de direitos e obrigações, seguindo uma visão jurídica.

Besta, conforme aponta Estrada (1977), classificou as funções de controle econômico (ou de Contabilidade) de acordo com o momento em que, com referência aos fatos administrativos, se efetuam e de acordo com a sua natureza.

De acordo com o momento em que se efetuam, as funções de controle podem ser antecedentes, concomitantes e subsequentes.

As funções de controle econômico antecedentes são aquelas que, segundo Besta, precisam ser previamente delimitadas em cada fase, uma vez que nenhuma operação deve ser iniciada sem que seja determinada suas relações de lugar, tempo e pessoas com os dados referentes à natureza e espécie dos bens que constituem o seu objeto. Caracterizam este tipo de controle os estatutos, os contratos, os regulamentos, as atas, as escrituras públicas, as notas, as circulares, os inventários no qual é determinada a composição patrimonial da entidade, as demonstrações de entradas e saídas de fundos previstos para um determinado período e todo tipo de documento que regule o funcionamento da entidade.

A segunda espécie de função de controle econômico, a concomitante, caracteriza-se pela vigilância das tarefas determinadas para cada pessoa. É preciso, afirma Besta, que os indivíduos sejam vigiados e estimulados enquanto executam as tarefas ou imediatamente depois. Esta vigilância deve ser feita pelos que exercem a autoridade direta, pelos administradores ou por outras pessoas indicadas para este fim, com o objetivo de proteger a entidade. Esta função de vigilância pode contar com o auxílio de instrumentos tais como: cartões, medidores, apontamentos, etc.

A função subsequente caracteriza-se pelo exame dos fatos em seus aspectos jurídicos e econômicos, ou seja, confrontando o que foi feito com o que deveria ter sido feito. Os instrumentos deste controle são os documentos referentes aos dois controles anteriores, assim com os registros contábeis dos fatos administrativos, as prestações de contas, os balanços, o exame de tais prestações e sua aprovação ou rejeição.

De acordo com a sua natureza, as funções do controle econômico classificam-se em ordinárias, as que ocorrem cotidianamente nas entidades, e extraordinárias, as que ocorrem em situações de exceção.

As funções ordinárias dividem-se em contínuas e descontínuas ou periódicas. As contínuas são as que acompanham os fatos administrativos em toda sua extensão, ou seja, englobam a sua determinação, seu registro e sua verificação. As descontínuas, subdividem-se em especiais, que incluem os orçamentos, as previsões de recebimentos e de impostos a pagar, a formação de inventários parciais, a prestação de contas e a revisão e aprovação de todos estes itens; e gerais, que se relacionam com a previsão de ingressos e despesas referentes ao patrimônio total, com a formação de balanços e prestações de contas gerais da administração, etc.

As funções extraordinárias dividem-se em contínuas, que desempenham o mesmo papel das ordinárias contínuas, somente que ocorrem em circunstâncias particulares ou temporárias, e as descontínuas, que também subdividem-se em especiais e gerais. As especiais podem ser, por exemplo, perícias civil ou penal relacionadas a créditos ou dívidas pendentes, a litígios sobre administração de bens e fraudes nos registros contábeis ou nos documentos que servem de prova, etc. As gerais podem ser exemplificadas pelos estudos para implantação de empresas, a formação de inventários iniciais, o controle relacionado com o encerramento de empresas, etc.

Partindo para o campo da aplicação prática da Contabilidade, Besta observou que o objeto da administração econômica de uma entidade é "...a riqueza que ela tem. E não pode ser administrado, ou seja, governado sagazmente, senão aquilo que se conhece, pelo que surge a necessidade de investigar o estado da riqueza" (Besta, *apud* Estrada, 1977, p.22). Para realmente conhecer o estado da riqueza é necessário um acompanhamento efetivo da administração econômica, já que esta atua constantemente sobre a riqueza. Para isso é necessário que os fatos administrativos sejam registrados contabilmente através da escrituração de livros adequados para tal procedimento.

Para que as escriturações contábeis sejam capazes de demonstrar o trabalho de gestão das entidades, é preciso, segundo Besta, de um método de escrituração adequado. Para ele, método de escrituração "...é uma série ordenada de normas para assentamento racional, num ou em vários registros conjugados, de adequadas notas escritas que guardam memória da administração de uma azienda. Por sua vez, um sistema de registros é uma série de registros considerados em execução, já exarados, relativos a um objeto complexo, qualquer que seja a forma em que foram redigidos e conectados" (Besta, *apud* Estrada, 1977, p.22).

Para a efetivação da escrituração contábil é preciso que sejam criadas contas contábeis. Para Besta (*apud* Catturi, 1989, p.140), a conta é "...uma série de anotações referentes a um determinado objeto, mensurável, que tem por função recordar a sua condição e sua medida num dado instante, e as mutações que vai sofrendo, a fim de dar informação do referido objeto na oportunidade que se desejar". Para ele, as contas formam um complexo sistema de escrituração e são expressas em grandezas mensuráveis, que podem adotar qualquer tipo de grandeza, como valores expresso em moeda, peso, volume, dimensão, etc.. Os sistemas de escrituração tem por objeto, na concepção de Besta, sempre um fundo constituído pelos elementos ativos e passivos do patrimônio. O patrimônio é representado, portanto, pela soma de valores ativos e passivos, ou seja, um fundo de valores.

Como bem resume Estrada (1977, p.23), "conforme a teoria bestana, as contas não são abertas a pessoas ou personalidades de nenhuma espécie, nem representam direitos ou obrigações entre aquelas - como afirma o carbonismo - mas sim que fundamentalmente refletem valores. Os números insertos nas contas são medidas pecuniárias do objeto ao qual é aberta a conta, e os fatos da administração econômica não produzem relações jurídicas, mas sim mutações patrimoniais, pois repetimos, todos os componentes do patrimônio, sejam diretos ou derivados, são considerados valores". Complementa Antoni (1974, p.166), "os valores do objeto nas contas são estabelecidos por seus conteúdos econômicos e não por seus conteúdos jurídicos". Esta concepção torna clara a oposição de Besta e de sua posição doutrinária contrária ao personalismo carboniano.

Besta separou as contas em duas categorias: contas elementares e contas derivadas, divididas em contas de capital e contas de gestão.

As contas elementares são formadas por todos elementos patrimoniais ativos e passivos, tais como: caixa, estoques, imóveis, contas a pagar, etc.

As contas derivadas apresentam o capital líquido, as contas pessoais em que se divide e sua movimentação. As contas derivadas classificadas como de capital representam o capital social e as reservas em geral; as contas de gestão representam as variações ativas e passivas do capital líquido, ou seja, seu aumento ou diminuição com vendas, comissões, juros ativos, salários, aluguéis, etc., sendo que todas essas contas são, na realidade, sintetizadas em uma única conta geral chamada de lucros e perdas.

A movimentação das contas patrimoniais, seguindo os fatos administrativos que ocorrem nas entidades, foi esquematizada por Besta (*apud* Catturi, 1989, p.143), classificando os fatos administrativos em fatos permutativos, modificativos e misto. Os fatos permutativos "são aqueles que provocam uma variação compensativa nos elementos patrimoniais, onde permanece imutável os valores do patrimônio líquido". Os fatos administrativos modificativos são aqueles onde ocorre a variação "...sobre um só elemento do patrimônio aziendale, de modo que a variação compensativa ocorre no patrimônio líquido, no qual aumenta ou diminui com mesmo valor". O fato misto resulta da fusão dos dois precedentes, ou seja, ocorre quando "...dois ou mais elementos patrimoniais modificam-se de valor, mas não provocando sua exata compensação", sendo que a diferença entre os dois elementos será refletida no patrimônio líquido.

Seguindo os passos de Besta, Alfieri contribui em vários aspectos para o desenvolvimento doutrinário da escola controlista especialmente em aspectos ligados a avaliações.

De opinião concorde com a de Besta. Alfieri observou que um controle demasiado nas empresas poderia "...resultar nocivo, uma vez que não somente pode desanimar aos agentes, mas também entediar aos clientes" (Alfieri, *apud* Giannesi, 1980, p.161).

A avaliação, ou estimativa conforme sua denominação, representa a "...determinação de valores que ocorrem com a ausência de comércio dos bens econômicos" (Pezzoli, 1986, p.125). Estes valores são unilaterais, já que o comércio futuro ou hipotético ao qual são referidos, admite que, na falta da indicação de uma contrapartida, a atribuição de valores ao bem ou a coisa deriva de uma determinação de caráter subjetivo.

Alfieri estabeleceu um primeiro critério de distinção da estimativa com relação aos diversos graus de realização da coisa. Quando é possível prever o preço realizável da coisa a ser vendida em um determinado tempo, a estimativa é "...verdadeira, efetiva ou real" (Alfieri, *apud* Pezzoli, 1986, p.125); ao contrário, se tal possibilidade não depende do conhecimento do mercado, do preço e de dados estatísticos, mas da substituição perfeita de uma coisa, vendível ou somente usável por uma outra coisa, a estimativa foi denominada por Alfieri de contábil, aparente ou pseudo-estimativa.

Para Alfieri, as estimativas devem ser aplicadas segundo seus fins, ou seja, quando da extinção das entidades devem ser usadas as estimativas verdadeiras, quando refere-se ao processo de continuidade da vida das entidades, a estimativa a ser adotada é a contábil.

As estimativas contábeis são classificadas em: estimativas de acordo com o preço de mercado, onde o preço estimado tem como base o valor de uma coisa idêntica no mercado; estimativa com base nos frutos, onde o preço é determinado através da estimativa de um preço médio futuro, tendo como base os preços correntes; e, estimativa segundo os custos, que pode apresentar uma dificuldade, segundo Alfieri (*apud* Estrada, 1977, p.24), "...dado

que o custo nem sempre é determinável em termos monetários. mas sim mediante elementos sumamente heterogêneos. pode requerer outras estimativas. criando obstáculos importantes. como por exemplo. a do custo dos equipamentos contábeis e administrativos necessários".

Outro autor que muito contribuiu com o desenvolvimento doutrinário da escola controlista foi Carlo Ghidiglia. Ghidiglia atendo-se substancialmente ao trabalho de Besta. identificou a Contabilidade ao controle econômico, dividindo-a em duas partes: uma teórica. direcionada a estabelecer as leis do controle econômico por toda classe e espécie de entidade; e outra prática. direcionada a estabelecer as modalidades e os procedimentos que tais leis devem seguir para sua aplicação concreta.

Em 1896. conforme aponta Giannessi (1980, p.214), Ghidiglia atribuiu ao controle econômico um amplo conteúdo. "...ligando a Contabilidade com a Economia Política e ligando a nossa disciplina um caráter de ciência social e econômica". Na opinião de Ghidiglia, a Economia Política estuda a relação dos homens que vivem em sociedade e a origem de importantes disciplinas como a ciência financeira e a ciência administrativa. A natureza social e econômica da Contabilidade é justificada por Ghidiglia (*apud* Giannessi, 1980, p.216) "...fazendo-se referência à necessidade humana de recorrer ao controle econômico para a proteção das relações derivadas do uso da riqueza".

Dentro deste aspecto de análise econômica e social da Contabilidade. Ghidiglia apresentou cinco postulados necessários para conceituar Contabilidade. Estes postulados são (Ghidiglia, *apud* Giannessi, 1980, p.217):

"1) o homem tem deficiências intelectuais e morais que impedem em todos os casos o desenvolvimento da ação administrativa, segundo o postulado hedonista;

2)segundo o mesmo postulado. é consequência natural que o homem seja levado a suprir essas deficiências da sua psique:

3)surgem por isso. naturalmente. alguns fenômenos ou fatos mediante os quais vêm a remediar-se essas deficiências;

4)todos estes fenômenos ou fatos têm a mesma causa e na sua execução se regem por um mesmo sistema de leis;

5)este sistema de leis constitui uma ciência orgânica em si, que se denomina "Contabilidade".

A definição de Ghidiglia para Contabilidade, de acordo com seus postulados, é de que a Contabilidade é uma "...ciência que estuda as leis dos fenômenos causados pelo instinto hedonista, que vem a suprir as deficiências naturais, intelectuais e morais da natureza humana", ou em síntese, "...a ciência que estuda as leis dos fenômenos do controle econômico"(Ghidiglia, *apud* Giannesi, 1980, p.218). Hedonismo é a doutrina que faz do prazer o objetivo da vida.

Observa Ghidiglia, que uma definição análoga já foi dada por Besta. mas a diferença fundamental está no fato que, segundo Besta, a Contabilidade deveria estudar "...as leis do controle econômico" e segundo a definição dada acima, a Contabilidade deveria estudar "...as leis dos fenômenos do controle econômico" (Ghidiglia, *apud* Giannesi, 1980, p.218). Na realidade, na opinião de Ghidiglia, são os fenômenos que, juntamente considerados, dão origem ao controle e este a aquele. Estes fenômenos tem origem nas seguintes necessidades (Ghidiglia, *apud* Estrada, 1977, p.26):

"-conhecer o estado de uma substância ou de suas partes, em conjunto ou em cada um dos elementos de que está constituída;

-conhecer as mutações que sobrevêm por efeito da obra administrativa em dita substância, considerada em seu conjunto e em cada uma das suas partes:

-determinar, antes que ocorra, qual seria a obra administrativa em seu conjunto e em seus elementos, e os prováveis efeitos sobre ela;

-frear e estimular a obra administrativa, constringindo aos que cumpre seguir determinada via, facilitando a tarefa reservada a cada um;

-determinar como foi cumprida a obra administrativa, quais os efeitos que produziu e quais as relações que medeiam entre os fatos cumpridos e a sua prévia determinação".

Além do próprio Besta, que foi o precursor da escola controlista, e de Alfieri e Ghidiglia, ajunta-se a este grupo de destaque desta escola D'Alvise. Sem menosprezar o trabalho de outros colaboradores, estes quatro pensadores formam a pilastra que sustenta o perfil doutrinário desta escola.

Para D'Alvise, o trabalho da Contabilidade é o de conhecimento e constrição administrativa, uma vez que um administrador jamais poderá gerenciar uma entidade sem pleno conhecimento da sua realidade e dos fenômenos econômicos que ocorrem em suas transações, nem atingiria seus objetivos sem que seus subordinados tenham conhecimento adequado de suas tarefas e sintam-se obrigados a cumpri-las de forma correta.

A Contabilidade (D'Alvise, *apud* Estrada, 1977, p.25) "...como ciência, estuda e enuncia os princípios e preceitos a seguir para organizar e realizar racionalmente as funções (ou serviços) de conhecimento e constrição, no campo econômico das aziendas".

D'Alvise afastou-se, de certa forma, de alguns preceitos bestanos, abandonando o uso da expressão controle econômica utilizada por Besta e por alguns de seus discípulos, inclusive o próprio D'Alvise no início de seus trabalhos. Para ele, a idéia de controle está

ligada a de confrontação. As confrontações são possíveis quando ocorre um controle ao mesmo tempo da execução ou um controle posterior, confrontando-se o que foi feito com o que deveria ter sido feito. Para ele. "...é errônea a possibilidade de uma confrontação análoga ao ato pelo qual é estabelecida a organização de uma azienda, é autorizada uma operação ou é tomado conhecimento dos fundos com que é iniciado um serviço de caixa e, portanto, nesses casos não achamos lógico falar também de controle, denominado-se controle preventivo". (D'Alvise, *apud* Estrada, 1977, p.25).

D'Alvise, na realidade, não afastou-se doutrinariamente de Besta, apenas eliminou na definição da disciplina a expressão controle econômico ditada pelo mestre veneziano. Nos demais aspectos ligados à natureza, às funções e ao conteúdo da Contabilidade, mestre e discípulo continuaram concordes.

A escola controlista dominou o meio contábil por longo tempo, apesar de sofrer muitas críticas contundentes de outras doutrinas, até que finalmente foi acometida de uma grande derrocada ao Gino Zappa pronunciar o discurso de abertura do ano acadêmico de 1926-1927 do Instituto Superior de Ciência Econômica e Comercial de Veneza, denominado de "*Tendenze nuove negli studi di ragioneria*" (Zappa, *apud* Pezzoli, 1986, p.127), demonstrando a possibilidade de estudar do ponto de vista unitário a organização e a gestão das entidades com a Contabilidade, fazendo parte de uma única ciência chamada de economia aziendale.

10.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA CONTROLISTA

10.1.1 - FABIO BESTA

10.1.1.1 - SUA VIDA

Besta nasceu em Toglio de Valtellina, na Lombardia, quase divisa da Itália com a Suíça, em 17 de janeiro de 1845. Sua família era considerada nobre, mas de condições econômicas precárias.

Besta transferiu-se para Sondrio, no ano de 1861, para ingressar na escola primária. A seguir ingressou no curso elementar em Treviglio onde, em 1864, concluiu o curso. Retornando a Sondrio foi contratado como professor do curso elementar do Instituto Técnico Comercial de Sondrio. Em 1868, graduou-se como contador pelo Instituto Técnico Comercial de Sondrio, o que lhe permitiu, no ano de 1872, dedicar-se à docência na Escola Superior de Comércio de Veneza, conhecida como "*Cá Foscari*". A escola controlista é também conhecida como escola veneziana em função de Besta ter desenvolvido a parte mais expressiva de sua obra nesta cidade.

Em outubro de 1879, em Roma, como descreve Rezzoli (1986), pronunciou um discurso sobre os métodos de registro no primeiro Congresso de Contabilidade Italiano, onde discutiu ferrenhamente com Cerboni e Rossi. Besta defendeu o método tradicional de escrituração contábil com partidas dobradas, sendo que Cerboni e Rossi defenderam o método logismográfico. As discussões unificaram-se em torno das posições de Besta e

Rossi. o que gerou por longo tempo após o congresso uma dura disputa doutrinária entre as duas escolas.

Besta recebeu, em 1921, através de um decreto real, o título de professor emérito, após ter abandonado a docência, em 1919, e transferido sua disciplina para Gino Zappa, um de seus discípulos.

Transferiu-se para a cidade de Treviso de Sondrio, onde morreu em 3 de outubro de 1922, com 77 anos de idade.

11.1.1.2 - SUA OBRA

O trabalho de Besta "...é considerado por muitos italianos como a Bíblia para a história da Contabilidade, bem como para problemas contemporâneos de teoria e prática" (Roover, 1955, p.405).

A primeira obra que se tem notícia de Besta, foi a que venceu um concurso de matemática financeira, em 1872, intitulada: "*Sulla capitalizzazione continua degli interessi*".

Em 1880, um ano após o Congresso de Contabilidade de Roma, na abertura do ano acadêmico de 1880-1 da Escola Superior de Comércio de Veneza, apresentou um trabalho chamado de "*La Ragioneria*", publicado pela Tipografia Istituto Coletti de Veneza. Foi nesta ocasião que Besta defendeu que o objeto de estudo da Contabilidade "...é o controle econômico, com o qual entende o estudo e a constrição dos fatos administrativos. Portanto, a matéria não deve invadir o campo da administração econômica e muito menos o da administração geral, como pretendiam os carbonianos" (Estrada, 1977, p.15). Neste

trabalho. Besta traçou a linha fundamental de seu direcionamento de estudo. Este trabalho foi recentemente republicado na Itália num projeto da Biblioteca Histórica de Economia Aziendal, editado pela Cacucci Editore, em 1987, com apenas 1050 exemplares.

A publicação seguinte de Besta foi a publicação de um artigo na Rivista di Contabilità, no ano de 1880, denominado de "*Sulla teorica dei conti e valori*", Novara, volume IV.

A primeira grande obra de Besta, "*Corso di Ragioneria*", entra em processo de litografia (processo de imprimir sobre uma pedra calcária apropriada ou chapa de zinco ou alumínio) entre 1881 e 1883, na Litografia Bonmassari de Veneza e foi impresso, em 1891, na Tipografia Fratelli Visentini de Veneza. Este trabalho foi revisto e ampliado com a ajuda dos professores Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia e Pietro Rigobon e reimpresso, em 1909, em Milão pela editora Francesco Vallardi, como sendo o primeiro volume (de um total planejado para três volumes) denominado de "*Ragioneria generale*", de um grande trabalho (projetado para um total de três obras) denominado de "*La Ragioneria*". Os outros dois volumes, do primeiro trabalho, foram publicados em 1909 (o segundo) e em 1916 (o terceiro), ambos contando com a ajuda dos mesmos professores para a sua confecção. Estes três volumes completaram a primeira parte da obra de Besta (prevista para três). O trabalho de Besta deveria se completar com a publicação de mais duas obras, denominadas de "*Ragioneria pubblica*" e "*Ragioneria applicata al commercio ed ai banchi*". o que infelizmente não ocorreu.

A segunda parte de seu projeto, era a publicação de um trabalho dedicado à Contabilidade Pública. Sua obra ligada à área pública foi um livro denominado: "*Contabilità di Stato*", Litografie, Veneza, 1897-8. Este trabalho foi o início de um estudo que deveria culminar na segunda parte da obra "*La Ragioneria*", denominada de "*Ragioneria pubblica*",

que não foi completada por Besta. Esta obra é composta de um único volume, com aproximadamente mil páginas, que trata não somente de Contabilidade pública, mas de toda história precedente da matéria, desde os tempos de Atenas e Roma, até o fim do século XIX, apresentando observações de estruturas contábeis e administrativas de vários países. Besta também escreveu um discurso para inauguração do ano acadêmico de 1908-9, ligado à área pública, intitulado: "*Sulle riforme proposte ai nostri istituti di contabilità di Stato*".

A terceira parte do projeto de Besta foi a menos desenvolvida. Como afirma Antoni (1970, p.45), "...menor sorte teve certamente a terceira parte '*Ragioneria applicata al commercio ed ai banchi*' que ficou dispersa". Esta terceira parte do projeto de Besta não consolidou-se em nenhuma obra conhecida.

O tratado de Contabilidade que deu notoriedade a Besta, será apresentado em alguns pormenores, de acordo com as observações de Giannessi (1980).

O primeiro volume da "*Ragioneria generale*" contém uma introdução e dois livros: O Prólogo e A Avaliação da Riqueza. A introdução é da máxima importância porque é nesta que Besta esclarece de maneira definitiva seu pensamento doutrinal. O primeiro livro trata do patrimônio, da função da administração econômica e do organismo administrativo. O segundo livro trata dos problemas de avaliação da riqueza, com particular interesse em bens ligados ao capital circulante, aos bens permanentes, as rendas, aos créditos, aos débitos e outros elementos muito comuns de patrimônios particulares.

O segundo volume é formado por cinco livros, do terceiro ao sétimo. O terceiro trata de inventários, considerando conceitualmente e procedimentos para reconhecimento, avaliação, descrição e representação dos componentes patrimoniais. O quarto trata de provisões especiais e gerais das entidades. O quinto é dedicado a atividades administrativas.

com especial interesse nos meios de criação e funcionamento dos controles empresariais. O sexto compreende a complexa matéria de registro contábil, com grande relevo e observações históricas de grande importância. O sétimo trata de escrituração em partidas simples, considerando seu lado histórico e processual.

O terceiro volume compreende o último livro de sua grandiosa obra, composto dos capítulos oitavo ao décimo segundo. O livro oitavo considera a forma própria e imprópria de partidas dobradas e é seguido do nono em cuja matéria de partidas dobradas encontra definitivo desenvolvimento. No décimo são considerados alguns métodos derivados das partidas dobradas, como os métodos: *Giornalmastro*, *Monginot e Larmigny*, *Morrison*, *Hügli e Statmografia*. Além destes métodos, Besta trata neste livro de alguns outros com menos profundidade como os métodos: *Meisner*, *Tonzig*, *Besson e Raspail*, *Quiney*, etc. O décimo-primeiro livro é dedicado à logismografia e o décimo-segundo aos relatórios.

Neste terceiro volume, foi dado maior destaque ao problema histórico da Contabilidade, uma vez que apresenta dois problemas de fundamental importância: a origem do método de partidas dobradas e a teoria das contas na Itália e em outros países. Besta dedicou parte considerável de seu trabalho a estudos históricos. Para ele, era "...inconcebível o estudo especulativo da doutrina sem um preventivo referimento a obra que, direta ou indiretamente, havia dado vida" (Giannessi, 1980, p.120).

Como a escola controlista contou com vários expoentes doutrinários, serão referidos, além de Pietro D'Alvise, os outros três discípulos que mais diretamente contribuíram com Besta na produção de sua obra máxima. Estes colaboradores, como denominados anteriormente, foram Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia e Pietro Rigobon.

10.1.2 - VITTORIO ALFIERI

10.1.2.1 - SUA VIDA

Alfieri nasceu em Torino, no ano de 1863. Estudou e formou-se como contador e perito comercial em Torino. Foi professor de Contabilidade dos institutos técnicos de Chieti, Perugia e de Roma.

Durante sua carreira de professor, Alfieri frequentou, no Instituto Técnico de Veneza, um curso de magistério para a formação de professores de Contabilidade ministrado por Besta. Venceu, em 1907, um concurso para ser catedrático de Contabilidade no Instituto Superior de Estudo Comercial de Roma.

Alfieri foi também o primeiro vencedor do concurso para a cátedra de Contabilidade no Instituto Superior de Comércio de Bari, ao qual renunciou em favor de Benedetto Lorusso, também considerado um dos discípulos de Besta.

Alfieri interrompeu sua atividade docente quando de sua morte, em 1930.

10.1.2.2 - SUA OBRA

Alfieri foi considerado o mais fiel discípulo e intérprete do pensamento de Besta. Publicou várias obras no campo da Contabilidade, além de colaborar na revisão e ampliação da obra máxima de Besta: "*La Ragioneria*".

Sua vida foi caracterizada por uma intensa atividade científica, com alguns trabalhos de pesquisa histórica da Contabilidade, mas sobretudo, destacou-se por haver desenvolvido as leis de controle econômico e as teorias sobre a organização das entidades, além de apresentar vários trabalhos tratando de avaliações em geral e problemas relativos à formação de balanços. Suas principais obras relacionadas com estes assuntos foram: *"La valutazione dell'avviamento"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, abril de 1908; *"La Ragioneria dalle antiche alle moderne aziende mercantili"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, fevereiro de 1915; *"Ragioneria generale"*, quarta edição, Roma, Dante Alighieri, 1921; *"Osservazioni intorno alle stime"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, setembro de 1925.

Na opinião de muitos estudiosos, a pesquisa doutrinária de Alfieri tem uma importância pelo menos igual a de Besta, tendo em vista que no campo teórico não se ateve exclusivamente no trabalho de seu mestre, mas desenvolveu muita pesquisa, especialmente ligada à área da organização das entidades. Nesta área, publicou o trabalho: *"Le norme di organizzazione del lavoro"*, em julho de 1921, e o trabalho: *"L'organizzazione aziendale nei riguardi delle rilevazioni amministrative"*, em dezembro de 1924, ambos na Revista Italiana de Ragioneria, Roma.

No campo histórico, Alfieri além do trabalho sobre a evolução da Contabilidade nas empresas mercantis antigas e modernas, publicada em 1915, desenvolveu alguns estudos sobre partidas dobradas, sobre administração econômica em comunidades antigas, entre outros. Suas principais obras, nesta área, foram: *"La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane"*, Torino, Paravia, 1891; *"L'amministrazione economica dell'antico Comune di Perugia"*, Perugia, Unione Tipografica Cooperativa, 1896; *"Le registrazioni per le associazioni in partecipazione spiegate da Alvise Casanova"*, Revista *"Il Ragioniere"*, Torino, 1897; *"Le regole, le classificazioni ed i concetti filosofici nelle opere italiane di ragioneria"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, março de 1918.

O seu último trabalho publicado, tratou sobre a evolução da doutrina da Contabilidade, caracterizando sua preocupação com o estudo histórico da disciplina. O trabalho denominou-se: "*A proposito di nuovi studi di Ragioneria*", publicado na Revista Italiana de Ragioneria, Roma, dois anos antes de sua morte, 1928.

10.1.3 - CARLO GHIDIGLIA - SUA VIDA E SUA OBRA

Ghidiglia, considerado o maior doutrinário da escola de Veneza, nasceu em Toscana, no ano de 1870. Dedicou sua vida ao ensinamento da Contabilidade, mas morreu muito jovem, com apenas 43 anos, em 1913, encerrando uma carreira que poderia ter sido uma das mais brilhantes no campo contábil.

Ghidiglia aventurou-se pelo campo doutrinário, enfrentando as dificuldades que muitos outros discípulos evitaram, dedicando-se exclusivamente ao tratamento dos argumentos técnicos e doutrinários da Contabilidade.

Assim como Alfieri e Rigobon, Ghidiglia colaborou com Besta na revisão e complemento do seu tratado de Contabilidade. As suas maiores ocupações foram com o estudo histórico da Contabilidade Pública, com problemas do ensino em escolas secundárias e superiores, com a parte institucional e aplicada da Contabilidade, e sobretudo, como afirma Giannessi (1980, p.211), "...foi um teórico da doutrina defendendo o conteúdo científico da Contabilidade (...) extenuando-se na elaboração metodológica das fórmulas, dos números e das contas".

Suas principais obras ligadas ao estudo histórico foram: *"Ragioneria (Storia della)"*, publicado na Enciclopédia de Administração Industrial e Comercial, dirigida por Giuseppe Cerboni, série II, volume II, letra Q-Z, Milão, Vallardi, 1895; *"Le scritture complesse nella ragioneria generale dello Stato"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, fevereiro de 1908; *"La prolusione del prof. Fabio Besta sulle riforme proposte ai nostri istituti di contabilità di Stato"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, fevereiro de 1908; *"La contabilità di Stato nei suoi fini e nei suoi rapporti con le altre discipline"*, Padova, Crescini, 1909; *"Unità di gestione ed unità di controllo nell'azienda dello Stato"*, discurso feito ao curso de Contabilidade Pública na Universidade de Roma, pronunciado em 29 de novembro de 1911 e publicado no Jornal do economista e revista de estatística de Roma, em 1912.

Os trabalhos que revelaram sua preocupação com o ensino foram: *"Le sorti della Sezione di Commercio e Ragioneria degli Istituti Tecnici nella riforma delle scuole medie"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, 1908; *"L'avvenire degli studi di ragioneria"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, março de 1909; *"L'insegnamento delle ragioneria nelle Università"*, Jornal do economista e revista de estatística, Roma, 1911; *"La riforma della Sezione di Commercio e Ragioneria negli Istituti Tecnici in rapporto al progresso degli studi di ragioneria ed all'elevamento della professione"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, maio de 1911.

No campo institucional e aplicado da Contabilidade, Ghidiglia escreveu os livros: *"Corso di ragioneria applicata"*, Roma, Albrighi e Segati, 1906 e *"Compendio di ragioneria generale"*, Livorno, Giusti, 1909.

Na defesa do conteúdo científico da Contabilidade e preocupado com sua elaboração metodológica, escreveu os seguintes trabalhos: *"La ragioneria nel passato, nel presente e nell'avvenire"*, Assis, Froebel, 1895; *"La ragioneria come scienza sociale ed economica"*

(1)". *Jornal do economista e revista de estatística*, Roma, 1896; "*La ragioneria come scienza sociale ed economica (II)*", *Jornal do economista e revista de estatística*, Roma, 1896; "*Fatti ed atti del controllo economico*", *Jornal do economista e revista de estatística*, Roma, 1902; "*Le attinenze della Ragioneria con le Scienze Economiche e Giuridiche*", *Revista Italiana de Ragioneria*, Roma, outubro de 1911; "*La scienza delle finanze e gli studi di ragioneria*", *Revista Italiana de Ragioneria*, julho de 1912.

10.1.4 - PIETRO RIGOBON - SUA VIDA E SUA OBRA

Pietro Rigobon nasceu em Veneza, em 28 de maio de 1868. Rigobon, assim como a maioria dos discípulos e Besta, dedicou sua vida à docência. Iniciou suas atividades educadoras na Escola Técnica e no Instituto Técnico de Bari, onde permaneceu por muito tempo.

Rigobon, após um período em escolas técnicas, assumiu a cátedra de Banco Modelo e de Contabilidade na Escola Superior de Comércio de Bari.

Da cidade de Bari, Rigobon transferiu-se para Veneza, surgindo a oportunidade de aproximar-se de Besta. Ingressou na Escola Superior de Comércio de Veneza, escola conhecida como "*Cà Foscari*", de onde saiu, após 33 anos de dedicação à vida acadêmica, em 1938. Rigobon morreu em Veneza, em 30 de março de 1955.

Rigobon foi um grande aliado e colaborador de Besta, especialmente na revisão e complemento de seu tratado sobre Contabilidade. Rigobon não foi brilhante, como Alfieri, D'Alvise e Ghidiglia, no campo teórico e doutrinário, tendo dedicado sua versatilidade ao campo histórico, com especial atenção ao comércio e as suas técnicas.

Rigobon, como a maioria dos discípulos bestanos, iniciou suas publicações com obras de caráter histórico. A primeira, como apresenta (Giannessi, 1980, p.186), foi dedicada à Contabilidade de antigas corporações toscanas, a obra foi denominada de "*Cenni sulla contabilità delle antiche corporazioni religiose in Toscana*", publica na Revista "*Il Ragioniere*", vol. VII, série II, Torino, 1891.

A segunda obra publicada de Rigobon tratou da Contabilidade do Estado de Florença: "*La contabilità di Stato nella Repubblica di Firenze e nel Granducato di Toscana*", Girgenti, Salvatore Montes, 1892. Neste mesmo ano Rigobon publicou uma terceira obra dedicada à origem das partidas dobradas, assunto que muito entusiasmou os seguidores da escola controlista. Esta obra denominou-se "*Intorno alle origini della partita doppia*", publicada na Revista "*Il Ragioniere*", Torino, 1892. Rigobon também escreveu sobre a vida de Tagliente, na obra "*Di Giovanni Antonio Tagliente veneziano e delle sue opere di ragioneria (anno 1595)*", Revista "*Il Ragioniere*", Torino, 1894.

Entre as obras históricas de Rigobon, o discurso pronunciado por ocasião da inauguração do ano acadêmico de 1901-1902 da Escola Superior de Comércio de Bari, é considerada um das mais importantes, como aponta Giannessi (1980), pois apresenta uma completa resenha do processo de formação do estudo da técnica de comércio e uma crítica profunda dos fatos e das teorias conhecidas sobre o comércio. A obra é o "*Studii antichi e moderni intorno alla tecnica dei commerci - discorso inaugurale dell'anno accademico 1901-1902, letto il 17 novembre 1901 nella R. Scuola superiore di Commercio di Bari*", Bari, Tipografia Avelino, 1902.

O interesse histórico de Rigobon se revela, entre outras obras, em 1910, no trabalho escrito com fundamento histórico e político sobre a vida de Nicolò e de Francesco Donà.

Este estudo denominou-se: "*Di Nicolò e Francesco Donà, veneziani del settecento e deo loro studi storici e politici*", publicado no Anuário da Escola Superior de Comércio de Veneza, Veneza. Arti Grafiche, 1910.

Um trabalho dedicado a técnica de comércio internacional ("*Tecnica dei commerci*", Padova. La Litotipo, 1920), considerado um estudo muito extenso e de difícil compreensão, representa uma das maiores colaborações de Rigobon, na opinião de Giannessi (1980), pois trata com profundidade da cultura prática do comércio internacional, além de contribuir em outras disciplinas, como economia e direito.

Além dos trabalhos anteriores, Rigobon apresentou um estudo histórico em uma Conferência sobre a vida e obra de Guiseppe Cerboni. O título do trabalho era: "*Intorno all'opera di Giuseppe Cerboni*".

10.1.5 - PIETRO D'ALVISE - SUA VIDA E SUA OBRA

Pietro D'Alvise nasceu em Rivignano, distrito de Udine, no ano de 1860. D'Alvise, assim como a maioria dos discípulos de Besta, após ter sido professor por diversos anos em escolas secundárias, transfere-se para a cátedra universitária. D'Alvise foi professor nas Faculdades de Gênova e Veneza. Seu apogeu docente foi alcançado quando conseguiu tornar-se livre docente em Contabilidade Pública pela Universidade de Padova. D'Alvise morreu no ano de 1943.

D'Alvise, na opinião de Giannessi (1980) foi um dos discípulos prediletos de Besta e contribuiu muito com seus escritos e atividades na difusão das obras de seu mestre.

Como escritor, publicou diversas obras no campo da Contabilidade Pública, tais como: *"Amministrazioni e contabilità provinciali e comunali"*, Jornal do economista e revista de estatística, Roma, 1891; *"I nuovi preventivi delle provincie e dei comuni"*, Jornal do economista e revista de estatística, Roma, 1892; *"Nozioni teorico-pratiche di Contabilità di Stato"*, quarta edição, Florença, Barbèra, 1919; *"Chiarimenti concettuali in Ragioneria e dibattito parlamentare sugli avanzi"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, 1938; *"Per chiarimenti su punti di Contabilità di Stato"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, agosto-setembro de 1939; *"Studio sistetico di ragioneria statale italiana in regime fascista ossia - Contabilità generale dello Stato secondo le ultime disposizioni"*, Padova, Zannoni, 1940.

No campo doutrinal, D'Alvise escreveu várias obras que marcaram sua trajetória pela escola controlista como sendo um dos escritores, na opinião de Giannessi (1980, p.192) "...mais polidos e elegantes...". Suas principais obras nesta área são: *"Il mondo della ragioneria"*, Revista *"Il Ragioniere"*, Torino, 1886; *"Intorno ad una sintesi critica delle teoriche di Giuseppe Cerboni e Fabio Besta"*, Revista *"dei Ragionieri"*, Padova, janeiro-fevereiro de 1914; *"Sullo sviluppo del pensiero logismologico italiano negli ultimi cento anni"*, Revista de Ragioneria, Roma, março de 1932; *"Reminiscenze ed attualità nel campo degli studi ragioneristici"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, março-abril de 1833; *"Esumazioni contro esumazioni intorno ad una scienza unitaria"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, maio de 1940; *"Per far sorgere l'economia aziendale basta cambiare un nome?"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, dezembro de 1940; *"Non si può dire che la ragioneria è la scienza del patrimonio"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, janeiro-fevereiro de 1942.

Apesar de ser marcante a preocupação de D'Alvise pelo campo doutrinário, escreveu alguns trabalhos ligados à área profissional, tais como: *"Le liquidazioni nei giudizi di graduazione"*, Biblioteca de Ragioneria e Administração, Milão, Vallardi, 1922;

"Monografie di ragioneria professionale, con applicazioni reali", segunda edição revisada e ampliada, Padova, Zannoni, 1931.

No campo da avaliação e dos balanços D'Alvise publicou os seguintes trabalhos: *"Sulla valutazione negli inventari annuali nelle Aziende di produzione economica"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, maio-junho de 1922; *"Sui bilanci annuali delle società anonime in regime fascista"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, março-abril de 1930; *"Intorno all'avviamento delle imprese secondo autori italiani"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, janeiro de 1938; *"Fra redditi e riserve imprese azionarie"*, Revista Italiana de Ragioneria, Roma, março de 1939.

10.2 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA CONTROLISTA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

A escola controlista, foi sem dúvida, uma das que mais contribuíram para o processo de comunicação contábil.

Um dos pontos principais desta escola está centrado na concepção de controle econômico das entidades. Esta escola pregou a superação mecanicista da escola contista e delimitou com maior precisão o campo de atuação da Contabilidade, indo de encontro ao pensamento doutrinário de Cerboni. Esta postura doutrinária qualificou o nível informacional do processo de comunicação contábil, tendo em vista que o controle, como afirma Besta (*apud* Estrada, 1977, p.28) "...não era um mero ato formal, destinado a verificar faltas ou subtrações de bens e as respectivas responsabilidades dos órgãos aziendais, senão um melhor estudo substancial das operações aziendais para estabelecer se

elas se desenvolveram segundo os critérios de conveniência econômica que devem guiar a conduta da azienda".

Para que o controle, defendido por Besta, fosse efetivado, foi necessário o desenvolvimento de um processo de comunicação, entre o preparador da informação e o usuário, capaz de selecionar os dados corretos para a inclusão no sistema de informação, processar em uma linguagem inteligível estes dados, transmitir os dados processados para o usuário, afim de que este possa verificar se a execução do fato se deu conforme o planejado.

Cabe destacar que Besta defendeu o controle econômico em três estágios de execução, ou seja, função de controle antecedente, concomitante e subsequente. Nestes três estágios é necessário que a informação esteja presente para que seja efetuado o controle, especialmente nas duas últimas funções de controle os dados contábeis estão presentes na forma de relatórios, escriturações, demonstrações contábeis, etc.

As informações contidas nas escriturações contábeis tem como objetivo, na concepção dos controlistas, demonstrar como se desenvolveu a gestão, além de ser uma fonte de dados para orientar futuras administrações. A informação contábil serve como uma base para análise da gestão passada e como um instrumento informacional para previsão de futuras gestões.

Apesar da importância da informação contábil para os controlistas, algumas críticas pertinentes foram feitas. Como aponta Estrada (1977, p.28), "o estudo da gestão, para que os administradores atuem com pleno conhecimento, é um dos objetivos essenciais da Contabilidade, porém não é o único, já que suas informações se destinam também a outros interessados. Leia-se acionistas, debenturistas, investidores em potencial, entidades financeiras, fisco, fornecedores e empregados".

Acima das críticas, é importante ressaltar que a doutrina da escola controlista foi a responsável, pela primeira vez em muitos anos de existência da Contabilidade, pelo desenvolvimento sistemático dos princípios que informam sobre o patrimônio das entidades, sobre seus inventários, avaliações de bens, orçamentos e demonstrações contábeis. Como afirma Ceccherelli (*apud* Estrada, 1977, p.29), nas diversas partes do controle econômico defendido por Besta, aparecem delineados "...de modo logicamente ordenados os elementos científicos da Contabilidade, desde a teoria dos orçamentos e das prestações de contas às dos inventários, das contas e dos métodos de escrituração".

Besta, com seus discípulos, suas doutrinas e suas obras, representou uma nova base de sustentação para o desenvolvimento da Contabilidade e de seu processo de comunicação. Depois de Pacioli ter revolucionado a Contabilidade com seu "*Summa*", Besta fermentou o caminho para a qualificação contábil.

11 - ESCOLA NORTE-AMERICANA

A escola norte-americana possui uma característica peculiar no seu desenvolvimento, pois grande parte de suas construções teóricas tiveram origem em entidades ligadas a profissionais da área contábil.

O início do desenvolvimento da escola norte-americana foi caracterizado pelo aspecto prático no tratamento de problemas econômico-administrativos e com limitadas construções teóricas. As grandes questões enfrentadas por esta escola, especialmente neste século, foram um dos elementos responsáveis por transformá-la em uma das mais importantes do mundo, ditando regras no tratamento de questões ligadas à Contabilidade de custos, controladoria, análise de demonstrações contábeis, gestão financeira, controle orçamentário, além de outros ramos do conhecimento contábil, posicionando esta escola na vanguarda da Contabilidade mundial.

O interesse dos norte-americanos pela qualificação da informação contábil, acabou polarizando o desenvolvimento de sua escola em dois grandes campos de atuação contábil. De um lado, todo o progresso doutrinário da Contabilidade financeira e dos relatórios contábeis, com intensa participação das associações profissionais no desenvolvimento prático e teórico da disciplina; de outro, a enorme expansão da Contabilidade gerencial, especialmente no que tange à qualidade da informação interna para tomada de decisão. A escola norte-americana de Contabilidade desdobrou-se praticamente por estes dois caminhos.

Uma característica peculiar da escola norte-americana é a existência de uma quase unanimidade contábil em torno das associações profissionais. Teoricamente, nem todos contadores norte-americanos coadunam com as mesmas idéias frente aos problemas contábeis a serem enfrentados, mas a grande maioria aceita e acata as recomendações de suas associações. As associações profissionais norte-americanas foram as principais propulsoras do desenvolvimento doutrinário dos Estados Unidos, especialmente da Contabilidade financeira. Esta escola de pensamento deve muito a estas associações por seu atual estágio de desenvolvimento.

As duas principais associações profissionais norte-americanas relacionadas com a Contabilidade financeira são: o American Accounting Association e o American Institute of Certified Public Accountants.

Uma breve história da American Accounting Association foi apresentada por Flesher (1996), sendo que as passagens mais importantes deste trabalho serão a seguir exibidas.

O American Accounting Association (AAA) foi fundado, em 1916, com o nome de American Association of University Instructors in Accounting. Seu primeiro presidente, e um de seus principais mentores, foi John Raymond Wildman da New York University. A associação foi criada no dia 16 de dezembro, em um encontro no American Economic Association em Columbus, Ohio.

As primeiras publicações formais do AAA consistiram de trabalhos apresentados em encontros anuais. Em março de 1926 foi editada a revista Accounting Review sobre a chancela do AAA, cujo editor chefe foi William Andrew Paton. Nesta época, a associação já contava com mais de 600 membros. Durante a década de 30, o número de membros permaneceu relativamente estável. No ano de 1938, existiam 936. Em 1946 já eram 1.570 e

em 1947, saltou para 2.936. No início dos anos 50. o número de membros já havia ultrapassado 4.000.

O nome da associação foi alterado, em 1936, para American Accounting Association. Foi neste ano a publicação do primeiro grande trabalho do AAA, intitulado "*A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement*". Este trabalho foi revisado nos anos de 1941, 1948 e 1957. Outro trabalho de destaque foi a série de monografias iniciada em 1937. A mais destacada monografia foi terceira, publicada em 1940, escrita por Paton e Littleton, denominada "*An Introduction to Corporate Accounting Standards*". Ao longo desta escola serão apresentados mais detalhes sobre esta importante contribuição para o desenvolvimento do pensamento contábil norte-americano. Uma das mais novas contribuições do AAA foi a criação de uma nova revista de Contabilidade intitulada Accounting Horizons.

A alteração do nome da associação foi responsável também por uma mudança no seu enfoque de atuação. Mudou de uma associação de professores para uma organização de pesquisa contábil. Em 1966, dos 10.762 membros, apenas 3.475 eram acadêmicos. Em 1990 esta posição alterou-se, pois dos 9.303 membros, 6.948 eram acadêmicos. Em 1991, 1.855 membros residiam fora dos Estados Unidos.

Mais alguns detalhes sobre o AAA serão tratados quando da apresentação dos principais personagens que colaboraram com o desenvolvimento desta escola, especialmente Hatfield que teve um papel significativo nesta associação.

A outra associação de destaque dentro dos Estados Unidos é o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). O AICPA teve como predecessor o American Association of Public Accountants (AAPA), criada, em 1887, em Nova York. Uma análise

completa e evolutiva do AICPA foi realizada por Miranti Jr. e Goodman (1996). Os principais detalhes sobre a história do AICPA, que serão apresentadas a seguir, serão embasadas, principalmente, neste trabalho e no trabalho, também histórico, de Edwards (1960).

O ACPA era constituído de uma pequena elite de práticos da Contabilidade do nordeste norte-americano, que seguia um modelo de profissionalismo desenvolvido pelos contadores britânicos. A criação do ACPA foi uma proposta do britânico Edwin Guthrie, da empresa Thomas, Wade e Guthrie de Londres. Como sua firma atuava no mercado dos Estados Unidos, ele procurou, através desta associação, criar uma mentalidade britânica de trabalho entre os profissionais norte-americanos que prestavam serviço a sua empresa.

Dois direcionamentos foram dados para a adequação dos profissionais norte-americanos: (1)era necessário definir institucionalmente as relações entre os práticos da Contabilidade e as sociedades que eles serviam; (2)seria preciso que fossem estruturadas formas organizacionais que serviriam para coordenar as atividades dos diversos profissionais em atuação, mantendo uma certa ordem dentro da profissão.

A primeira fase do desenvolvimento do ACPA, e conseqüentemente da profissão e da doutrina contabilística norte-americana, que vai de 1887 a 1905, coincide com o aumento da demanda por serviços contábeis iniciados no final do século dezanove, especialmente em empresas ligadas ao setor financeiro e a estradas de ferro.

No início, o ACPA formulou um programa para a profissionalização da Contabilidade. Este, contudo, mudou, em 1890, em função da iniciativa feita pela associação contábil rival, a New York Institute of Accounts (NYIA), que estabeleceu sua própria diretriz profissional. A NYIA era composta de contabilistas, homens de negócio interessados

em Contabilidade e de alguns práticos independentes. A NYIA havia estabelecido um exame de qualificação para os profissionais da Contabilidade, como forma prestigiar e ajudar os norte-americanos na competição com os altamente respeitados contadores certificados britânicos. Em resposta a esta iniciativa do NYIA, o AAPA entrou com uma representação no New York State Board of Regents, que controlava o licenciamento profissional, informando que a NYIA não poderia responsabilizar-se pela emissão dos certificados de capacitação profissional. Concomitante a esta reclamatória, o AAPA criou em 1892 o “College of Accounts” para certificar a competência de seus práticos inscritos. Este colégio durou apenas por um ano. O New York State Board of Regents foi contrário à emissão dos certificados por qualquer entidade.

O AAPA e o NYIA novamente concorreram, em 1895, na tentativa de promoverem planos para obtenção de licenças similares a dos profissionais que atuavam na área do Direito e na Medicina. O AAPA elaborou seu próprio exame para emitir o certificado de capacitação. O NYIA, por outro lado, procurou criar um sistema de licenciamento para todos práticos contábeis que fossem cidadãos norte-americanos ou que tornaram-se através de naturalização.

Em 17 de abril de 1896 foi criada uma lei no Estado de Nova York, responsabilizando o NYIA pela emissão do certificado de capacitação profissional. A indicação do NYIA ocorreu em função da influência política de seu presidente, Charles Waldo Haskins, no Estado de Nova York.

Hoje, as principais exigências do Estado de Nova York para que o candidato participe da prova, para receber o Certified Public Accountant (CPA), segundo Schmidt (1995, p.2) são as seguintes:

“-ser cidadão americano ou declarar sua intenção de se tornar um cidadão americano:

-possuir, pelo menos, 21 anos de idade e contar com bom caráter moral;

-residir no Estado de Nova York ou possuir um negócio regular no Estado:

-ter curso de graduação aprovado pelo Departamento de Educação do Estado de Nova York, ou equivalente, e completar esse curso com, pelo menos, 24 horas semestrais de Contabilidade, 6 de legislação, 6 de finanças e 6 de Economia; ou possuir curso de graduação em Contabilidade aprovado pela Comissão de Educação de Nova York; ou ter, pelo menos, 15 anos de experiência prática em auditoria, ficando esta possibilidade sujeita à aprovação de uma junta examinadora;

-ter sido aprovado em exame realizado pelo departamento de Educação, após a conclusão do curso de graduação;

-ter completado 3 anos de experiência envolvendo a aplicação diversificada dos princípios contábeis e dos procedimentos de auditoria, por sua própria conta, como membro de uma sociedade, ou como empregado de uma empresa engajada na prática de auditoria”.

Este empreendimento do Estado de Nova York, em 1896, foi a primeira tentativa de desenvolver sistematicamente a profissão, embora no início não tenha sido muito aceito como um certificado de competência profissional.

A segunda fase de AAPA, que vai de 1905 a 1916, caracterizou-se por sua federalização.

Esta tensão inicial, com a criação do CPA, trouxe um engrandecimento para a profissão contábil e, conseqüentemente, para a própria Contabilidade. Os líderes das associações rivais reconheceram a necessidade de uma harmonização. Esta conduta amistosa levou Haskins, que havia criado o New York State Society of Certified Public Accountants

(NYSSCPA), em 1897, a trabalhar em conjunto com Arthur Lowes Dickinson, um contador certificado britânico, diretor do AAPA, que trabalhava para a Price Waterhouse. Haskins não vivenciou o resultado desta união, pois morreu em 1903. Em 1905 o AAPA associou-se com a Federation of State Societies of Public Accountants in the United States of America, que havia sido fundada a três anos por George Wilkinson, um contador certificado de Chicago. A nova federação, que adotou o nome de AAPA, acabou incorporando a associação nacional e todas as associações estaduais onde existia o teste para o CPA.

O sucesso do AAPA foi imediato, tanto que em 1913, 31 estados americanos já haviam criado alguma forma de certificar a capacidade dos profissionais da área contábil. O AAPA também ganhou um enorme reconhecimento público, passando a trabalhar, na maioria das vezes, voluntariamente para o governo. O AAPA foi responsável pela implantação de muitos sistemas contábeis em empresas estatais durante o governo do Presidente Theodore Roosevelt. O AAPA auxiliou, por exemplo, a Interstate Commerce Commission, em 1906, na padronização dos sistemas contábeis das empresas responsáveis pelas estradas de ferro, assistiu a Federal Trade Commission, em 1914, na criação de sistemas de custos para várias empresas, trabalhou com a Internal Revenue Service no tratamento dos aspectos contábeis envolvidos com impostos federais.

O AAPA também trabalhou na padronização da prática contábil norte-americana. Um grande impulso para este trabalho foi a criação da revista *Journal of Accountancy*, que passou a ser publicada, em 1905, pela Illinois Society of CPAs. Este periódico passou a fornecer informações úteis sobre matérias técnicas contábeis, impostos e casos particulares para o progresso da profissão. Além disso, o AAPA passou a patrocinar congressos e encontros para a discussão de assuntos contábeis.

O AAPA não tinha poder de ingerência sobre os testes dos estados. Em alguns Estados os requisitos exigidos para o teste era muito diferente de outros. assim como o próprio exame era mais rígido em alguns Estados em comparação com outros.

Um núcleo do AAPA abandonou a federação e criou, em 1916, o American Institute of Accounting (AIA), mantendo o comando na cidade de Nova York. Os estatutos do AIA valorizaram o poder de seu comitê executivo central. O seu direcionamento era a busca de um refinamento de seus membros. tanto que os professores de Contabilidade foram reduzidos ao nível de membros associados. Este posicionamento do AIA deu origem, em 1916, a criação de um novo grupo representativo denominado American Associations of Instructores in Accounting (AAUIA), posteriormente de American Accounting Association (AAA). Os contadores de industrias também foram, de certa forma, marginalizados dentro do AIA e criaram uma organização própria intitulada National Association of Cost Accounting, hoje conhecida como Institute of Management Accountants (IMA).

A terceira fase (do agora chamado AIA) foi marcada por sua independência, que vai de 1916 a 1936. O AIA, desde logo, passou a direcionar seus esforços no desenvolvimento de padrões profissionais e na prática de pesquisas contábeis, uma vez que ele contava com uma grande parcela da elite dos profissionais da Contabilidade. A partir de 1917, o ingresso no AIA era precedido de um rigoroso teste. Este teste também foi oferecido para os outros Estados que também licenciavam contadores. Em 1921, 36 Estados já haviam adotado o teste do AIA. O AIA também foi responsável pela criação de uma biblioteca profissional, localizada na cidade de Nova York, além de criar o serviço de técnica bibliográfica denominado Accountants' Index, em 1920.

O AIA esteve presente em vários comitês que ajudaram o Departamento de Guerra no tratamento de assuntos contábeis e de impostos durante a primeira guerra mundial.

Apesar de sua enorme credibilidade por parte do meio contábil e de sua presença marcante em todas determinações de práticas contábeis, o AIA experimentou, em 1921, uma ruptura. Dois eventos foram responsáveis por sua crise. Primeiro, o AIA promulgou um código de ética para a profissão que proibia a propaganda e a solicitação direta pelo cliente dos serviços dos profissionais. Estas proibições geraram um desconforto por parte de muitos contadores que interpretaram como se a elite do AIA estivesse disposta a dominar a prática contábil. Segundo, em 1922, o AIA tentou, porém não conseguiu, fazer um "lobbie" no congresso federal para que ele recebesse uma licença para emitir o certificado de CPA para todo território americano. Estes dois eventos originaram a revolta de muitos contadores que criaram uma organização rival denominada American Society of Certified Public Accountants (ASCPA), fundada em dezembro de 1921, por Durand Springer, em Michigan. Em 1936, o ASCPA possuía 2.135 membros, enquanto o AIA possuía 2.239 membros.

Durante a década de 20, a convivência entre as duas associações foi amistosa. Contudo, existia nos Estados Unidos uma grande preocupação com a qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, especialmente no que tange a informações para investidores no mercado de ações, sobretudo da New York Stock Exchange (NYSE). A quebra da NYSE, ocorrida em 1929, causou um grande abalo na confiabilidade das demonstrações contábeis. Críticas sobre as demonstrações contábeis também tiveram origem nos meios acadêmicos. O professor Louis Kohler da Northwestern, por exemplo, criticou o AIA através dos editoriais da *Accounting Review*, apontando para as falhas dos modelos utilizados pela Contabilidade financeira. Assim como este professor, vários outros criticaram a atuação do AIA diante dos problemas contábeis enfrentados pelos práticos daquela década.

Embora o AIA e a NYSE tenham implementado algumas recomendações. em 1933, estas ações foram insuficiente para apaziguar a situação. O projeto New Deal do Presidente Franklin D. Roosevelt, através do Securities Act de 1933, aumentou substancialmente o poder do governo sobre a flutuação das ações e dos títulos emitidos. No ano seguinte, através do Securities Act de 1934, o governo federal regulamentou a forma de divulgação das demonstrações contábeis de todas empresas abertas, além de determinar o papel de controle do mercado financeiro através da Securities and Exchange Commission (SEC). Com estes atos, o governo federal passou a avaliar o trabalho dos profissionais da Contabilidade. A SEC passou a ter o poder de impedir a emissão de novos títulos no mercado, caso as demonstrações contábeis das empresas não estivessem de acordo com suas determinações.

O Comissário da SEC, James M. Landis, e seu Contador Chefe, Carman G. Blough, preocupados com a baixa qualidade das demonstrações contábeis submetidas a registro na SEC, passaram a promulgar, em 1935, procedimentos práticos de Contabilidade e Auditoria. Esta parcial perda de autonomia dos contadores, induziu o AIA a buscar a reunificação da comunidade contábil. Líderes do AIA, como Robert Hiester Montgomery e Frederick H. Hurdman, trabalharam para a reconciliação com o ASCPA. Em 1936, as duas associações uniram-se e adotaram o nome de AIA.

Esta reunificação do AIA foi bem aceita por toda comunidade contábil e pelo próprio governo federal. A SEC reconheceu a autoridade do AIA no tratamento de assuntos ligados à Contabilidade e Auditoria. O Committee on Accounting Procedure (CAP) do AIA começou a emitir, em 1939, os Accounting Research Bulletins (ARB), como uma forma de padronizar os procedimentos utilizados na Contabilidade financeira. Neste mesmo ano, após as revelações das fraudes na empresa Mckesson & Robbins, o AIA passou a publicar os

Extensions of Auditing Procedures. Estes trabalhos foram a base para a produção dos *Statements on Auditing Procedure*, publicados pelo CAP do AIA, em 1940.

O início da última fase de desenvolvimento do AIA foi marcada por uma atuação em conjunto com o congresso e com os burocratas federais, na busca de uma conjugação de interesses dos profissionais da Contabilidade com os interesses econômicos dos Estados Unidos. O New Deal forneceu grandes incentivos para o desenvolvimento e refinamento das relações institucionais entre a associação e o governo, tanto que o AIA mudou de nome, em 1959, para *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*. Junto com a mudança de nome, cinco linhas de pesquisa foram determinadas para um programa de qualificação profissional: Contabilidade financeira, ética, educação, auditoria e serviço de certificação e controle da prática.

A padronização da Contabilidade financeira tornou-se um dos mais controversos aspectos do doutrinamento contábil norte-americano. Foram criadas três entidades ao longo dos anos, com o objetivo de desenvolverem estudos para uma melhor condução da prática contábil.

A primeira entidade foi o *Committee on Accounting Procedure (CAP)*, criada em 1936, ainda no AIA, que durou até a criação do AICPA em 1959. A proposta de trabalho do CAP era esboçar as propostas do AIA sobre os *Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*. A primeira publicação do CAP foi em setembro de 1939 e a última em agosto de 1959. Ao longo destes vinte anos o CAP publicou, de acordo com Vangermeersch (1996), os seguintes *Accounting Research Bulletins*:

N° ANO

TÍTULO

1	1939	General Introduction and Rules Formerly Adopted
2	1939	Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded
3	1939	Quasi-Reorganization or Corporate Readjustment - Amplification of Institute Rule n° 2 of 1934
4	1939	Foreign Operations and Foreign Exchange
5	1940	Depreciation on Appreciation
6	1940	Comparative Statements
7	1940	Reports of Committee on Terminology
8	1941	Combined Statement of Income and Earned Surplus
9	1941	Report of Committee on Terminology
10	1941	Real and Personal Property Taxes
11	1941	Corporate Accounting for Ordinary Stock Dividends
12	1941	Report of Committee on Terminology
13	1942	Accounting for Special Reserves Arising Out of the War
14	1942	Accounting for United States Treasury Tax Notes
15	1942	The Renegotiation of War Contracts
16	1942	Report of Committee on Terminology
17	1942	Post-War Refund of Excess-Profits Tax
18	1942	Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)
19	1942	Accounting Under Cost-Plus-Fixed-Fee Contracts
20	1943	Report of Committee on Terminology
21	1943	Renegotiation of War Contracts (Supplement)
22	1944	Report of Committee on Terminology

23	1944	Accounting for Income Taxes
24	1944	Accounting for Intangible Assets
25	1945	Accounting for Terminated War Contracts
26	1946	Accounting for Use of Special War Reserves
27	1946	Emergency Facilities
28	1947	Accounting Treatment of General Purpose Contingency Reserves
29	1947	Inventory Pricing
30	1947	Current Assets and Current Liabilities - Working Capital
31	1947	Inventory Reserves
32	1947	Income and Earned Surplus
33	1947	Depreciation and High Costs
34	1948	Recommendation of Committee on Terminology - Use of Term "Reserve"
35	1948	Presentation of Income and Earned Surplus
36	1948	Pension Plans - Accounting for Annuity Costs Based on Past Services
37	1948	Accounting for Compensation in the Form of Stock Options
38	1949	Disclosure of Long-Term Leases in Financial Statements of Lessees
39	1949	Recommendation of Subcommittee on Terminology - Discontinuance of the Use of the Term "Surplus"
40	1950	Business Combinations
41	1951	Presentation of Income and Earned Surplus (Supplement to Bulletin N° 35)
13	1951	Limitation of Scope of Special War Reserves (Addendum)
26	1951	Limitation of Scope of Special War Reserves (Addendum)
42	1952	Emergency Facilities - Depreciation, Amortization, and Income Taxes
11	1952	Accounting for Stock Dividends and Stock Split-Ups (Revised)
37	1953	Accounting for Compensation Involved in Stock Option and Stock Purchase Plans (Revised)

43	1953	Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins
44	1954	Declining-balance Depreciation
45	1955	Long-term Construction-type Contracts
46	1956	Discontinuance of Dating Earned Surplus
47	1956	Accounting for Costs of Pension Plans
48	1957	Business Combinations
49	1958	Earnings per Share
50	1958	Contingencies
44	1959	Declining-balance Depreciation (Revised)
51	1959	Consolidated Financial Statements

O CAP. além de publicar os ARBs, publicou quatro trabalhos dedicados à terminologia contábil. Este boletins foram denominados de Accounting Terminology Bulletins (ATB). O ATB N° 1 definiu a Contabilidade como sendo “a arte de registrar, classificar e sumariar de uma maneira significativa e em termos de moeda, transações e eventos que possuem, pelo menos em parte, características financeiras, além de interpretar seus resultados” (*apud* Hendriksen e Breda, 1992, p.126). Os quatro ATB são os seguintes:

N° ANO

TÍTULO

1	1953	Review and Résumé
2	1955	Proceeds, Revenue, Income, Profit, and Earnings
3	1956	Book Value
4	1957	Cost, Expense, and Loss

A segunda entidade foi o The Accounting Principles Board (APB). O APB foi criado, em 1959, como uma resposta às críticas feitas por Leonard Spacek, da Arthur Andersen & Company, sobre as falhas na educação do público sobre as limitações da Contabilidade. Como aponta Vangermeersch (1996), as críticas de Spacek foram causadas pelo direcionamento dado às pesquisas contábeis, que segundo Jennings, presidente do AICPA em 1957, o instituto dedicava-se à pesquisa pura em Contabilidade. Em função das críticas, o CAP foi substituído pelo APB.

As opiniões do APB, conhecidos como APBs, foram publicadas de acordo com as orientações promulgadas nos Accounting Research Studies (ARSs). O direcionamento inicial dos trabalhos do APB foi delineado por Carman G. Blough, então diretor de pesquisa do AICPA. Ele definiu as seguintes áreas de prioridade para pesquisa: '(1)mudanças no nível de preço; (2)ponto de realização; (3)uso de lucros não distribuídos; (4)regulamentação contábil e Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos; (5)alternativas contábeis; (6)compensação diferida; (7)arrendamento; (8)planos de pensão; (9)pesquisa e desenvolvimento de custos; (10)Contabilidade para fusão; (11)registro na matriz de lucros de subsidiárias; (12)perda de produtividade de ativos de capital; (13)reavaliação de ativos; (14)organizações não-lucrativas; (15)dividendos; (16)créditos diferidos; (17)avaliação de reorganizações; (18)alocação de impostos" (Vangermeersch, 1996, p.12). O APB era composto de 20 membros, sendo que todas as Big Eight (oito maiores empresas de auditoria do mundo) tinham participação neste colegiado, sendo que suas opiniões, na maioria dos casos, prevaleciam.

As opiniões do APB não seguiam necessariamente as mesmas recomendações dos ARS, embora estes estudos, também publicados pelo APB, eram bem referenciados nos boletins do APB. Além dos boletins com as opiniões do APB sobre assuntos contábeis e das

pesquisas contábeis publicadas nos ARSs. o APB também publicou quatro exposições sobre matérias contábeis.

Deste sua criação, o APB emitiu 31 boletins com opiniões sobre os mais diversos assuntos ligados à Contabilidade. Os APB Bulletins publicados, de acordo com Vangermeersch (1996), foram os seguintes:

Nº ANO

TÍTULO

1	1962	New Depreciation Guidelines and Rules
2	1962	Accounting for the Investment Credit
3	1963	The Statement of Source and Application of Funds
4	1964	Accounting for the Investment Credit
5	1964	Financial Reporting of Leases in Financial Statement of Lessee
6	1965	Status of Accounting Research Bulletins
7	1966	Accounting for Leases in Financial Statements of Lessors
8	1966	Accounting for Cost of Pension Plans
9	1966	Reporting the Results of Operations
10	1966	Omnibus Opinion - 1966
11	1967	Accounting for Income Taxes
12	1967	Omnibus Opinion - 1967
13	1969	Amending Paragraph 6 of APB Opinion Nº 9, Application to Commercial Banks
14	1969	Accounting for Convertible Debt and Debt Issued with Stock Purchase Warrants
15	1969	Earnings per Share

16	1970	Business Combinations
17	1970	Intangible Assets
18	1971	The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock
19	1971	Reporting Changes in Financial Position
20	1971	Accounting Changes
21	1971	Interest on Receivables and Payables
22	1972	Disclosure of Accounting Policies
23	1972	Accounting for Income Taxes - Special Areas
24	1972	Accounting for Income Taxes - Investments in Common Stock Accounted for by the Equity Method
25	1972	Accounting for Stock Issued to Employees
26	1972	Early Extinguishment of Debt
27	1972	Accounting for Lease Transactions by Manufacturer or Dealer Lessors
28	1973	Interim Financial Reporting
29	1973	Accounting for Nonmonetary Transactions
30	1973	Reporting the Results of Operations
31	1973	Disclosure of Lease Commitments by Lessees

Os Accounting Research Studies, ao contrário das opiniões do APB, foram publicados com a indicação dos autores. O primeiro foi publicado em 1961 e o último em 1973. Ao todo, conforme apresenta Vangermeersch (1996), foram publicados os seguintes 15 ARS pelo APB:

Nº ANO AUTOR TÍTULO

1	1961	Maurice Moonitz	The Basic Postulates of Accounting
2	1961	Perry Mason	Cash Flow Analysis and The Funds Statement
3	1962	Robert T. Sprouse Maurice Moonitz	A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises
4	1962	John H. Myers	Reporting of Leases in Financial Statements
5	1963	Arthur R. Wyatt	A Critical Study of Accounting for Business Combinations
6	1963	Staff of Accounting Research Division of the CPA	Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes
7	1965	Paul Grady	Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises
8	1965	Ernest L. Hicks	Accounting for the Cost of Pension Plans
9	1966	Homer A. Black	Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes
10	1968	George R. Catlett Norman O. Olson	Accounting for Goodwill
11	1969	Robert E. Field	Financial Reporting in the Extraction Industries
12	1972	Leonard Lorensen	Reporting Foreign Operations of U.S. Companies in U.S. Dollars
13	1973	Horace G. Barden	The Accounting Basis of Inventories
14	1973	Oscar S. Gellein Maurice S. Newman	Accounting for Research and Development Expenditures
15	1973	Beatrice Melcher	Stockholders' Equity

Além das opiniões do APB e dos ARSs, foram publicados quatro exposições sobre Contabilidade. As duas primeiras são bem reduzidas e de pouca importância para o desenvolvimento da Contabilidade. O que não ocorreu com as outras duas. A terceira apresentou um estudo sobre as mudanças no nível geral de preço, que complementou o ARS nº 6. A quarta apresentou um estudo conceitual sobre Contabilidade, representando uma das mais notáveis colaborações para a teoria da Contabilidade. Esta exposição foi um complemento aos ARSs nº 1, nº 3 e nº 7. As quatro exposições do APB (APB Statements), como demonstra Vangermeersch (1996), foram as seguintes:

Nº ANO

TÍTULO

1	1962	Sem título. Representou um reação da comunidade contábil aos ARSs Nº 1 e 3
2	1967	Disclosure of Supplemental Financial Information by Diversified Companies
3	1969	Financial Statements Restated for General Price-Level Changes
4	1970	Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises

Tanto o CAP, como o ABP, contribuíram consideravelmente para o progresso doutrinário e para o desenvolvimento dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (GAAP - Generally Accepted Accounting Principles), mas apesar disso, não foram poucas as críticas envolvendo estes dois segmentos da comunidade contábil norte-americana. Entre as principais críticas estava a de que as pesquisas eram insuficientes em relação à importância do AICPA entre os profissionais da área. Além disso, os profissionais criticavam que estes comitês estavam sendo dominados por contadores com pouca dedicação em termos de tempo para o trabalho de pesquisa. Outros acreditavam que os trabalhos destes comitês eram tendenciosos e que seguiam as orientações de seus clientes.

Uma das críticas mais contundentes era quanto à alegação que a Contabilidade financeira passou a ser padronizada sem muita consideração com os conceitos teóricos que sempre fundamentaram o corpo de conhecimento da Contabilidade. Em vez disso, muitos críticos defendiam que os processos de decisão levavam em consideração mais o lado político do que o lado científico. Um dos resultados disso, foi que os GAAP incorporaram muitas alternativas metodológicas para tratar os efeitos de casos particulares de eventos econômicos. Esta flexibilidade prejudicou a utilidade das demonstrações contábeis, como um elemento de análise comparativa entre as entidades.

Estas críticas, somadas a alguns litígios causados por falhas em auditorias durante os anos 60 e 70, originaram novas reformas no AICPA. Um comitê do AICPA dirigido por Francis M. Wheat recomendou, em 1972, que a padronização contábil deveria ser transferida do AICPA para um grupo independente suportando pela associação de CPA, pelas organizações do mercado de títulos e por representantes de associações dos emitentes e usuários de demonstrações contábeis. Esta proposta deu origem a Financial Accounting Foundation (FAF), cujo subsidiário fundamental é o Financial Accounting Standards Board (FASB). Esta associação, criada em 1973, tornou-se a terceira autoridade na condução do direcionamento da Contabilidade financeira. O FASB, embora opere sobre a supervisão do FAF, segue, mesmo que de forma independente, as orientações de oito organizações: American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Association of Investment Management and Research, Financial Executives Institute, Institute of Management Accountants, Securities Industry Association, Government Finance Officers Association e National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers.

O FASB é composto por sete membros que atuam unicamente para esta organização. Para que seja indicado um procedimento contábil pelo FASB, é necessário que

exista a chamada “super-majority”, que requer pelo menos 5 votos a favor da instalação do procedimento. O FASB tem um diretor de pesquisa e quarenta pessoas que colaboram no trabalho de pesquisa e no desenvolvimento dos materiais de trabalho.

O FASB possui um grupo consultivo de trabalho denominado Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC), que serve como os olhos e ouvidos do FASB, voltados para o mundo da prática contábil. O FASAC trabalha basicamente como um detector dos problemas contábeis vivenciados pelos contadores, além de servir também como um instrumento de “feedback” para os procedimentos e padrões contábeis instituídos pelo FASB. O FASAC verifica como estão se comportando na prática as determinações do FASB. Ele é composto de aproximadamente 30 membros, representantes de vários seguimentos da sociedade, como auditores, usuários de demonstrações contábeis, acadêmicos, banqueiros, advogados e governo.

O FASB criou, em 1984, o Emerging Issues Task Force (EITF), composto por membros de várias organizações profissionais, cujo papel fundamental é o de criar procedimentos contábeis em casos de emergência, como forma de resolver problemas que necessitam soluções rápidas, embora suas recomendações não possuam força de lei.

O FASB emite dois tipos de pronunciamentos: o FASB Interpretation, que são elaborados sobre padrões já existentes; e o Technical Bulletin que é utilizado para clarificar algum ponto sobre o FASB Statement. O FASB Statement é um documento composto por quatro divisões distintas: “(1) o modelo de Contabilidade financeira e relatório que está sendo promulgado; (2) o voto de cada membro do comitê, incluindo opiniões divergentes expressadas por algum dos membros; (3) todas informações históricas e fundamentais do projeto; (4) as bases para as conclusões, incluindo as alternativas consideradas, os prós e os contras, além das razões para aceitar algumas alternativas e rejeitar outras” (Pacter, 1996,

p.248). Em um pouco mais de vinte anos de existência, o FASB já emitiu mais de uma centena de "Statements".

Uma outra missão do FASB inclui o desenvolvimento de uma estrutura conceitual sobre os objetivos e conceitos fundamentais de Contabilidade financeira e relatórios contábeis. O FASB publicou os seguintes seis Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) tratando dos "...objetivos dos relatórios financeiros, sobre as características qualitativas das informações contábeis, sobre os elementos das demonstrações contábeis (definindo ativos, passivos, receitas, despesas, ganhos, perdas e lucro) e sobre conceitos para reconhecimento e mensuração destes elementos nas demonstrações contábeis" (Pacter, 1996, p.250):

Nº ANO

TÍTULO

1	1978	Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise
2	1980	Qualitative Characteristics of Accounting Information
3	1980	Elements of Financial Statements of Business Enterprises
4	1980	Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations
5	1984	Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises
6	1985	Elements of Financial Statements

Tanto a SEC, como o AICPA, na opinião de Brown (1990), consideram que o FASB é a autoridade responsável pela emissão dos padrões para a preparação das demonstrações contábeis de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Além desta mudança ocorrida com a criação do FASB, uma segunda modificação ocorreu dentro do AICPA com a criação de um outro comitê, dirigido por Robert Trueblood da Touche Ross & Company. Este comitê foi criado para identificar os tipos de informações que as demonstrações contábeis deveriam possuir para satisfazer as necessidades de seus usuários. Este comitê apresentou, em 1973, o trabalho "*Objectives of Financial Statement*", que inspirou um estudo do FASB sobre o desenvolvimento de uma estrutura conceitual para a Contabilidade financeira.

O FAF também criou, em 1984, o Governmental Accounting Standards Board (GASB), para estudar a padronização das práticas contábeis dos Estados e das empresas estatais. O GASB, como indicam Hyndman e Anderson (1995), tem a preocupação de qualificar a informação contábil de entidades públicas, para que estas informações sejam úteis para os usuários, tais como: cidadãos, legislativo, outros órgãos públicos, investidores e credores. O AICPA, por outro lado, também continuou a promover trabalhos de pesquisa sobre Contabilidade financeira através do Accounting Standards Executive Committee (AcSEC) criado em 1972. O AcSEC passou a publicar os Statements of Position (SOPs).

O AICPA também criou, em 1972, o Auditing Standards Executive Committee (AudSEC), que passou a apresentar padrões mínimos de desempenho para o trabalhos dos auditores, determinando procedimentos práticos específicos de deveriam ser seguidos. Os primeiros guias foram chamados de Statements on Auditing Procedure (SAPs). Em seguida, passaram a ser denominados de Statement on Auditing Standards (SASs). O AudSEC durou até 1978 e publicou 25 guias para os auditores. Os padrões para o trabalho de auditoria, na opinião de Hurst (1995), representam uma excelente codificação dos procedimentos práticos utilizados por muitos anos pelos auditores nos Estados Unidos.

O AICPA criou, em 1977, duas novas divisões de trabalho, seguindo o público alvo a ser alcançado. Esta divisão foi chamada de Division of Firms, tendo de um lado a SEC Practice Section (SECPS), destinada ao trabalho junto a entidades públicas, e de outro, a Private Companies Practice Section (PCPS), tratando de companhias privadas.

Em 10 de maio de 1978 foi aprovada a formação do Auditing Standards Board (ASB), para substituir a AudSEC. A ASB, contudo, continuou a trabalhar com o mesmo enfoque de direcionar a padronização do trabalho de auditoria. Em 17 de setembro de 1977 o conselho do AICPA aprovou a criação do Accounting and Review Services Committee (ARSC), encarregado de alguns serviços, como a revisão e compilação contábil de companhias privadas.

Outro tipo de influência desencadeado pelo AICPA foi promovido pela SEC no início da década de 40. A SEC pressionou o então AIA a promulgar um código de ética profissional para os práticos da Contabilidade, embora, como indicam Bishop e Tondkar (1987), as primeiras regras de ética já haviam sido criadas pela associação, em 1905. Este código de ética profissional afetou, especialmente os auditores e suas relações de independência e confiança em relação a seus clientes. O AICPA aprovou, em 1978, algumas regras com relação a algumas restrições que existiam no exercício profissional relacionadas com propaganda dos serviços, honorários e comissões.

O AICPA também criou importantes programas de profissionalização, como uma forma de contribuir para o desenvolvimento dos profissionais da Contabilidade. Várias comissões foram criadas com o objetivo de auxiliar universidades em estudos curriculares e programas de formação profissional do contador. Um dos primeiros programas foi criado, em 1920, pelo AIA, dirigido por F. W. Nissley da Arthur Young & Company, para que as empresas norte-americanas engajassem em seus quadros alunos de graduação em

Contabilidade. Um outro grande esforço do AICPA foi impulsionado por críticas feitas pela fundação Ford e Carnegie, em 1959, sobre a qualidade da educação. O AICPA passou a pesquisar os pontos mais relevantes que deveriam ser tratados em aula para uma melhor formação profissional do contador, que gerou o trabalho "*Horizons for a Profession: The Common Body of Knowledge of Certified Public Accountants*", 1967. Este trabalho recomendou que os cursos de graduação deveriam ter no mínimo 150 créditos de Contabilidade. Esta carga horária mínima vai ser um dos pré-requisitos para a admissão no AICPA a partir do ano 2.000.

Estas organizações profissionais foram as maiores responsáveis pelo atual estágio de confiança que inspiram os profissionais da Contabilidade nos Estados Unidos. Com uma breve verificação nas demonstrações contábeis publicadas neste país, constata-se o alto grau de padronização dos relatórios, o que facilita, indubitavelmente, o processo de comparabilidade. Além disso, a Contabilidade goza hoje com um grande prestígio por parte da comunidade empresarial, como sendo uma das principais fontes informacionais sobre seus empreendimentos.

Os profissionais da Contabilidade, especialmente a partir da década de 30, procuraram desenvolver normas gerais para a prática contábil. Estes esforços desencadearam estudos sobre os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, conduzidos, sobretudo, pelas associações profissionais.

Uma das primeiras manifestações sobre princípios contábeis, segundo Vangermeersch (1996), apareceram no artigo "*Uniform Accounting*", publicado no *Journal of Accountancy*, de junho de 1917. Este artigo descreveu um trabalho conjunto do Federal Trade Commission (FTC), do Federal Reserve Board (FRB) e do American Institute of Accountants (AIA). O documento que foi apresentado por estas organizações, descreveu

alguns passos a serem seguidos pelos auditores em seus procedimentos de análise. Alguns dos procedimentos e convenções deste trabalho, coincidem com os princípios contábeis instituídos nos Estados Unidos posteriormente. Um dos exemplos dados por Vangermeersch (1996), refere-se à orientação dada aos auditores para verificarem, eles próprios, se os estoques estavam demonstrados ao valor de custo ou mercado, dos dois o menor. O parecer dos auditores sugerido era o seguinte: ‘Eu certifico que o balanço patrimonial e a demonstração de lucros e perdas acima foram feitos de acordo com o plano sugerido e aconselhado pela Federal Reserve Board’ (Vangermeersch, 1996, p.275).

Ocorreu, em 1929, uma revisão deste documento. Foi publicado o trabalho “*Verification of Financial Statements*”, no Journal of Accountancy de maio, tendo a frente do trabalho o Federal Reserve Board. Neste trabalho foi sugerido que os auditores adotassem a seguinte redação para o parecer: ‘Eu certifico que acompanhando o balanço patrimonial e a demonstração de lucros e perdas, em minha opinião, representam a condição financeira da companhia...’ (Vangermeersch, 1996, p.275).

Este documento foi revisado pela AIA em 1936, que publicou um trabalho intitulado “*Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants*”, onde o termo princípios contábeis foi utilizado no prefácio. Este trabalho sugeriu que no parecer dos auditores aparecesse a expressão: de acordo com os Princípios Aceitos de Contabilidade.

A causa desta alteração, em 1936, foi o trabalho realizado, em 1932, pelo AIA Special Committee on Cooperation with Stock Exchanges, dirigido por George Oliver May e publicado em 1934. O trabalho foi denominado “*Audits of Corporate Accounts: Correspondence between the Special Committee on Cooperation with Stock Exchange of the American Institute of Accountants and the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange, 1932 - 1934*”. O termo ‘aceitação geral’ foi empregado, segundo

Vangermeersch (1996), e uma lista de cinco amplos princípios foi apresentada. Estes princípios, na sua opinião, caracterizavam-se mais como regras específicas do que como princípios.

Após um longo tempo de planejamento e estudos, o American Accounting Association "...publicou em junho de 1936 a primeira do que seria uma série de breves monografias sobre Princípios de Contabilidade. A edição de 1936 foi intitulada '*A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements*'" (Hendriksen e Breda, 1992, p.94). Para estes autores, uma das intenções do AAA foi acabar com os problemas surgidos com reavaliações de ativos, tendo como base as mudanças nos níveis de preços. Hendriksen e Breda (1992) comentam que para algumas pessoas, este trabalho do AAA foi uma tentativa de uniformizar o sistema contábil.

Neste trabalho o AAA, seguindo algumas práticas contábeis já estabelecidas como procedimento contábil corrente, estabeleceu vinte direcionamentos a serem seguidos, adotando o nome de princípios.

Em 1940, quatro anos após a publicação do "Statement" pelo AAA, dois membros do Executive Committee do AAA que elaborou este estudo, William Andrew Paton e Ananias Charles Littleton apresentaram a monografia "*An Introduction to Corporate Accounting Standards*". Este estudo influenciou sobremaneira o pensamento contábil norte-americano do século vinte. Para Zeff (1987, p.53), "esta monografia tem sido o mais influente tratamento de teoria contábil e influenciado a prática da literatura contábil nos Estados Unidos".

Na opinião de Chatfield (1996, p.43), a monografia de Paton e Littleton foi a “...primeira codificação de princípios contábeis que foram desenvolvidos dedutivamente através de uma série de generalizações da prática”.

Alguns acontecimentos precedentes à publicação da monografia foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho revolucionário. Na opinião de Most (1977), a intervenção e a regulamentação do governo foi uma das principais causas que influenciaram o desenvolvimento da teoria e da prática contábil. Isto é particularmente sentido alguns anos antes da publicação da monografia, especialmente após a quebra da bolsa de Nova York, em 1929, e da criação das legislações sobre mercado de capitais, em 1933 e 1934, que originaram a SEC.

O AIA, também como uma resposta às mudanças que estavam ocorrendo na profissão na década de 30, criou, em 1932, um comitê especial para o desenvolvimento de princípios contábeis. ‘Em 1932 este comitê publicou os princípios básicos da Contabilidade’ (Cook, 1987, p.373).

Pela primeira vez nos Estados Unidos, após as legislações de 1933 e 1934, passou a ser exigido auditoria das demonstrações contábeis de companhias abertas. Para Amhowitz (1987, p.360), este foi um dos motivos que fizeram com que as ‘empresas contábeis aumentassem enormemente de tamanho e de cobertura geográfica’. Isto gerou uma necessidade de uniformização nos relatórios contábeis e na padronização dos procedimentos, através do desenvolvimento de princípios contábeis aplicáveis a todas entidades.

Diante deste quadro de mudanças institucionais e profissionais, a monografia de Paton e Littleton representou a mais completa formulação desta padronização tanto

requerida pela sociedade. Para Hendriksen (1982), a década de 30 marcou o início de uma nova era no desenvolvimento do pensamento contábil norte-americano.

No prefácio do trabalho Paton e Littleton (1970, p. ix) demonstraram sua intenção de “..criar uma estrutura dentro da qual uma subsequente exposição de padrões contábeis coletivos podem ser construídos”.

No 1º capítulo Paton e Littleton tentaram definir padrões. Como demonstra Thompson (1996), a aplicação do termo padrão na Contabilidade pode não ter sido uma idéia nova em 1940, tendo, possivelmente, sua origem do trabalho de Littleton intitulado “*High Standards of Accounting*”, publicado, em agosto de 1938, no *Journal of Accountancy*. Paton e Littleton (1970) defenderam que o padrões ajudam a proteger os interesses dos investidores de fora das corporações.

Na monografia, o termo padrão foi utilizado, na concepção dos autores, informalmente. Para Paton e Littleton (1970, p.4), “princípios geralmente sugerem uma universalidade e um grau de desempenho que não pode existir em uma instituição de serviço humano tal como a Contabilidade”. Por isso, neste trabalho, o termo princípio foi raramente utilizado.

Paton e Littleton (1970, p.5) defenderam que, resumidamente, “o esquema dos padrões contábeis deve consistir simplesmente de uma explanação de como a Contabilidade deve agir para revelar aos interessados através dos relatórios a posição financeira e os resultados das operações”. Estes padrões deveriam ser, segundo a concepção destes autores, ordenados, sistemáticos, coerentes, devendo estar em harmonia com condições objetivas e observáveis, além de serem impessoais e imparciais.

O segundo capítulo apresentou uma descrição de conceitos básicos, ou princípios, que suportam os padrões contábeis. Estes conceitos básicos, como apresenta Thompson (1996, p. 146), são: entidade contábil, conceito de entidade de resultado, continuidade, custo histórico, período contábil, realização da receita e confrontação da despesa e objetividade.

No terceiro capítulo, os autores modificaram o enfoque do trabalho e passaram a tratar sobre custos. O mesmo procedimento ocorreu nos capítulos quatro (tratam de receita), cinco (tratam de resultado) e seis (tratam sobre lucro). O sétimo capítulo apresentou uma interpretação geral sobre custos, receitas, lucros, análise de demonstrações e outros assuntos interligados a estes.

Para Paton e Littleton, um dos elementos fundamentais para o desenvolvimento dos padrões contábeis é o resultado das operações. Eles afirmaram que “a finalidade da Contabilidade está fortemente orientada para o empenho da empresa na produção do resultado. Conseqüentemente, considerar o reconhecimento e a mensuração dos custos e das receitas é um passo fundamental para a formulação dos padrões contábeis” (Paton e Littleton, 1970, p.24).

Esta monografia tem, inquestionavelmente, influenciado o pensamento contábil norte-americano ao longo de mais de meio século de existência.

Em 1941, um ano após a publicação da monografia, o AAA fez uma revisão do trabalho publicado em 1936, sobre princípios contábeis, prestigiando o termo princípios e aumentando seu número de 20 para 27 princípios. Em 1948 houve uma nova revisão, retomando o termo padrão, aumentando o número para 32. O que ficou caracterizado nestas revisões, foi a não exposição de postulados básicos para a Contabilidade, mas simples exposições com o propósito de fundamentação de relatórios contábeis. Em 1957 ocorreu

outra revisão que caracterizou o início de uma ampla discussão sobre os conceitos básicos que deveriam sustentar às convenções da Contabilidade. As revisões subsequentes foram a de 1966, com a publicação do trabalho "*A Statement of Basic Accounting Theory*" e a de 1977, com a publicação do trabalho "*Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*". Ambas revisões continuaram com a concepção do trabalho de 1957.

Além desta série de trabalhos do AAA, o AIA, como relata Vangermeersch (1996), em comemoração ao seu 50º aniversário de fundação (1887-1937) patrocinou um concurso de ensaios contendo a seguinte questão: Até que ponto pode a prática da Contabilidade ser reduzida a regras e padrões? Gilbert Byrne, um contador público certificado, ganhou o concurso e teve seu trabalho publicado em novembro de 1937, no *Journal of Accountancy*. Byrne apontou para a necessidade de separar princípios contábeis do que ele classificou como regras contábeis, convenções contábeis e padrões contábeis. Byrne escreveu (*apud* Vangermeersch, 1996, p.275), "princípios contábeis, então, são conceitos fundamentais sobre os quais a Contabilidade, como um corpo organizado de conhecimento, se apoia. Como os axiomas da geometria, eles são poucos em número e de aplicação geral". Byrne listou oito princípios muito gerais, como por exemplo o primeiro (*apud* Vangermeersch, 1996, p.276): "a Contabilidade é essencialmente a alocação de custos históricos e receitas para o corrente e para o sucedâneo período fiscal".

Um outro trabalho que contribuiu para o desenvolvimento inicial dos princípios contábeis, foi publicado em 1938 e escrito por Thomas Henry Sanders da Harvard University Graduate Business School, por Henry Hatfield da University of California e por Underhill Moore da School of Law da Yale University. Este estudo, denominado "*A Statement of Accounting Principles*", publicado pelo AIA e patrocinado pela Fundação Haskins e Sells, apresenta seis princípios relacionados com a demonstração do resultado, oito princípios relacionados com o balanço patrimonial, quatro princípios orientando o

trabalho de consolidação de demonstrações contábeis e um princípio direcionado à confecção de notas explicativas. Estes princípios, na realidade, são guias de como devem ser montadas as demonstrações contábeis.

O AIA, através do CAP, publicou o 1º ARB dedicado aos princípios contábeis. Este trabalho, denominado "*General Introduction and Rules Formerly Adapted*", apresentou seis princípios, ou regras, que o AIA havia previamente aprovado. Estas seis regras, conforme Vangermeersch (1996, p.276), são: "(1)lucros não realizados não devem ser levados para a demonstração do resultado; (2)parcela de contribuição dos acionistas acima do valor das ações não deve ser classificada como item da demonstração de resultado; (3)lucros acumulados de subsidiárias anteriores a sua aquisição não resultam em créditos para os lucros acumulados da companhia matriz; (4)dividendos ou ações em tesouraria não fazem parte do resultado; (5)letras a receber de empresas públicas devem ser apresentadas separadamente dos outros recebíveis; (6)o resultado da venda de ações em tesouraria recebidas em doação não deve ser creditado como lucro". O CAP considerou a aceitabilidade de seu pronunciamento como algo muito importante, exigindo a aprovação de dois terços dos votos de seus 21 membros para a apresentação deste primeiro ARB. No encontro anual do AIA, em setembro de 1939, foi recomendado para os contadores públicos certificados que passassem a adotar em seus pareceres a seguinte expressão: "...em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos..." (AIA, *apud* Vangermeersch, 1996, p.276).

O CAP transferiu para o AICPA, em 1959, a incumbência de pesquisar sobre princípios contábeis. O AICPA iniciou, em 1961, suas publicações sobre o assunto com a apresentação do ARS Nº 1, intitulado "*The Basic Postulates of Accounting*", tendo a frente seu diretor de pesquisa Maurice Moonitz, que descreveu 14 postulados sobre a Contabilidade que foram construídos dedutivamente. Moonitz, conforme Vangermeersch

(1996), apresentou cinco postulados ambientais para a Contabilidade: (1)quantificação, (2)câmbio, (3)entidades, (4)período de tempo e (5)unidade de mensuração; quatro proposições para o campo contábil: (1)demonstrações financeiras, (2)preço de mercado, (3)entidades e (4)experimental; e cinco discussões imperativas: (1)continuidade, (2)objetividade, (3)consistência, (4)unidade estável e (5)divulgação. No final deste trabalho, Moonitz demonstrou a íntima associação entre riqueza e entidades.

O trabalho de Moonitz sobre princípios contábeis continuou com a publicação do ARS Nº 3, denominado "*A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*", produzido em conjunto com Robert T. Sprouse e publicado em 1962. Este estudo foi muito mais polêmico se comparado com o ARS Nº 1. Os escritores apresentaram a importância do capital e um processo de revitalização do balanço patrimonial. Eles questionaram o enfoque corrente de considerar as vendas como o único teste para realização e argumentaram que a objetividade não deveria depender somente das vendas. Os comentários dos membros do comitê consultivo dos ARS Nºs 1 e 3 refletiu a controvérsia em relação a este estudo. Estes comentários foram resumidos por Blough (1959) e demonstram a reação desaprovatória em relação ao ARS Nº 3, marcando o final da abordagem dedutiva do APB no estabelecimento de princípios contábeis.

O AICPA voltou a tratar sobre princípios contábeis no ARS Nº 7, publicado em 1965. Este ARS denominou-se "*Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*" e foi escrito por Paul Grady, um dos líderes contábeis norte-americanos daquela época e ex-diretor de pesquisa contábil. Este estudo foi uma resposta aos críticos do ARS Nº 3, seguindo prudentemente as abordagens anteriores adotadas em 1938 por Thomas Henry Sanders, Henry Rand Hatfield e Underhill Moore e em 1940 por William Andrew Paton e Ananias C. Littleton. Este estudo, como apresenta Vangermeersch (1996), favoreceu a abordagem indutivista e delineou uma base um pouco diferente de 10

fundamentos para os 14 postulados do ARS N° 1. A mais significativa inclusão foi o conservadorismo, sendo que a mais significativa exclusão foi a de preço de mercado. Grady apresentou cuidadosamente os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos junto com uma série de objetivos, dando grande ênfase à função de auditoria. Ele incluiu pronunciamentos atuais para a época, para cada tópico tratado, buscando dar atenção a novos problemas contábeis. No total foram apresentados 32 princípios, sendo que estes foram divididos em cinco grupos.

Os princípios contábeis foram mesmo formalmente colocados nas mãos do APB em 1964, quando o conselho do AICPA solicitou que as opiniões do APB e os ARB fossem atendidas e esta aceitabilidade divulgada nas notas explicativas ou nos relatórios dos auditores independentes. Esta posição foi enfatizada em 1972, quando o AICPA apresentou a regra 203 de seu código de ética profissional. Esta regra determinou que “um membro não deve expressar a opinião de que as demonstrações financeiras estão apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos se tais demonstrações não estiverem de acordo com as opiniões do Accounting Principles Board...” (Marquette, 1996, p.234). Em 1973 foi realizada uma notação à regra 203 no APB N° 28, denominado “*Interim Financial Reporting*”.

Um dos últimos e mais representativos esforços do APB de conceituar os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, foi a publicação do APB Statement N° 4, em 1970. Este trabalho foi denominado “*Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*” e determinou os princípios, as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir os princípios contábeis aceitos para um determinado momento. O APB Statement N° 4 apresentou como sendo um objetivo particular da Contabilidade o de apresentar para os diversos tipos de usuários, de forma imparcial e de acordo com o princípios contábeis, a posição financeira, o resultado das

operações e toda mudança que ocorrer na posição financeira da entidade. De uma forma geral, o APB Statement N° 4 apresentou os objetivos gerais da Contabilidade, divididos em dois grupos: (1) o de fornecer as informações sobre os recursos econômicos e as obrigações do empreendimento, para que se possa avaliar a força e debilidade do negócio, para revelar sua estrutura de financiamento e investimento, para que seja possível avaliar sua solvência e para determinar os recursos disponíveis para sua expansão; (2) o de fornecer informações sobre as mudanças nos recursos, para que seja possível indicar aos investidores a expectativa de retorno do investimento, para indicar as operações exitosas e garantir aos investidores, credores e empregados o pagamento das obrigações, para que a gerência planeje suas atividades e para ajudar os vários usuários em seus planejamentos.

Hendriksen e Breda (1992) apresentaram os objetivos qualitativos necessários para a confecção dos relatórios contábeis e que são defendidos pelo APB Statement N° 4. Estes objetivos qualitativos são: (1) relevância: a preocupação deve estar centrada nas necessidades comuns dos vários usuários; (2) igualdade: devem projetar o mesmo entendimento para todos usuários; (3) verificabilidade: inclui os atributos a serem mensurados e os métodos de mensuração; (4) neutralidade: defende a ausência de erros técnicos; (5) oportunidade: melhor momento para as decisões econômicas; (6) comparabilidade: diferenças de apresentação não poderão ser resultado da aplicação de parâmetros de Contabilidade diferentes; (7) exatidão: busca da razoabilidade matemática.

APB Statement N° 4 apresentou alguns casos particulares que podem limitar o atingimento dos objetivos finais, como por exemplo: em caso de conflito dos vários objetivos apresentados, o que deve ser considerado em primeiro lugar é a relevância. Para o APB, o entendimento incompleto ou desigual das demonstrações contábeis pode ser o resultado da própria natureza do usuário e de seu nível de preparação para analisar as informações, resultando, em alguns casos, de erro humano.

A proposta básica do APB Statement N° 4 é a de fornecer informações financeira qualitativas sobre as transações da entidade. Não deve existir informações privilegiadas, pois todos os usuários devem ter acesso a mesma informação. Esta é a base sob a qual devem ser enunciados os princípios contábeis.

Seguindo as recomendações do comitê do AICPA dirigido por Francis M. Wheat, a padronização contábil deixou de ser prerrogativa privativa do AICPA. O grupo que sucedeu o APB na busca de uma estruturação para os princípios contábeis na escola norte-americana foi o Financial Accounting Standards Board (FASB), supervisionado pela Financial Accounting Foundation (FAF). Na opinião de Wheat (*apud* Vangermeersch, 1996, p.277), uma “...revisão histórica demonstra que enquanto o APB e seu predecessor (CAP) aumentaram muito o nível dos relatórios financeiros, muitas de suas opiniões contribuíram para o entendimento da palavra princípios”.

O Wheat Committee foi o nome informal dado pelo AICPA ao Study Group on Establishment of Accounting Principles. Este grupo independente foi formado em 1971 com sete membros, com o objetivo de estudar o estabelecimento de princípios contábeis e de fazer recomendações sobre o processo de desenvolvimento destes princípios. O Wheat Committee, conforme Vangermeersch (1996), era da opinião que o grupo de pesquisa do FASB não deveria conduzir um programa de pesquisa fundamental sobre os conceitos básicos da Contabilidade, este comitê acreditava que este tipo de pesquisa deveria ser feito por acadêmicos contábeis. Apesar disso, o FASB emitiu seis Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs).

O SFAC N° 1 "*Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise*", publicado em 1978, foi uma tentativa de novamente tratar sobre os objetivos dos relatórios financeiros, assim como foi um dos objetivos do APB N°4.

O SFAC N° 1 apresentou os objetivos dos relatórios financeiros como sendo o de fornecer informações para usuários específicos, tendo como prerrogativa que os objetivos de decisão dos usuários podem ser conhecidos. Dentro deste contexto, os principais objetivos específicos dos relatórios financeiros, de acordo com o SFAC N° 1 são: fornecer informações úteis para investidores, credores e outros usuários para tomada de decisão, ajudar os investidores e credores no acesso aos fluxos de caixa futuros, identificar os recursos da entidade, tanto de ativos como de passivos, fornecer informação sobre o desempenho do empreendimento, além de demonstrar os recursos gerados pela entidade e onde estes recursos são aplicados.

Um mês após a criação do Wheat Committee, o AICPA indicou nove membros para compor o Study Group on Objectives of Financial Statements. Este grupo foi dirigido por Robert Martin Trueblood, por isso, em 1973, quando da apresentação do trabalho final do comitê, este ficou conhecido como Trueblood Report.

Como apresenta Slaymaker (1996), o comitê trabalhou em cima de quatro questões importantes: (1)quem são os usuários dos relatórios financeiros? (2)que tipo de informação estes usuários necessitam? (3)qual o volume de informações que estes usuários necessitam? (4)que estrutura é necessária ou requerida para que seja possível fornecer as informações que os usuários necessitam? Como forma de responder a estas questões, o comitê procedeu a um árduo trabalho de pesquisa, consultando acadêmicos de Contabilidade, contadores, consultores contábeis e mais de 5.000 empresas. Aliado a isto, o comitê patrocinou mais de 50 reuniões e 35 debates com grupos interessados e promoveu 3 dias de audiência pública

em Nova York. A conclusão do comitê, após este exaustivo trabalho, foi de que o objetivo básico dos relatórios financeiros é o de fornecer informações úteis para tomada de decisões econômicas.

O Trueblood Report foi fortemente orientado para os usuários dos relatórios financeiros e para a importância do fluxo de caixa para estes usuários. Este ponto de vista foi corroborado, em 1987, pelo FASB, com a publicação do FAS N° 95, denominado "*Statement of Cash Flows*". Este relatório também defendeu a importância das características qualitativas dos relatórios contábeis, influenciando o FASB nas publicações dos SFACs. Este comitê foi um dos grupos que mais influenciou o pensamento contábil norte-americano nas últimas décadas.

Mesmo que o Wheat Committe tenha favorecido o uso do termo padrão em detrimento do termo princípio, a expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos permaneceu como um importante componente dos relatórios dos auditores. Até que esta expressão seja alterada, ela permanece como um dos principais focos de discussão na Contabilidade financeira.

Toda esta produção doutrinária ligada ao desenvolvimento de princípios e diretrizes, desencadeou o crescimento de um aspecto particular da escola norte-americana de Contabilidade. Todas estas construções práticas e teóricas contribuíram para que a Contabilidade financeira dos Estados Unidos atingisse o patamar de destaque que hoje ocupa no mundo contabilístico. Dentro do contexto evolutivo desta escola, outro ponto que merece destaque neste processo de desenvolvimento é o avanço conseguido pela Contabilidade gerencial dentro deste país. Este é o segundo grande campo de atuação dos profissionais norte-americanos que será a seguir analisado.

A Contabilidade gerencial, assim como ocorreu com a financeira, foi propulsionada, pelo menos em parte, por uma associação de contadores preocupados com o desenvolvimento teórico e doutrinário deste ramo contábil. Esta associação surgiu após um núcleo do AAPA criar o American Institute of Accounting (AIA). Como o estatuto do AIA buscou um refinamento para seus membros, dois grupos de profissionais foram marginalizados neste instituto: professores e contadores industriais. Este posicionamento deu origem, em 1916, à criação de um novo grupo representativo denominado American Associations of Instructores in Accounting (AAUIA), posteriormente de American Accounting Association (AAA). Por outro lado, os contadores de indústrias, em outubro de 1919, criaram uma organização própria intitulada National Association of Cost Accounting (NACA). O NACA, como apresenta Jordan (1993), passou a se chamar National Association of Accountants (NAA), em 1957, e, finalmente, Institute of Management Accounting (IMA), em 1991. Em dezembro de 1919 foi emitido o primeiro boletim oficial, denominado NACA Bulletin, que destacou os objetivos desta nova associação nacional de contadores de custo. Quando da alteração do nome da associação para NAA, a denominação do boletim passou a ser NAA Bulletin. Hoje, as contribuições dos contadores para o desenvolvimento do pensamento contábil gerencial são publicadas através da revista Management Accounting, que é o instrumento oficial de publicação do instituto.

A Contabilidade gerencial pode ser conceituada como um processo de ‘identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações que são usadas pelos administradores para o planejamento, avaliação e controle de uma organização’ (Simon *apud* Macintosh, 1994, p.40).

De acordo com Lowry (1990), com o crescimento dos negócios em tamanho, complexidade e diversidade geográfica ocorridos no século dezenove, os administradores passaram a aperfeiçoar seus sistemas contábeis para fornecerem informações necessárias as

várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle. O campo de estudo e de prática chamado de Contabilidade gerencial foi desenvolvido para produzir estes sistemas e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisão gerencial. Os profissionais da área contábil, na opinião de Davidson e Anderson (1987), tiveram uma participação muito importante no desenvolvimento inicial da indústria norte-americana.

A natureza dos negócios mudou com a revolução industrial. A grande produção de ferro ajudou a estabelecer as estradas de ferro e facilitou a construção de fábricas. Surgiram grandes companhias de “...água, gás, eletricidade, de bondes e férreas” (Edwards, 1992, p.59). A construção de estradas de ferro, através dos Estados Unidos, facilitou o desenvolvimento dos negócios e dos sistemas de distribuição das fábricas. A conjugação da produção em massa com o avanço dos sistemas de distribuição desta produção foi fundamental para o surgimento de grande empreendimentos. As fábricas cresceram com o aumento da produtividade e com o aumento da demanda de produtos, gerando o processo de uniformização da produção. As atividades não cresceram somente em tamanho, mas difundiram-se por todos os lados, causando uma grande descentralização. Todos estes fatores aliados, geraram a necessidade do desenvolvimento de novos métodos de administração e controle. Além disso, no campo social, com a propagação de organizações sem fins lucrativos, como é o caso das igrejas Gospel, como indicam Swanson e John (1988), ocorreu um aumento na demanda por informações para fins de controle e planejamento.

Uma das primeiras grandes contribuições neste campo da Contabilidade gerencial foi feita na Inglaterra, em 1887, por Elime Garcke e J. M. Fells, que escreveram o livro *“Factory Accountants: Their Principles and Practice”*, onde foram apresentadas algumas formas para calcular o custo de produção real, incluindo custos indiretos e alocação de

despesas indiretas. Nos Estados Unidos, como apresenta Epstein (1996), Henry Metcalfe escreveu o livro *"The Cost of Manufacturing and the Administration of Workshops"* em 1885, como uma tentativa de desenvolver uma sistema especial para determinação de custos reais.

O período entre o final do século dezenove e o início do século vinte foi marcado por um movimento científico-administrativo de novas idéias e abordagens para o gerenciamento e controle das atividades, centrando o foco de atenção na eficiência. Para que os engenheiros e administradores pudessem gerenciar as fábricas com maior eficiência e produtividade, eles necessitavam de informações sobre os custos de produção. Eles passaram a se preocupar com o problema dos salários dos operários, o que gerou contínuos debates sobre a melhor forma de remunerar a mão-de-obra. O debate girou em torno das formas de remuneração: pagamento através de salário-tarefa ou através de hora trabalhada. Nesta época, como demonstram Johnson e Kaplan (1987), despontou o trabalho de Frederick Winslow Taylor, que desenvolveu um estudo para aumentar a eficiência e a utilização da mão-de-obra e dos materiais. Taylor desenvolveu padrões físicos como: quantidade de material por unidade fabricada, horas de mão-de-obra por unidade, etc. Taylor procurou uma forma de padronizar todos os elementos de produção, incluindo salários e outros custos. Ele dividiu os processos de produção em intervalos de tempo e desenvolveu padrões baseados em estudos de tempos e movimentos.

O período de 1900 a 1920 marcou o auge do movimento científico-administrativo e de crescimento das necessidades por informações gerenciais. Este período foi marcado pela preocupação central de controle de custos da fabricação. Como apresenta Epstein (1996), vários trabalhos foram escritos para tratar deste assunto, como por exemplo o de Harrington Emerson, um engenheiro, que escreveu um trabalho sobre custo padrão para a revista *Engineering Magazine*, em 1909, intitulado *"Efficiency as a Basis for Operations and*

Wages". Outro trabalho de destaque foi o de Alexander Hamilton Church, um engenheiro industrial que trabalhou na Inglaterra e nos Estados Unidos, que escreveu sobre alocação de custos indiretos, custo de capital e depreciação no artigo "*The Proper Distribution of Establishment Charges*", para a revista *Engineering Magazine* em julho de 1901. O sócio de Harrington Emerson, G. Charter Harrison, também escreveu um artigo sobre custo padrão e suas variações. Ele desenvolveu fórmulas para análise das variações e procurou incluir padrões pré-determinados para o processo de orçamentação. O acadêmico John Maurice Clark escreveu um clássico sobre custos indiretos, em 1923. Este trabalho foi denominado "*Studies in the Economics of Overhead Cost*", publicado pela University of Chicago Press, em Chicago. Neste trabalho, Clark defendeu a existência de diferentes tipos de custos e que estes foram muito úteis para os vários tipos de decisões gerenciais.

Os grupos gerenciais (dos grandes complexos industriais), cada vez mais exigiram um controle rigoroso sobre as operações industriais. O papel da Contabilidade nas grandes corporações cresceu em tamanho e complexidade. Empresas como a Dupont, General Motors, Standard Oil e outros grupos norte-americanos, cresceram consideravelmente durante a primeira metade do século vinte, causando uma grande expansão vertical e uma descentralização divisional destas empresas. Para Kaplan (1984), um dos principais elementos de análise e controle operacional utilizados pelos gestores destas organizações foi o retorno sobre o investimento (ROI - return on investment). Associado ao ROI, foram utilizados instrumentos como os orçamentos flexíveis e os preços de transferência. Como a demanda por informações contábeis aumentou, a participação da Contabilidade dentro das organizações expandiu. Os contadores responsáveis pela Contabilidade passaram a trabalhar na preparação dos orçamentos, dar assistência no trabalho de determinação de preços e nas operações de controle interno das organizações.

Os procedimentos adotados pela Contabilidade gerencial na metade do século vinte, já estavam relativamente estabelecidos, mesmo assim, continuaram a se expandir. Na década de 50, Joel Dean, um economista gerencial, escreveu alguns trabalhos que introduziram o conceito de orçamento de capital e promoveu o uso do fluxo de caixa descontado como método de análise. Em 1951, Dean publicou os livros *"Managerial Economics"*, publicado pela Prentice-Hall e *"Capital Budgeting: Top-Management Policy on Plant, Equipment, and Product Development"*, publicado pela Columbia University Press. Seu segundo trabalho, segundo Kaplan (1984, p.402), "...é um excelente sumário das práticas de condução de organizações após a Segunda Guerra Mundial, mas, surpreendentemente, não advoga o desconto do fluxo de caixa futuro". Ele somente passou a defender o desconto do fluxo de caixa, em 1954, no artigo *"Measuring the Productivity of Capital"*, publicado pela Harvard Business Review.

Nos anos 50 e 60, na opinião de Epstein (1996), considerações comportamentais tornaram-se muito importante para os teóricos e para os executivos das empresas. Eles voltaram suas atenções para os contadores gerenciais, como uma forma de examinar o impacto da informação contábil no comportamento dos empregados. Uma linha de pesquisa muito trabalhada nesta época foi a do impacto dos orçamentos sobre os empregados. Alguns dos mais destacados trabalhos nesta área foram os seguintes: C. Argyris, *"The Impact of Budgets on People"*, New York, Controllership Foundation, 1951; S. Becker e D. Green Jr., *"Budgeting and Employee Behavior"*, Journal of Business, 1961; G. H. Hofstede, *"The Game of Budget Control"*, London, Tavistock, 1968; A. C. Stedry, *"Budget Control and Cost Behavior"*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1960.

Uma das mais importantes obras desta época foi o livro de Robert N. Anthony de 1965, intitulado *"Planning and Control Systems: A Framework for Analysis"*, Cambridge, Harvard University Press, 1965. A discussão central deste trabalho foi sobre o uso da

informação contábil pelo administrador como um instrumento para promover tomada de decisão. Nos dois grandes segmentos de trabalho da escola norte-americana de Contabilidade, a informação contábil sempre surge como o principal foco de atenção.

Várias outras obras marcaram este período de desenvolvimento do pensamento da Contabilidade gerencial, ou seja, todo corpo de conhecimento contábil que compreende as atividades, funções, propostas e objetivos contábeis gerenciais desta época. Um dos maiores destaques foi o trabalho de David Solomons, denominado "*Divisional Performance Measurement and Control*", Homewood, Irwin, 1965. Neste estudo, Solomons examina as dificuldades para o desenvolvimento de sistemas de avaliação de desempenho, como um instrumento motivacional para a melhora do desempenho dos administradores divisionais. Outro livro muito popular nesta época foi o de Charles T. Horngren, intitulado "*Cost Accounting*", publicado em 1962, como um livro texto para ser utilizado em cursos de graduação. Este livro tornou-se muito conhecido entre os estudantes de Contabilidade gerencial, o que lhe rendeu várias edições ao longo dos anos.

O período entre 1960 e 1970, especialmente esta última década, foi marcada por um trabalho voltado para a aplicabilidade da ciência administrativa, para as pesquisas operacionais e para o trabalho estatístico e de outros instrumentos modelares quantitativos aplicados à Contabilidade gerencial, com o objetivo de qualificar a natureza prática deste ramo da contábil. Para Kaplan (1984), os anos 70 (e início dos anos 80) foram marcados pela busca de informações econômicas e pela aplicação da teoria da agência para resolver problemas de Contabilidade gerencial. De acordo com Kaplan (1984, p.404), na teoria da agência "...a informação contábil é vista como a base de contratação entre agentes econômicos que possuem diferentes direitos de propriedades, diferentes informações, talvez diferentes convicções anteriores e diferentes preferências por resultados". De acordo com a teoria da agência a empresa não pode ser vista uma simples entidade organizacional, mas

como uma conjugação de diversos interesses, informações e preferências de agentes econômicos contratados com a empresa. Para Kaplan (1984), a Contabilidade gerencial, dentro deste contexto, serve como o sistema informacional para os principais interessados, sejam eles proprietários, acionistas, presidência, etc., ou agentes, tais como os gerentes, as divisões, etc., sobre o resultado real, como forma de fornecer sinais para os agentes e, em muitos casos, para informar ao principal sobre a probabilidade de várias condições de ocorrências. A Contabilidade gerencial também pode fornecer informações para o principal sobre as ações e empenhos dos agentes.

Na teoria da agência, como apresenta Baiman (1996), enquanto uma pessoa (o principal) contrata outra (o agente) para desempenhar algum serviço, o principal e o agente devem concordar sobre uma relação contratual para reger esta relação de troca. Mais recentemente, a teoria da agência tem sido utilizada em pesquisas de Contabilidade gerencial para estudar os modelos desenvolvidos de sistemas de controle gerencial das empresas, como uma forma de diminuir os problemas da agência. Alguns tópicos específicos foram analisados neste sentido, como por exemplo o trabalho de Demski e Felthman (1978) que analisou problemas de orçamentos empresariais e o estudo de Rajan (1992) que fez uma análise sobre os sistemas de alocação de custos. A teoria da agência também tem sido utilizada para escolha entre métodos de Contabilidade financeira e políticas de divulgação de dados contábeis. Um exemplo desta utilização foi o trabalho "*Towards a positive Theory of the Determination of Accounting Standards*" de Watts e Zimmerman (1978), onde estes autores apresentaram os efeitos das mudanças nas políticas de Contabilidade financeira sobre outras decisões administrativas.

Partindo do início da década de 60 e continuando através dos anos 70 e 80, muitos pesquisadores, como Eric G. Flamholtz da University of California e como R. Lee Brummet

da University of Michigan. como aponta Epstein (1996), examinaram o custo e o valor do recurso humano para a organização.

Outro campo de interesse que tem crescido nos últimos anos é o da Contabilidade Social. Vários trabalhos já foram desenvolvidos nesta área, como o de Epstein, Flamholtz e McDonough, intitulado "*Corporate Social Reporting in the United States of America: State of the Art and Future Prospects*", publicado na revista *Accounting, Organizations, and Society*, vol. 1, nº 1, 1976, p.23-42; o de Ralph Estes, denominado "*Corporate Social Accounting*", New York, Wiley, 1976; o livro de L. J. Seidler e L. L. Seidler, intitulado "*Social Accounting: Theory, Issues and Cases*", Los Angeles, Melville, 1975. Todos estes trabalhos usaram a estrutura da Contabilidade gerencial para verificar o impacto das empresas sobre a sociedade, incluindo os efeitos sobre os empregados, o meio ambiente e a comunidade em geral. Para Epstein (1996), em cada um desses novos desenvolvimentos, os contadores gerenciais buscaram respostas para as necessidades informacionais dos administradores.

Na década de 80 e início dos anos 90, as necessidades dos administradores tomaram um vulto muito mais abrangente, em função do aumento das operações a serem administradas em grande parte das empresas e da competitividade global que instalou-se em toda sociedade. Uma das obras que melhor captaram esta mudança social foi o livro "*Relevance Lost*" de Johnson e Kaplan (1987). Nesta obra estes autores examinaram a evolução da prática da Contabilidade gerencial e a obsolescência dos sistemas de custos que haviam sido fundamentados nos trabalhos de Taylor. Este estudo está voltado para a indústria e para a sua necessidade por informações contábeis-gerenciais relevantes, como forma de fundamentar a tomada de decisão de seus gestores. Outros trabalhos também focaram a nova realidade vivida pela Contabilidade gerencial, como por exemplo o de Cooper e Kaplan (1991), denominado "*Profit Priorities from Activity-based Costing*" e o

de Johnson (*apud* Epstein, 1996, p.394), denominado *“Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment”*, publicado em 1992 pela editora Free Press de Nova York. Nestes trabalhos os autores apresentam a mudança de direção da Contabilidade gerencial, focalizando para os novos conceitos sobre mensuração da qualidade do produto e do desempenho gerencial, além de exporem alguns métodos para o planejamento de sistemas de custos gerenciais, sistemas de custo baseados em atividades e técnicas de mensuração de desempenho orientados pelo cliente.

As novas realidades sociais geraram transformações nas idéias tradicionais dos sistemas contábeis de custos. Jordan (1993) comentando o trabalho de Seed Allen H., denominado *“Cost Accounting in Age of Robotics”*, publicado na *Management Accounting* de outubro de 1984, apresenta algumas das mudanças necessárias para que os sistemas de custos forneçam informações úteis em ambientes industriais altamente automatizados. Este artigo sugere cinco modificações: “(1) o conceito de mão-de-obra direta e de custo indireto deve ser adequado ao conceito de conversão; (2) a idéia de custos diretos deve ser reexaminada; (3) a base para alocação de custos deve ser reestruturada; (4) o controle de custo deve ser focalizado no ponto do investimento; e (5) os equipamentos dos centros de custo devem ser colocados como um aluguel para os departamentos de produção” (Jordan, 1993, p.168). O conceito de custo de conversão, conforme Siegel e Shim (1987), considera que os valores de mão-de-obra direta e custos indiretos devem ser somados, ou seja, convergidos e alocados conjuntamente.

Além deste trabalhos, vários outros foram desenvolvidos como forma de demonstrar a necessidade de uma mudança na Contabilidade gerencial, para que esta se adapte a nova realidade ambiental vivida pelas entidades. Trabalhos como o de Robert A. Howell e Stefan R. Soucy, intitulado *“The New Manufacturing Environment: Major Trends for Management Accounting”*, publicado em julho de 1987 pela *Management Accounting*,

demonstram a preocupação dos pesquisadores contábeis em adequarem a Contabilidade gerencial às novas necessidades dos usuários. Um outro exemplo é o trabalho de Trueman (1987) que apresenta uma discussão sobre as principais decisões operacionais e a forma de apresentação das informações oriundas da Contabilidade gerencial.

Este novo ambiente fez com que contadores gerenciais e pesquisadores trabalhassem em conjunto na tentativa de qualificar as informações gerenciais necessárias para a fundamentação de decisões dentro das entidades. O reflexo desta adequação à nova realidade colocou a Contabilidade gerencial em um patamar de destaque dentro do campo contábil. Como menciona Gilmour (1995), os contadores gerenciais devem estar atentos às novas realidades dos processos de comunicação. Os processos de comunicação estão em constante mutação face às novas realidades sistêmicas, climáticas, culturais, de liderança, de direcionamento operacional, de estrutura empresarial, etc. O sucesso de um sistema contábil depende da capacidade de adaptação aos novos direcionamentos ambientais. A Contabilidade existe e perdura para servir o usuário com informação.

Esta posição de realce também pode ser, pelo menos em parte, creditada a várias mudanças estruturais que ocorreram nos últimos anos, como os regulamentos para proteção ambiental, como nas próprias filosofias de gerenciamento empresarial, de operacionalização de empreendimentos, como na própria sociedade. A Contabilidade gerencial, neste contexto, cresce na medida em que as necessidades informacionais evoluem.

Em uma análise conjunta da evolução da Contabilidade, tanto em termos gerenciais, como financeiros, fica bem perceptível a altivez da escola norte-americana no cenário contábil mundial. A Contabilidade deve muito de seu atual estágio de desenvolvimento aos pesquisadores, acadêmicos e contadores norte-americanos, assim como eles devem muito à Contabilidade de seus ancestrais.

11.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA NORTE-AMERICANA

As mais destacadas personagens da escola norte-americana, que tiveram uma participação direta no desenvolvimento do AICPA e do AAA, serão apresentadas na sequência. Outros pensadores contábeis norte-americanos de destaque, serão apresentados em anexo. O critério de seleção dos contabilistas norte-americanos, para esta seção do trabalho, foi a participação no desenvolvimento e criação das associações profissionais de maior destaque nos Estados Unidos; para os contabilistas que serão apresentados em anexo, o critério de seleção adotado, foi a destacada contribuição para o progresso da Contabilidade norte-americana. Obviamente, como qualquer trabalho de pesquisa, a adoção de um processo de seleção limita o número de pensadores referenciados, excluindo alguns, que na opinião de uma corrente da comunidade contábil deveriam fazer parte do presente estudo, e acrescenta outros, que não mereceriam ser destacados. O pesquisador, no espaço de uma Tese, pode, portanto, apresentar somente um limitado número de pensadores, elencando uns, em detrimento de outros.

11.1.1 - CHARLES EZRA SPRAGUE

11.1.1.1 - SUA VIDA

Sprague nasceu em 1842. Filho de um ministro metodista. Sprague tornou-se fluente em dezesseis idiomas. Ao longo de sua vida atuou como contador, bancário, educador e escritor, representando uma das figuras mais importantes no desenvolvimento inicial da

profissão contábil nos Estados Unidos. Sprague interessava-se por todo tipo de cultura, especialmente linguagem.

Sprague graduou-se no Union College, em 1860. Concluiu o mestrado em 1862 e recebeu o grau de doutor honorário em 1896, ambos nesta mesma instituição de ensino. Participou com a Union Army da Guerra Civil Americana, mas abandonou em consequência de um profundo ferimento adquirido na batalha de Gettysburg.

Sprague foi trabalhar, em 1870, como empregado do Union Dime Savings Bank na cidade de Nova York. Segundo Rogers (1996), seu conhecimento de linguagem foi um elemento fundamental para sua contratação neste banco. Sua ascensão no banco ocorreu de forma gradual. Em 1877 foi indicado para assumir o cargo de secretário no banco. Durante estes sete anos de trabalho adquiriu muito conhecimento na área contábil, o que foi fundamental para o seu posterior desenvolvimento dentro da Contabilidade.

Sprague foi eleito presidente do banco em 1892, cargo que ocupou até sua morte. Rogers (1996) coloca que durante os vários anos que trabalhou no banco, Sprague introduziu várias inovações, tais como: pequenas cadernetas de depósito bancário, livros de conferência, registros em folhas individuais por clientes, registro de entrada feito mecanicamente, entre outros.

Ao longo de sua vida, Sprague fez diversas viagens para a Europa, principalmente com a intenção de estudar novos idiomas. Durante estas viagens ele pesquisou sobre a prática contábil em outros países. Ele ficou muito impressionado, segundo Rogers (1996), com o sistema inglês, do qual ele aprendeu a importância de existência de procedimentos legais para o reconhecimento dos profissionais que exerciam atividades na área contábil. Sprague foi o responsável pela criação de um conselho de examinadores para a emissão dos

primeiros certificados de contadores públicos. Conforme Schmidt (1995), o Estado de Nova York foi o pioneiro com a criação, em 1896, do primeiro teste de CPA nos Estados Unidos. Sprague foi diretor do conselho de examinadores de 1896 a 1898.

Sprague também dedicou-se à educação contábil. Sua influência foi decisiva para a criação da School of Commerce, Accounts and Finance na New York University, em 1900. Sprague foi professor desta escola do período que vai da sua criação, até sua morte em 1912. Como uma forma de reconhecimento por seu destacado trabalho para o desenvolvimento profissional da Contabilidade, Sprague foi eleito, em 1953, para compor o The Accounting Hall of Fame.

11.1.1.2 - SUA OBRA

A obra de Sprague foi marcada por sua fundamental participação na criação do primeiro CPA nos Estados Unidos. Além disso, ele escreveu vários trabalhos ligados à área contábil, principalmente durante o período em que esteve atuando na New York University.

Durante os doze anos que trabalhou na New York University, Sprague escreveu, de acordo com Rogers (1996, p.549), os seguintes trabalhos: “*The Accountancy of Investment* (1904), *Extended Bond Tables* (1905), *Problems and Studies in the Accountancy of Investment* (1906), *Tables of Compound Interest* (1907), *Amortization* (1908), *The Philosophy of Accounts* (1908) e *Logaritms to 12 Places* (1910)”. Anteriormente a estes trabalhos, Sprague envolveu-se, durante 1880 a 1883, na produção e publicação do livro “*The Bookkeeper*”.

As grandes contribuições de Sprague estão ligadas à profissão contábil, embora ele tenha atuado intensamente na área bancária. Sua mais importante obra foi o livro *"The Philosophy of Accounts"*, que lhe rendeu elogios de Hatfield em um artigo publicado em novembro de 1908, no *Journal of Accountancy*, denominado *"Review of the Philosophy of Accounts by Charles E. Sprague"*. Este livro causou grande impacto sobre a prática contábil do início do século, rendendo cinco edições em menos de quinze anos. Como relata Rogers (1996), os livros anteriores ao de Sprague eram manuais práticos, apresentando textos com exemplos e exercícios de registro contábil. Sprague, ao contrário, procurou demonstrar o "porque" da Contabilidade, não somente o "como".

O ensino tradicional da Contabilidade, no final do século dezanove, adotava o procedimento de tratar cada conta separadamente, existindo um elemento a débito e um elemento a crédito para cada conta. Segundo Rogers (1996, p.549), "débito eram todas as entradas e crédito todas as saídas, era uma frase comum". Tentando seguir esta regra comum, Sprague enfatizou que o débito poderia significar uma adição em uma classe de contas e uma subtração em outra. Ele procurou provar que os débitos são iguais aos créditos, não como resultado de algum princípios, mas como uma forma de testar sua acuracidade.

Outro ponto importante foi a proposta de Sprague de uma nova classificação para as contas apresentada no livro *"The Philosophy of Accounts"*. Como observa Rogers (1996), antes de Sprague, as contas eram divididas em pessoais e impessoais. Sprague propôs uma divisão simples: um grupo incluiria os ativos e passivos e um segundo grupo incluiria as contas de capital e de lucro ou prejuízo. Este conceito foi inicialmente introduzido por Sprague em seu livro *"The Bookkeeper"*, onde ele apresentou a seguinte equação patrimonial: $A = P + C$ (Ativo = Passivo + Conta de Capital), demonstrando algebricamente a

teoria das contas. Sprague, segundo Gaffikin (1987), procurou mostrar o porque da igualdade patrimonial, fornecendo a fundamentação básica e teórica para o registro contábil.

O trabalho de Sprague foi, reconhecidamente, fundamental para o crescimento da profissão contábil nos Estados Unidos e no mundo. O atual estágio de desenvolvimento profissional da Contabilidade norte-americana foi alcançado graças ao trabalho pioneiro de Sprague.

11.1.2 - HENRY RAND HATFIELD

11.1.2.1 - SUA VIDA

Hatfield nasceu em 27 de novembro de 1866, em Chicago, Illinois. Seus pais eram Elizabeth Ann e Revd Robert M. Hatfield. Estudou na Northwestern University, mas foi na University of Chicago que atingiu o grau de Ph.D. em economia política e ciência política. Hatfield iniciou sua carreira acadêmica em 1894, quando tornou-se instrutor de economia política na Washington University. Permaneceu nesta universidade por quatro anos, quando transferiu-se para University of Chicago. Nesta universidade, permaneceu por quatro anos como instrutor, para assumir o cargo de professor assistente e de primeiro diretor do Departamento de Comércio e Administração, durante o período de 1902 a 1904. Hatfield nunca trabalhou em Contabilidade, nem tornou-se um contador público certificado. Mesmo assim, ele criou o curso de Contabilidade na University of Chicago, inspirado, como apresenta Mills (1994, p.294), "...por uma viagem à França e Alemanha com colegas do departamento realizada em 1899". Hatfield, continua Mills (1994), foi o primeiro professor de tempo integral em Contabilidade dos Estados Unidos. Hatfield transferiu-se, em 1904, para a University of California at Berkeley.

Hatfield recebeu várias condecorações ao longo de sua vida. Foi várias vezes agraciado com o título de Professor Associado e Professor Emérito de Contabilidade de várias universidades. Uma de suas maiores batalhas foi a expansão da livraria da University of California at Berkeley, ao ponto dela tornar-se a primeira livraria com coleções de livros contábeis dos Estados Unidos.

Durante vários anos, além de dedicar-se à atividade acadêmica, Hatfield exerceu cargos em entidades públicas, como a de presidente da Berkeley Commission of Charities, de 1914 a 1918, diretor da divisão de planejamento e estatística da War Industries Board, em 1918, e por vários anos a função de especialista da Advisory Tax Board. Hatfield tornou-se, em 1942, membro da Berkeley War Appeals Board. Hatfield também foi membro das fraternidades Beta Theta Pi e Phi Beta Kappa e do American Economic Association, onde atuou, em 1918, como vice-presidente. Recebeu o título honorário de Doctor of Laws, em 1940, da University of California at Berkeley. Hatfield foi um dos fundadores da American Accounting Association (AAA).

Mesmo após sua morte, ocorrida em 1945, Hatfield teve seu trabalho reconhecido, tanto que foi indicado, em 1951, para o Accounting Hall of Fame.

11.1.2.2 - SUA OBRA

A obra de Hatfield não resume-se apenas em grandes produções científicas, mas em atitudes que mudaram o destino da Contabilidade nos Estados Unidos e no mundo, principalmente, pelo mérito de ter sido um dos fundadores do AAA. A obra de Hatfield foi

investigada por Kozub (1996) e por Mills (1994), sendo que os aspectos mais relevantes destas análises serão a seguir apresentados.

O AAA foi inicialmente chamado de *American Association of University Instructors in Accounting*. Esta associação foi fundada em 28 de dezembro de 1916, em Columbus, Ohio. Nos primeiros anos, Hatfield atuou como vice-presidente e assumiu, em 1919, o cargo de presidente.

Sua atuação dentro da AAA foi marcada por um posicionamento autêntico. Hatfield foi contrário à publicação de uma revista trimestral de Contabilidade, cuja primeira edição deveria sair em outubro de 1919. Ele defendeu o trabalho conjunto da AAA com o *American Institute of Accountants (AIA)* na publicação do *Journal of Accountancy*, para que os esforços profissionais na publicação de trabalhos contábeis não ficassem divididos. Esta tentativa inicial de Hatfield surtiu efeito, tanto que a primeira edição da revista *The Accounting Review* apareceu somente em 1926.

A década de 30 foi marcada por uma série de mudanças dentro da associação. Hatfield propôs a mudança do nome da associação (até então era chamada de *American Association of University Instructors in Accounting*), como forma de reorientar o seu campo de pesquisa. Paton e outros membros aceitaram esta mudança e a associação passou a ser denominada de AAA, assim como abandonaram a ênfase de pesquisa em educação contábil, para trabalharem em pesquisas ligadas à teoria contábil.

A *Securities and Exchange Commission (SEC)* juntamente com a *Federal Trade Commission*, a *Federal Reserve Board*, e outras entidades governamentais, entendiam que existia uma grande necessidade de uniformizar as demonstrações contábeis nos Estados Unidos. Para isso, contataram a AAA, agora com novo direcionamento de pesquisa, para

que realizassem um trabalho de pesquisa sobre princípios contábeis. O resultado da pesquisa do AAA foi o trabalho denominado de "*A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*". concluído em junho de 1936 e publicado na *The Accounting Review*. Como afirma Zeff (*apud* Mills, 1994), o *The Journal of Accountancy* criticou este trabalho, defendendo que somente contadores e membros do AIA poderiam tratar de tal matéria. Esta polêmica levou Hatfield a publicar alguns artigos, juntamente com outros membros do AAA, como resposta ao posicionamento do AIA. O trabalho oficial sobre princípios contábeis, denominado de "*Statement of Accounting Principles*", foi editado somente em 1938.

Mesmo antes de trabalhar nesta pesquisa sobre princípios contábeis, Hatfield já havia desenvolvido uma série de trabalhos que o credenciam como um dos mais importantes pesquisadores americanos de sua época. Conforme Kozub (1996), o trabalho considerado pelos críticos como sendo o seu melhor foi publicado em 1909, intitulado "*Modern Accounting: Its Principles and Some of its Problems*", editora D. Appleton, Nova York, onde Hatfield apresentou uma compilação e discussão de práticas contábeis correntes. Para Zeff (*apud* Mills, 1994), este trabalho, juntamente com o de Dicksee ("*Auditing: A Practical Manual for Auditors*" - publicado nos Estados Unidos em 1905), com o de C. E. Sprague ("*The Philosophy of Accounts*" - publicado em 1920, pela The Ronald Press Company, Nova York) e com o de W. M. Cole ("*Accounts, Their Construction and Interpretation*" - editora Houghton Mifflin Company, Boston, 1908) constituem as primeiras grandes contribuições para a literatura contábil norte-americana. O livro de Hatfield teve uma grande aceitação por parte dos críticos e também por parte dos estudantes de Contabilidade, tanto que ao longo de sua vida, seu trabalho foi reeditado dezoito vezes. No ano de 1976 a editora Arno Press de Nova York apresentou mais uma edição da mais destacada obra de Hatfield.

Como um trabalho complementar ao anteriormente citado, Hatfield escreveu, em 1927, um livro cujo título "*Accounting, Its Principles and Problems*" (Nova York, D. Appleton & Co. - reimpresso em 1971, Scholars Book Co., Lawrence, Kan) com referência direta ao anterior. Nesta nova versão, Hatfield acrescentou um texto com questões e problemas em cada capítulo, que não existia no anterior. Neste livro Hatfield omitiu um capítulo sobre sistemas de partidas dobradas que o anterior possuía, além de acrescentar um capítulo sobre consolidação e outro sobre análise de balanços. Os outros tópicos que foram acrescentados neste livro foram: depreciação, dividendos e perdas de capital, resultado, lucros e participações. Esta obra deu a Hatfield o prêmio de mérito Beta Alpha Psi por sua contribuição à literatura contábil.

Hatfield publicou um artigo, em 1928, na revista *Canadian Chartered Accounting*, intitulado "*What is the Matter with Accounting?*", onde declarou que o grande desafio para a nova ciência contábil seria o de resolver a falta de uniformidade em seus princípios e em suas terminologias. Para ele, o desenvolvimento de uma estrutura coerente para a Contabilidade do início do século, somente seria possível se os contadores fossem mais teóricos, como eram os físicos, os químicos, os astrônomos e outros cientistas. Para Hatfield, as teorias deveriam derivar, indubitavelmente, da prática e da experiência, de preferência de premissas abstratas. O teste de uma teoria, na sua opinião, deveria ser realizado através da verificação em procedimentos contábeis costumeiros e através da opinião de especialistas, dentro de um enfoque interativo.

Uma das características marcantes de alguns trabalhos de Hatfield foi o senso de humor. No artigo "*An Historical Defense of Bookkeeping*", publicado em abril de 1924 no *Journal of Accountancy*, ele defendeu a Contabilidade de muitos acadêmicos esnobes e da ignorância do público em geral, que desconheciam quase que completamente a Contabilidade. Este senso de humor foi revelado em outros trabalhos como: "*An*

Accounting Paradox". The Accounting Review. dezembro de 1928, páginas 342 a 344; "*A Fable*", The Accounting Review. setembro de 1932, página 175; "*Accounting Trivia*", The Accounting Review, setembro de 1940, páginas 417 a 419; "*An Accounting's Adventures in Wonderland*". Journal of Accountancy. dezembro de 1940, páginas 527 a 532. Todos estes artigos foram utilizados por Hatfield para animar seu trabalho exploratório sobre princípios contábeis.

Uma das grandes preocupações de Hatfield foi quanto ao tratamento que os tribunais de justiça davam à matéria contábil. Em muitos casos, as decisões legais eram completamente contrárias aos procedimentos adotados pela maioria dos contadores do início do século, ou seja, as cortes ignoravam completamente a teoria da Contabilidade. Além disso, ele reconhecia que os próprios contadores eram muito influenciados pelas decisões dos tribunais de justiça. Hatfield defendeu uma grande padronização em termos de princípios contábeis, para que os próprios contadores passassem a adotar procedimentos uniformes, o que certamente influenciaria as decisões dos tribunais de justiça. Esta preocupação de Hatfield ficou clara em duas de suas obras: "*Modern Accounting: Its Principles and Some of its Problems*" e "*Accounting, Its Principles and Problems*".

Hatfield, assim como a maioria dos pesquisadores do início do século, denotou grande interesse pelo balanço patrimonial. Ele entendia (*apud* Mills, 1994, p.300) que a "...correta demonstração da posição financeira referente a um dado momento no tempo como a essência da Contabilidade". Para ele, a demonstração do resultado, embora importante, tinha um significado secundário. O lucro ou prejuízo de um exercício deveria ser encontrada pela diferença entre balanços patrimoniais, ou seja, a diferença entre as riquezas em dois determinados momentos.

A teoria mais aceita pelos contadores americanos do início do século era a de que todos os ativos deveriam ser registrados como débitos próprios da entidade e os passivos como créditos próprios da entidade, incluindo no passivo a participação dos sócios, ou seja, o padrão para a equação patrimonial era $\text{ativos} = \text{passivos}$. Hatfield, assumindo o posicionamento de Sprague, publicou o artigo "*Review of The Philosophy of Accounts by Charles E. Sprague*", *Journal of Accountancy*, novembro de 1908, páginas 67 a 69, considerando que esta relação era equivocada e propôs sua expansão para a expressão: $\text{ativo} = \text{passivo} + \text{contas dos proprietários}$. Sprague defendeu que os passivos e as contas dos proprietários não eram a mesma coisa, mas dois grupos distintos que representavam diferentes relações financeiras com a entidade.

Para Hatfield, o maior problema do balanço patrimonial concentrava-se na avaliação dos ativos. No livro "*Modern Accounting: Its Principles and Some of its Problems*", como apresenta Mills (1994), Hatfield considerou como uma tendência natural das pessoas a excessiva avaliação dos ativos. Além disso, ele identificou dois fatores oriundos do final do século dezenove que complicavam mais a situação: uma situação sem precedentes com relação ao aumento de preços e uma mais rápida obsolescência tecnológica. Estas condições geraram grandes debates, assim como grandes confusões entre os contadores do início do século. Hatfield, em 1916, apresentou três regras para avaliação de ativos: os ativos deveriam ser registrados de acordo com seu estado de conservação, não como valores de liquidação; as flutuações dos valores de mercado deveriam ser ignoradas; e, a depreciação sempre deveria ser totalmente reconhecida, isto porque no início do século era comum as corporações americanas não reconhecerem a depreciação de seus ativos. Hatfield defendeu que a depreciação não era nada mais do que uma lei da natureza que deveria ser aceita pelas empresas. Para ele, a depreciação representava uma despesa sem a qual os lucros não poderiam ser determinados.

Hatfield também foi contrário à visão tradicional adotada por muitas empresas na avaliação de mercadorias e produtos. Ele era contrário ao posicionamento de avaliação a partir da regra custo ou mercado, dos dois o menor. Ele considerava esta prática inconsistente e ilógica, adotada em nome de um conservadorismo injustificado. Ele considerava que o valor líquido de realização, ou seja, o preço de venda menos o custo de dispor do ativo, como a melhor abordagem a ser adotada. Como este posicionamento não era aceito pelos negociantes, ele defendeu a utilização do custo de produção ou o custo de reposição como as melhores alternativas.

Outro posicionamento importante adotado por Hatfield foi quanto aos ativos intangíveis. A maioria dos contadores do início do século não reconheciam em seus balanços patrimoniais os ativos intangíveis. Hatfield argumentou em seu livro *“Modern Accounting: Its Principles and Some of its Problems”*, que goodwill e outros ativos intangíveis deveriam ser reconhecidos em todos balanços patrimoniais. Para o reconhecimento destes ativos, Hatfield e outros pesquisadores contábeis interessados no assunto, desenvolveram uma fórmula para quantificar estes valores: “...excesso de ganho capitalizado por uma taxa razoável”. Em todos modelos, os valores estavam limitados ao custo, com exceção para o goodwill que não poderia ser reconhecido pelo custo, ao menos que fosse vendido. Uma outra controvérsia foi com relação à amortização dos ativos. No caso do goodwill, os ingleses, como aponta Mills (1994), eram a favor de sua manutenção e de sua permanente capitalização. Hatfield acreditava em um declínio do valor dos serviços dos ativos fixos ao longo do tempo, em função disso, ele defendeu uma amortização regular para todos intangíveis. Ele recomendou que fossem adotados parâmetros para determinação da vida legal dos intangíveis, enquanto outros pesquisadores contábeis defendiam a idéia de vida útil para os intangíveis. Para a amortização do goodwill, ele defendeu uma abordagem racional, tendo em vista seu registro com base no número de anos que foram considerados na sua avaliação.

O trabalho de Hatfield foi responsável, na opinião de Mills (1994), pela antecipação de duas importantes tendências da moderna Contabilidade americana. A primeira foi sua proposta de alterar o enfoque da AAA, abandonando o foco em educação, para dar ênfase à pesquisa no campo contábil, além disso, ele foi um dos maiores responsáveis pela mudança na equação fundamental da Contabilidade. Hatfield foi, sem dúvida, um dos maiores colaboradores com o desenvolvimento da pesquisa e da profissão contábil norte-americana e mundial.

11.1.3 - WILLIAM ANDY PATON

11.1.3.1 - SUA VIDA

Paton nasceu em 19 de julho de 1889, em Calumet, Michigan. Filho de Andrew Paton (imigrou da Escócia em 1851, ainda criança) e de Mary Nowlin Paton. O pai de Paton tornou-se superintendente de uma escola distrital em Michigan e sua mãe administradora de uma livraria itinerante do Estado de Michigan. Diante deste contexto, não são nada surpreendentes as causas que levaram Paton a ingressar na carreira docente.

Paton bacharelou-se, em 1915, pela University of Michigan. Nesta universidade Paton atingiu, em 1917, o grau de Ph.D. em Economia. Sua tese de doutoramento versou sobre a teoria das contas, que posteriormente foi transformada em livro. A carreira docente de Paton teve início em 1914, quando tornou-se professor assistente da Michigan. Em 1915 passou a ser um dos instrutores de Economia desta universidade. Entre 1916 e 1917, Paton transferiu-se para o University of Minnesota, onde permaneceu como professor assistente de economia até seu regresso à Michigan.

Sua atividade acadêmica foi interrompida por algum tempo, em função de uma requisição para prestar serviço em Washington durante a primeira guerra mundial. Em Washington, Paton trabalhou no United States War Trade Board e no Tax Unit do tesouro americano. Seu retorno à Michigan ocorreu em 1919, no cargo de professor associado, até ser promovido, em 1921, a professor de tempo integral. Em 1926 associou-se com Francis Ross para prestar consultoria contábil a entidades públicas e prefeituras. Ao longo dos anos, Paton diminuiu sua participação nesta sociedade, para dedicar-se à vida acadêmica. Como membro do Comitê sobre Procedimentos Contábeis recebeu o título, juntamente com George Oliver May, de profundo conhecedor contábil. Paton foi escolhido como Dickinson Lecturer em Contabilidade da Harvard.

Paton foi o sexto presidente da American Accounting Association e o primeiro editor da revista *The Accounting Review*. Ele recebeu o título de membro honorário do AICPA, em 1944, e da Associação dos CPA de Michigan, em 1968, como reconhecimento por seus serviços à profissão contábil. Paton também foi apontado, juntamente com "...George Oliver May e Robert Hiester Montgomery" (Sprouse, 1994, p.160) como o primeiro Accounting Hall of Fame, em 1950, pela Ohio State University, além de ter a honra de ser homenageado pela Michigan com a criação do Centro de Educação Contábil William A. Paton, em 1976.

Quando o Comitê de Procedimentos Contábeis do AICPA foi criado em 1939, para publicar os ARB (*Accounting Research Bulletins*), Paton foi indicado para ser um dos três pesquisadores contábeis deste comitê. Ele permaneceu neste comitê até 1950, sendo que seu nome aparece em 33 boletins emitidos por esta entidade.

Paton retirou-se oficialmente da atividade docente em 1959, quando recebeu o título de Professor de Contabilidade e Economia da Edwin Francis Gay University. Apesar deste

afastamento, continuou como conferencista em várias universidades, incluindo a University of Chicago e a University of Florida.

Paton foi agraciado com o título do Educador Contábil do Século, em 1987, pelo AICPA. Os pesquisadores estimam que Paton teve mais de 20.000 alunos ao longo de sua vida. Paton morreu em 26 de abril de 1991, com quase 102 anos.

11.1.3.2 - SUA OBRA

O obra de Paton foi analisada por muitos pesquisadores contábeis, sendo que alguns dos mais destacados trabalhos foram os de Zeff et alii (1979), Deinzer (1984), Previts e Robinson (1994), G. Thompson (1996) e de J. Thompson (1996). As mais importantes passagens destes trabalhos serão apresentadas abaixo.

Os primeiros trabalhos teóricos de Paton foram influenciados por Henry Rand Hatfield e Charles Ezra Sprague. Como descreve Taggart (*apud* Previts e Robinson, 1994), Paton foi aluno de David Friday na Michigan, quando o livro texto utilizado em aula era o primeiro livro de William Morse Cole chamado "*Accounting and Auditing*". Este livro era muito criticado pelos alunos da Michigan, em função de sua forma rudimentar de tratar os conteúdos contábeis. Como aponta Taggart, diante desta revolta discente, o professor Friday substituiu o livro texto, adotando os livros de Hatfield ("*Modern Accounting: Its Principles and Some of its Problems*") e de Sprague ("*The Philosophy of Accounts*", Nova York, publicado pelo próprio autor, 1908). Paton declarou que estes dois autores foram os estimuladores de seu interesse pela Contabilidade e seus textos representaram o ponto de partida para o desenvolvimento de seu trabalho de doutoramento, publicado como livro em 1922, intitulado "*Accounting Theory, With Special Reference to the Corporate Enterprise*",

Nova York. The Ronald Press Co., reimpresso em 1962 pela Scholars Book Co., Lawrence, Kans. Para Zeff (*apud* Previts e Robinson, 1994), muitos afirmam que o livro "*Accounting Theory*" é a publicação da tese de Paton. mas, na realidade, seu trabalho de doutoramento representou apenas uma parte deste livro. Neste livro Paton apresentou sua proposta de substituir a visão do proprietário, doutrina defendida por Hatfield, Sprague, e outros, pela visão da entidade, uma vez que as modernas condições dos negócios das organizações, isto em 1922, na sua opinião não estavam adequadamente demonstradas.

O livro "*Accounting Theory*" foi reconhecido como uma de suas primeiras grandes contribuições teóricas. Paton, em seu trabalho "*Recent and Prospective Developments in Accounting Theory*", 1940, Business Research Studies, Harvard University, defendeu a mudança do ponto de vista do proprietário para o da entidade, afirmando que o primeiro caminho a ser seguido para o desenvolvimento de uma filosofia das contas seria a mudança do ponto de vista, ou seja, o reconhecimento do foco central de atenção. Para ele, em um primeiro momento, a Contabilidade foi totalmente representada pelo registro particular do proprietário. Com o crescimento das organizações, as contas tornaram-se mais institucionais. Isto, na sua opinião, fundamentou sua proposta de mudança de enfoque para a Contabilidade do início do século.

Para J. Thompson (1996), um dos mais significativos trabalhos que surgiram neste século e que certamente influenciaram gerações de acadêmicos, foi sua monografia feita conjuntamente com Ananias Charles Littleton. A monografia nº 3, de 1940, do American Accounting Association foi intitulada: "*An Introduction to Corporate Accounting Standards*". Esta monografia foi reimpressa quase que anualmente pelo AAA, tanto que até 1970 já havia sido publicada quatorze vezes. Este trabalho, para muitos pesquisadores, foi liderado por Paton, tanto que na definição dos autores aparece o nome de Paton em primeiro lugar, evidenciando sua liderança. Como apresenta Deinzer (1984, p.85), "a maior

parte da teoria contábil exposta por Paton e Littleton (...) é uma teoria de prática contábil”. Isto é, os padrões compreendidos na monografia representaram generalizações organizadas de práticas reconhecidas como as mais corretas pelos líderes contábeis da época. Para Kohler (1963, p.35), este trabalho apresentou “...os melhores padrões do dia”. Para Previtte e Robinson (1994, p.313) o mais importante papel da monografia foi a sua influência sobre “...a formação de idéias para guiar o desenvolvimento futuro de padrões no exercício profissional”.

Paton, em um trabalho apresentado, em 1939, no 52º encontro anual do AIA, denominado “*Objectives of Accounting Research*”, defendeu que os estudos dos princípios contábeis deveriam ser feitos do ponto de vista das demonstrações das corporações, especialmente as publicadas para os acionistas. E dentro deste contexto, ele defendeu que a mais importante proposta para a Contabilidade é mensuração periódica do resultado, ou seja, uma maior ênfase na demonstração do resultado e não no balanço patrimonial.

Quando da preparação, em 1977, do “*A Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*” (SATTA) pelo AAA (apud G. Thompson, 1996), foi apresentado um comentário sobre a monografia de Paton e Littleton. Para o AAA, a maioria dos escritos são de Paton, mas algumas idéias, como a de preços agregados e o dominante tema da interpretação do capítulo VII, são claramente de Littleton. O próprio Paton, em 1981, relatou durante um seminário em Ann Arbor, que foi ele quem escreveu o capítulo VII da monografia. Para o AAA, conforme o SATTA, esta monografia foi escrita com a colaboração de AICPA, uma vez que cópias do trabalho foram entregues para membros das duas associações (AAA e AICPA) para que fizessem comentários no sentido de colaborarem com a redação do trabalho.

Zeff (*apud* Previts e Robinson, 1994) apresentou um trabalho em 1979, juntamente com J. Demski e N. Dopuch, intitulado "*Paton on the Effects of Changing Prices*". editado pela divisão de pesquisa da Michigan, onde estes autores afirmam que o livro "*Stabilized Accounting*", publicado em 1936, escrito por H. W. Sweeney, é um dos textos mais citados por Paton em seus trabalhos. Estes autores afirmam que Paton nunca preferiu Contabilidade estabilizada através da utilização do custo de reposição, ele regularmente recomendava que o ajuste das contas deveria ser feito com base em um dólar médio, através da apresentação de uma divulgação suplementar. Quando o "*Stabilized Accounting*" foi reeditado em 1964, Nova York, Holt, Rinehart and Winston Accounting Classic, Paton apresentou um comentário elogiando o texto, apontando para as limitações de dados contábeis normais em transações com dólar instável. O filho de Paton, William Andy Paton Jr., em um artigo editado em junho de 1991, na revista Accounting Education News, defendeu a idéia de que Paton era favorável à utilização de valores correntes ou valores correntes estimados dentro da Contabilidade.

Paton não desenvolveu trabalhos somente no campo teórico, mas também no campo prático. Vários de seus livros foram dedicados à prática contábil, como é o caso do "*Essentials of Accounting*", em que ele não somente utilizou em sala de aula, mas também durante o tempo que prestou serviço nos órgãos públicos americanos, como ele mesmo aponta no artigo "*Wandering Into Accounting - Notes on a Writing Career*", publicado em 1978, pelo Accounting Historians Journal.

Paton teve vários de seus trabalhos traduzidos para outras línguas, como espanhol e chinês. Um de seus maiores trabalhos ligados à prática contábil foi o "*Accountants' Handbook*". Este livro foi revisado por Paton para a publicação da segunda edição em 1932, pela The Ronald Press Co., Nova York. Paton publicou, em 1943, a terceira edição deste manual de Contabilidade, sendo que ele indicou no artigo "*Wandering Into*

Accounting - Notes on a Writing Career", que 60% do trabalho de revisão foi feito por ele próprio e o restante por noventa colaboradores.

A longevidade de Paton foi um fator responsável por sua grande influência em muitas gerações de estudantes e intelectuais da Contabilidade, tanto no campo prático, como no teórico. Ele foi um grande defensor do julgamento profissional na aplicação de princípios. Paton escreveu, em janeiro de 1971, o artigo "*Earmarks of a Profession - and the APB*". *Journal of Accountancy*, onde afirmou que os padrões apresentados pelos princípios, referindo-se aos Accounting Principles Board, não colocam as pessoas dentro de uma rigidez legal, pois eles não possuem um papel ditatorial de determinação da prática a ser seguida, mas possuem um papel de recomendar o melhor caminho a ser seguido.

Vários outros trabalhos de Paton foram importantes para o desenvolvimento teórico e prático da Contabilidade norte-americana e mundial. O primeiro artigo publicado de Paton não foi ligado à área contábil, denominado "*Severity of Trade Cycle in America*", *Current Economic Problems*, Chicago, University of Chicago Press, 1915. Seu primeiro artigo que tratou de Contabilidade foi publicado em 1917, intitulado "*Theory of the Double-Entry System*", *Journal of Accountancy*. Um dos últimos trabalhos publicados de Paton foi dedicado à forma de fornecer um instrumento para o aumento das habilidades verbais, denominado "*Words! Combining Fun and Learning*", Ann Arbor, University of Michigan, 1984.

Paton foi, indubitavelmente, um dos maiores intelectuais ligados à Contabilidade. Ele contribuiu de forma ímpar com sua energia e longevidade para o substancial desenvolvimento ocorrido no pensamento contábil norte-americano e mundial deste século.

11.1.4 - ANANIAS CHARLES LITTLETON

11.1.4.1 - SUA VIDA

Ananias Charles Littleton nasceu em 1886, em Illinois. Littleton trabalhou durante alguns anos de sua vida como telegrafista de uma estrada de ferro, antes de atuar no campo contábil e tornar-se um dos mais importantes promotores do desenvolvimento da Contabilidade e da educação contábil nos Estados Unidos e no mundo.

Littleton graduou-se no curso de Administração, com ênfase em Contabilidade, na University of Illinois, no ano de 1912. Apesar de sua graduação ter sido em Administração, pois no início do século ainda não existia o curso de Contabilidade na University of Illinois, Littleton participou de disciplinas ligadas à área contábil como forma de fundamentar seus conhecimentos contábeis.

O início da carreira profissional de Littleton foi como auditor em Chicago da empresa de auditoria Deloitte, Plender, Griffiths and Company. Sua carreira de auditor durou pouco tempo, pois em 1915, apenas três anos após ter concluído o curso superior, Littleton retornou à University of Illinois como instrutor de Contabilidade. Ele foi um dos professores precursores em Contabilidade nos Estados Unidos. Sua atuação como docente durou quase meio século, até a sua aposentadoria em 1952. Littleton concluiu, em 1918, o mestrado em Economia pela University of Illinois e doutorou-se, por esta mesma universidade, em 1931, também em Economia.

Littleton teve uma atuação destacada na área da educação contábil, especialmente na University of Illinois. Ele foi um dos docentes que mais orientou teses de pós-graduação em

Contabilidade nesta universidade. Littleton foi por vários anos editor da revista *Accounting Review*. Como aponta Solomons (1993), o maior reconhecimento do trabalho de Littleton à Contabilidade, e especialmente à educação contábil, veio em 1956, com a indicação de seu nome para receber o prêmio *The Accounting Hall of Fame*. Littleton morreu em 1974.

11.1.4.2 - SUA OBRA

O trabalho de Littleton concentrou-se praticamente na educação contábil. Ele demonstrou um trabalho pioneiro e criativo na educação contábil. Sua influência na área da educação ficou claramente demonstrada em três seguimentos específicos, como afirma Zimmerman (1996, p.389): "...no desenvolvimento do curso e ensinamento de professores, orientação de teses e pesquisa". Estes três aspectos da carreira profissional de Littleton, destacados e analisados por Zimmerman (1996), serão tratados a seguir.

Littleton foi convidado pelo professor H. T. Scovill, que por muitos anos foi chefe do programa de Contabilidade da University of Illinois durante a primeira metade do século vinte, para preparar um curso de graduação em Contabilidade nesta universidade durante os anos 20. O curso de Contabilidade obteve um grande sucesso acadêmico, tanto que o número de alunos cresceu rapidamente, estimulados pelo aumento da demanda de profissionais da área contábil. O curso inicial de Contabilidade, como aponta Zimmerman (1996), foi dividido nas áreas de teoria e história da Contabilidade. Posteriormente, o curso de Contabilidade foi dividido nos outros campos de atuação da disciplina. Littleton permaneceu colaborando com a University of Illinois até sua aposentadoria em 1952.

Littleton apresentou sua tese de doutoramento em 1931, na University of Illinois, intitulada "*Accounting Evolution to 1900*", cuja publicação ocorreu em 1933, pela editora

American Institute Publishing Company. Nova York. Deinzer (1984) considera este livro, juntamente com o "*Studies in the History of Accounting*", publicado em 1956, em Londres pela editora Sweet and Maxwell, escrito por Littleton e Basil Selig Yamey, como duas importantes colaborações para o estudo da história da Contabilidade.

A atuação do professor Littleton foi marcante na história do curso de Contabilidade na University of Illinois. Como aponta Zimmerman (1996), Littleton orientou 76 alunos dos 225 que elaboraram dissertações de mestrado em Contabilidade durante 1913 e 1952. Isto representa 34% do total do curso. Sua supremacia ficou clara no programa de doutorado, pois dos 26 alunos que completaram o curso durante este período, 24 foram orientados por Littleton. A atuação de Littleton também foi marcante na implantação na University of Illinois do primeiro programa de doutorado em Contabilidade no mundo. O primeiro aluno concluiu o curso em 1938, orientado por Littleton.

Durante o período em que Littleton atuou como editor do *Accounting Review*, contribuiu com vários artigos para esta revista. Além disso, Littleton foi autor e co-autor de seis livros de Contabilidade. O trabalho de maior destaque de Littleton foi em conjunto com Paton. A monografia nº 3 do American Accounting Association, denominada "*An Introduction to Corporate Accounting Standards*", colocou estes dois autores no topo da Contabilidade norte-americana e mundial. Littleton também foi o autor da monografia nº 5 do AAA publicada em 1953, intitulada "*Structure of Accounting Theory*". Uma outra obra de Littleton de destaque foi escrita em conjunto com Vernon K. Zimmerman, denominada "*Accounting Theory: Continuity and Change*", Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1962.

Ao longo de sua vida como educador, Littleton defendeu alguns princípios teóricos para a Contabilidade, como a defesa do conceito do custo histórico, embora não tenha tido grande aceitabilidade no meio contábil, especialmente em função dos problemas econômicos

enfrentados pelo Estados Unidos na década de 20 e pela depressão dos anos 30. Neste período muitos contadores defenderam a Contabilidade a valores de reposição, em função do impacto da inflação e da deflação sobre a economia e, conseqüentemente, sobre as informações contábeis. Littleton, como afirma Zimmerman (1996), foi um defensor da função fundamental da determinação do resultado na teoria contábil, assim como ele acreditava fielmente nos procedimentos de alocação de custos, tanto que articulou com Paton o conceito de correspondência de custos, princípio pelo qual o mesmo critério de periodicidade é usado para registrar custos e receitas. Littleton também concluiu que a estrutura da teoria contábil deveria ser derivada de princípios fundamentados na experiência e na ação.

Littleton escreveu vários artigos para revistas de Contabilidade, sendo que alguns dos mais destacados, segundo Deinzer (1984) foram: "*Accounting Research Study n° 1, a book review*", *The Accounting Review*, julho 1962, páginas 602-5; "*Accounting Research Study n° 3, a book review*", *The Accounting Review*, janeiro 1963, páginas 220-222; "*Choice Among Alternatives*", *The Accounting Review*, julho de 1956, páginas 363-70; e, "*Tests for Principles*", *The Accounting Review*, março de 1938, páginas 16-24.

Littleton foi um dos pensadores contábeis do século vinte que mais contribuíram com o desenvolvimento da educação contábil mundial, não somente pelos seus livros e artigos, mas por sua ação direta no processo educativo da Contabilidade.

11.1.5 - CARMAN GEORGE BLOUGH

11.1.5.1 - SUA VIDA

Carman George Blough nasceu em 11 de novembro de 1895, na cidade de Johnstown, Pennsylvania. Filho de Silas S. Blough e Mary Wertz Blough, graduou-se Manchester Indiana College em 1917. Tornou-se, em 1922, mestre pela University of Wisconsin. mesmo ano em que recebeu o seu primeiro certificado de CPA pelo estado de Wisconsin.

No mesmo ano em que recebeu seu CPA, Blough ingressou no serviço público estadual (Estado de Wisconsin), na Tax Commission, de 1922 a 1927, e no Board of Public Affairs, de 1927 a 1929. Trabalhou, de 1929 a 1933, como professor e chefe do departamento de Contabilidade da University of North Dakota. Transferiu-se, em 1933, para o Armour Institute of Technology de Chicago, onde permaneceu por pouco tempo, pois aceitou um convite para trabalhar como assessor do Security and Exchange Commission (SEC), em 1934, em Washington.

Na SEC Blough atuou por vários anos como analista financeiro e, posteriormente, como Diretor Assistente da Divisão de Registros. O ano de 1935 foi marcante para a vida de Blough, pois em dezembro deste ano tornou-se o primeiro Chief Accounting da comissão. Ele permaneceu na SEC até 1939, quando saiu para ser gerente da Arthur Andersen & Co., cargo que ocupou até 1940, quando passou a ser sócio desta companhia. Blough permaneceu como sócio da Arthur Andersen & Co. até 1942, quando foi trabalhar na War Production Board, onde permaneceu até 1944.

Blough, em 1944, assumiu como o primeiro Diretor de Pesquisa de tempo integral do American Institute of Accountants (AIA), cargo que ocupou até sua aposentadoria em 1961. Como aposentado, atuou como consultor em um escritório em Harrisonburg, Virginia, vivendo perto de sua família e da família de Katherine Flory, sua esposa.

Durante sua vida, Blough atuou em várias organizações profissionais, participando como membro do comitê de procedimentos contábeis do AICPA, de 1938 a 1942, juntamente com Paton, e no Accounting Principles Board, de 1959 a 1964. Antes de participar como membro do AICPA, foi membro do Wisconsin State Board of Accountancy, de 1928 a 1929. Assumiu, em 1938, como Vice-Presidente do American Accounting Association (AAA), tornando-se Presidente em 1944.

Blough recebeu vários prêmios, tais como: medalha de ouro do AICPA (1953); Accounting Hall of Fame atribuído pela The Ohio State University (1954), conforme apresenta Baker (1994); prêmio Alpha Kappa Psi (1955). A sociedade de CPAs de Virginia instituiu, em 1969, o prêmio Carman G. Blough de Contabilidade. Blough recebeu condecorações honorárias do Manchester College (1944) e do Bridgewater College (1972).

Blough morreu na cidade de Bridgewater, Estado de Virginia, em 9 de março de 1981.

11.1.5.2 - SUA OBRA

A obra de Blough foi analisada por Moonitz (1994), sendo que a principais passagens desta análise, que representam suas reais colaborações para o desenvolvimento do pensamento contábil, serão expostas a seguir.

A obra de Blough pode ser dividida em três grandes fases: a primeira fase onde atuou como membro da SEC, a segunda quando foi trabalhar para a Arthur Andersen & Co. e a terceira quando transferiu-se para o AICPA.

No período em que Blough trabalhou como assessor da SEC, não existia o cargo de Contador Chefe. Segundo Chatov (*apud* Moonitz, 1994), dois incidentes foram responsáveis pela criação deste cargo, que de certa forma projetou o nome de Blough no cenário americano. O primeiro incidente foi causado por uma ordem emitida por Blough em 1935, para que uma empresa com grandes dificuldades financeiras interrompesse suas atividades. Esta ordem não foi aceita pelo diretor da empresa. O segundo incidente foi com Charles Sprague, então chefe de uma divisão da SEC que administrava o Public Utility Holding Company Act de 1935, que ordenou que uma companhia alterasse suas demonstrações contábeis. A companhia reformulou seus demonstrações, utilizando os métodos contábeis apresentados nas obras de Sprague. Blough e seus assessores verificaram que as práticas contábeis adotadas pela empresa estavam equivocadas. A empresa entrou com um processo na SEC em novembro de 1935, que gerou um debate entre Sprague e Blough. A posição de Blough era a de que a SEC deveria ter um contador como uma autoridade final sobre matérias técnicas. Os membros da SEC, em dezembro de 1935, concordaram e nomearam Blough como o primeiro Contador Chefe desta comissão.

Blough, mesmo antes de tornar-se Contador Chefe da SEC, já havia sido exposto à realidade contábil, quando afirmou em um trabalho apresentado no ano de 1967, em um simpósio na University of California, intitulado "*Development of Accounting Principles in the United States*", que a SEC estava, em 1934, recrutando pessoal para desenvolver estudos relacionados com tipos de dados financeiros que deveriam ser apresentados nas demonstrações contábeis, como forma de melhor informar os investidores e os possíveis investidores das empresas que publicavam suas demonstrações.

Em um encontro do New York State Society of CPAs, em 1937, Blough apresentou um trabalho denominado "*Some Accounting Problems of the Securities and Exchange Commission*", onde ele demonstra sua preocupação com a utilização do termo princípios contábeis geralmente aceitos, normalmente utilizados pelo American Institute of Accountants e pela SEC. Para Blough, em alguns campos de conhecimento este termo é universalmente aceito pelas pessoas, em outros, porém, ele pode ser considerado como uma regra de ação. A utilização deste termo, segundo ele, caracterizava a inferência de que os princípios poderiam não ser geralmente aceitos, podendo causar uma confusão na sua aplicação prática. A Contabilidade, na sua concepção, caracterizava-se como uma classe de conhecimento onde os princípios não são leis imutáveis, mas regras de ação. Esta preocupação com a utilização deste termo foi novamente referida por Blough no artigo "*Challenges to the Accounting Profession in the United States*", *The Journal of Accountancy*, dezembro de 1959, páginas 37 a 42.

Blough vivenciou uma das mais importantes determinações da SEC, que foi a participação, ou não, do setor privado no estabelecimento de um conjunto de princípios contábeis. Estes debates, como apresenta Blough em seu trabalho intitulado "*Development of Accounting Principles in the United States*", ocorreram durante os anos de 1936, 1937 e 1938, sendo que dois dos membros da SEC, ambos advogados, eram da opinião de que a comissão deveria promulgar um conjunto de princípios contábeis a serem seguidos por todas as empresas para a elaboração de suas demonstrações contábeis. Um outro grupo era completamente contrário a esta posição, defendendo que os princípios deveriam ser elaborados pelo setor privado. Blough, atuando como Contador Chefe da SEC, decidiu que os princípios contábeis deveriam ser elaborados pela comunidade contábil, pois era necessário que os problemas do dia a dia fossem incluídos na discussão e que os membros da comissão cooperassem, juntamente com os profissionais, na elaboração dos princípios

contábeis. Blough comunicou a decisão da SEC à comunidade contábil no encontro anual do AIA do ano de 1937. A decisão da SEC foi a de que o setor privado deveria elaborar os princípios contábeis, contando com a supervisão da SEC. Como um complemento a esta decisão, a SEC emitiu o Accounting Series Release N° 4, em abril de 1938, indicando que todas as regras, regulamentos e outras publicações oficiais da comissão, incluindo as opiniões públicas de seu Contador Chefe, deveriam seguir as práticas contábeis correntes.

Blough publicou, em 1952, o artigo "*Trends in Financial Reporting of Private Enterprise*", Federal Accounting, novembro, páginas 3 a 9, onde apresentou um histórico sobre os motivos da criação da SEC, ligados, especialmente, aos problemas com as informações contidas nas demonstrações contábeis durante a década de 20.

A segunda fase da vida profissional de Blough iniciou-se com a sua transferência para Arthur Andersen & Co.. Sua experiência como auditor foi fundamental para o desenvolvimento de suas atividades como Diretor de Pesquisa do AICPA. Como salienta Moonitz (1994), dois pontos merecem destaque durante este período. O primeiro refere-se à posição do auditor no que diz respeito a sua independência. Em uma conferência na University of Michigan, em 1940, Blough apresentou o trabalho "*The Auditor's Responsibility to the Investor*", onde relatou que o auditor é um especialista independente, que tem obrigação com os interessados pelas demonstrações contábeis de fora da empresa, ao contrário do advogado, que defende o interesse de seu cliente. A opinião de um advogado normalmente não torna-se pública e representa interpretações da lei, sendo que outros advogados podem estudar e formar um julgamento. Ao contrário, o auditor apresenta sua opinião após a verificação dos fatos, que ele sozinho tem a oportunidade de investigar e sua opinião, exceto em casos excepcionais, não é objeto de verificação por outras pessoas. Ele deve investigar os fatos e apresentar uma opinião isenta de acordo com o que ele verificou.

Blough apresentou dentro da Arthur Andersen & Co. um trabalho para direcionar o programa de pesquisa deste empresa. Neste trabalho, como apresenta Moonitz (1994), denominado "*Our Program for Accounting Research*", The Andersen Chronicle, janeiro de 1941, ele defende três importante normas: a primeira é de que todo grupo de pesquisa deve estar aberto a qualquer problema novo que surgir, não somente aos projetos já agendados; que todos os problemas selecionados para pesquisa devem ser estudados e analisados e um resultado deste estudo deve ser necessariamente emitido; e, que o resultado alcançado deve ser disseminado por toda organização.

A terceira fase da carreira profissional de Blough teve início em 1942, com sua transferência para Washington e, posteriormente, para o AICPA em Nova York no ano de 1944, como primeiro Diretor de Pesquisa com tempo integral.

Na opinião de Zeff (*apud* Moonitz, 1994), o ritmo da atividade de pesquisa no AICPA cresceu consideravelmente após Blough ter assumido como diretor. Ele utilizou várias formas de trabalho durante sua permanência no instituto, especialmente trabalhando em conjunto com pessoas chaves para a pesquisa contábil. Ele organizou subcomitês para discussão de trabalhos e utilizou o Journal of Accountancy de forma efetiva.

O AICPA criou, em 1957, um comitê especial de pesquisa, para estudar e fazer recomendações sobre o papel do instituto na formação dos princípios contábeis. Este comitê foi formado por Blough, Wendon Powell da empresa Haskins & Sells, William W. Werntz, Contador Chefe que sucedeu Blough na SEC, e por Andrew Barr, Contador Chefe do ano de 1957. Este comitê foi o responsável pela recomendação da criação do Accounting Principles Board (APB) e de uma divisão de pesquisa do instituto quase autônoma,

denominada de Accounting Research Division. Em 1º de setembro de 1959 foi instituído o APB, sendo que um dos membros foi Blough.

Blough apresentou, em 1960, um trabalho no vigésimo segundo encontro anual do AICPA denominado "*Accounting Research for Better Financial Reporting*", defendendo que a pesquisa contábil deveria estar em harmonia com a definição dada de Contabilidade pelo instituto. De acordo com Blough (*apud* Moonitz, 1994, p.326), o comitê de terminologia do instituto definiu Contabilidade, em 1960, como sendo "...a arte de registrar, classificar e resumir de uma maneira significativa e em termos monetários, transações e eventos que possuem, em parte ou na sua totalidade, características financeiras, bem como interpretar seus resultados". Para Blough, a pesquisa contábil deveria ser direcionada para a resolução dos problemas contábeis dos diversos tipos de entidades, desenvolvendo alternativas que facilitem o alcance do objetivo da Contabilidade.

Blough, ainda como diretor de pesquisa do instituto, publicou um artigo sobre a obrigação profissional do auditor. No artigo "*Responsibility to Third Parties*", Blough (1960, p.58) afirmou que a "...obrigação do auditor é selecionar, de todas as informações financeiras que ele possui sobre a empresa, o que for mais significativo para a formação de uma opinião inteligente considerando suas posições financeiras e os resultados das operações, informando esta opinião da forma mais clara possível".

Blough apresentou, em 1948, o trabalho "*The Accountants View - Replacement Costs and Depreciation Policy*", em uma conferência da indústria nacional americana, indicando caminhos para tratar com custo de reposição e política de depreciação nos períodos de elevação de preços. A solução do problema passa, segundo Blough, no desenvolvimento de sistemas de mensuração das atividades empresariais em termos de números indexados. Os procedimentos contábeis, na sua concepção, deveriam ter a

capacidade de medir os resultados em termos de unidades constantes de valor, desenvolvendo e apresentando demonstrações contábeis suplementares, baseadas nestas unidades constantes.

No artigo "*Depreciation - To Measure Income or to Provide Funds for Replacement?*", NAA Bulletin, agosto de 1959, Blough apresentou seu ponto de vista contrário à proposta de permitir uma mudança na depreciação, com o propósito de refletir o aumento de preços causado pela inflação. Para ele, este procedimento vai contra a consistência e a lógica contábil. Sua proposta com relação à inflação foi a de que deveriam ser criadas demonstrações complementares, para facilitar a análise e a tomada de decisão dos administradores das empresas, mas que estes ajustes não deveriam ser considerados para fins de despesas e de pagamento de impostos.

Blough era radicalmente contrário a utilização do LIFO. No trabalho "*The Meaning of Generally Accepted Accounting Principles*", apresentado em uma conferência contábil no Estado do Novo México, em 1956, ele afirmou que este método de avaliação de estoques tem sido adotado por um grande número de empresas, por vários contadores extremamente qualificados, pelo próprio governo para cálculo de impostos, pela SEC, em vários livros tem sido indicado como um princípio aceitável para avaliação de estoques. Para Blough (*apud* Moonitz, 1994, p.330) este método é imoral, pois "...exclui os ganhos realizados sobre estoques dos resultados e da taxaço, mas considera as perdas não realizadas no resultado sobre uma base corrente, aceitando para fins de tributação".

Blough foi um dos grandes responsáveis pelo desenvolvimento do pensamento contábil norte-americano, talvez um dos únicos pesquisadores contábeis que não tiveram um profundo vínculo com o meio acadêmico. Sua participação nos órgãos de classe, com uma visão diversa da maioria dos pensadores contábeis, já que quase todos eram, ou ainda são,

pesquisadores e docentes universitários, abrilhantou o ambiente contábil. Moonitz (1994, p.332) resume bem a importância de Blough para o desenvolvimento do pensamento contábil, ao relatar que para a publicação de um estudo do APB, todos os detalhes eram tratados por ele (no período em que atuaram juntos no APB) e por Blough, tais como: “...onde a publicação do APB deveria ser distribuída, a cor do papel que deveria ser impressa, o tipo de papel que deveria ser utilizado, além de outros detalhes como a disposição física das partes da pesquisa”. Blough não mediu esforços na produção de seus trabalhos, sempre com o objetivo de aperfeiçoar os procedimentos contábeis.

11.1.6 - MAURICE MOONITZ

11.1.6.1 - SUA VIDA

Maurice Moonitz nasceu em Cincinnati, no ano de 1910 . Sua educação secundária foi concluída em uma escola pública, sendo que a ênfase de seu estudo foi em música. Moonitz frequentou por dois anos a University of Cincinnati, mas teve que interromper seus estudos em 1929, devido aos problemas econômicos ocorridos nos Estados Unidos. Moonitz transferiu-se para Sacramento, Califórnia, para trabalhar no setor contábil de um banco desta cidade. Moonitz, em 1931, deu um passo fundamental para a sua carreira ao ingressar na University of California at Berkeley, onde concluiu, em 1936, seu curso de mestrado e, em 1941, seu curso de doutorado. Moonitz ingressou na University of California at Berkeley, em 1947, como professor, permanecendo nesta instituição até sua aposentadoria, em 1978.

Como aponta Staubus (1996), Moonitz é uma pessoa inteligente, temperamental, interessada e treinada para a vida acadêmica. Seu sucesso como professor tem sido

reconhecido através da indicação de seu nome para receber vários prêmios nacionais e internacionais. A California Society of Certified Public Accountants condecorou, em 1976, Moonitz com o título de Professor com Distinção, o American Accounting Association entregou, em 1985, o prêmio de Educador Destaque para Moonitz. Um dos mais destacados prêmios recebidos por Moonitz, conforme indica Sprouse (1994), foi o de ser indicado, em 1979, como membro do The Accounting Hall of Fame. Moonitz atuou, em 1958, como vice-presidente do American Accounting Association e, em 1978, como presidente.

O sucesso de Moonitz como professor de Contabilidade deve-se, em parte, a sua longa experiência profissional na área contábil. Além de trabalhar em Contabilidade bancária, atuou por muitos anos como auditor. Moonitz também adquiriu muita experiência durante os três anos que trabalhou no Accounting Principles Board e por um longo tempo como diretor de uma sociedade de CPAs. Foi indicado, em 1960, para ser o primeiro diretor de pesquisa contábil do American Institute of Certified Public Accountants.

11.1.6.2 - SUA OBRA

Como apresenta Staubus (1996, p.423), “a contribuição de Moonitz para o pensamento contábil tem sido muito variada”. Seu primeiro trabalho de destaque, como apresenta Goldberg (1965), foi a monografia nº 4 do American Accounting Association publicado em 1944, em Sarasota, denominada “*The Entity Theory of Consolidated Statements*”. Neste estudo Moonitz apresentou uma abordagem conceitual coerente como forma de consolidar demonstrações contábeis, baseada em discussões de um grupo de corporações com economias e contabilidades distintas. Desta discussão saiu que todos ativos e passivos, inclusive goodwill, que representam 100 % dos valores, devem ser considerados.

Uma segunda obra de destaque de Moonitz foi um livro texto de dois volumes escrito em conjunto com Charles C. Staehling, denominado "*Accounting: An Analysis of Its Problems*", publicado em 1952, pela editora Foundation Press, Nova York. Este livro representou uma contribuição importante para a prática contábil, pois apresenta exemplos em que todos os elementos das demonstrações contábeis são mensurados a valor presente, inclusive o resultado líquido.

Os trabalhos que projetaram definitivamente Moonitz no cenário contábil, foram publicados no período em que ele foi indicado para ser o primeiro diretor de pesquisa contábil do AICPA, em 1960. No ano seguinte, Moonitz escreveu o primeiro Accounting Research Studies (ARS), denominado "*The Basic Postulates of Accounting*". Moonitz desenvolveu, em 1962, um estudo em conjunto com Robert T. Sprouse intitulado "*A tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*", publicado como o terceiro ARS. O primeiro estudo foi escrito de acordo com as seguintes orientações do AICPA: "um estudo sobre postulados básicos subordinando os princípios contábeis gerais" (Moonitz, *apud* Staubus, 1996, p.423). Considerando que a abordagem normativa conduzia ao estudo de princípios de uma Contabilidade a valores correntes, a comunidade contábil não aceitou muito bem este estudo. O Accounting Principles Board emitiu, em 1962, uma opinião crítica sobre estes estudos, segundo Moonitz (*apud* Staubus, 1996, p.423), para eles "...estes estudos representavam uma valorosa contribuição para o pensamento contábil, mas eles também eram radicalmente diferentes dos atuais princípios de contabilidade geralmente aceitos".

Outra área de interesse de Moonitz foi o efeito da inflação na Contabilidade. Ele desenvolveu estudos que representaram refinamentos e explicações mais aprofundadas sobre a Contabilidade a nível de preços, que solidificaram a aceitabilidade geral desta abordagem

de tratamento dos dados contábeis. Na opinião de Staubus (1996), todos os trabalhos de Moonitz são caracterizados por um padrão altamente uniforme de aprendizagem, pois ele sempre buscou em suas publicações caminhos para o desenvolvimento do conhecimento contábil de toda classe profissional.

11.2 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA NORTE-AMERICANA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

A escola norte-americana foi, sem dúvida, uma das escolas que mais contribuiu com o processo de comunicação contábil. As contribuições desta escola são tantas, que seria possível desenvolver um trabalho de pesquisa de grande vulto somente com este tópico.

A importância da comunicação para esta escola fica perceptível até no conceito de Contabilidade dado pelo AAA. Para o AAA (1966, p.1), “Contabilidade é o processo de identificar, mensurar e comunicar informações econômicas para permitir julgamentos e decisões fundamentadas para os usuários da informação”.

Neste trabalho denominado “*A Statement of Basic Accounting Theory*” o AAA identificou como uma das principais propostas do estudo a necessidade de estabelecer padrões para que a informação contábil possa ser útil. A característica de utilidade da informação contábil foi, ao longo dos anos, o principal ponto propulsor das pesquisas norte-americanas. Em todos os trabalhos desenvolvidos, especialmente neste século, a busca foi sempre a mesma: a qualificação da informação contábil como forma de subsidiar a tomada de decisão dos gestores. Esta busca por qualidade em todos os campos contábeis, pode ser verificada nos estudos do AAA, do AICPA, do IMA e de praticamente todos os pesquisadores contábeis norte-americanos.

Uma das passagens históricas que mais contribuiu com o desenvolvimento do processo de comunicação contábil nos Estados Unidos, foi a quebra, em 1929, da bolsa de Nova York. Os profissionais norte-americanos conviviam, nesta época, com uma grande preocupação com a qualidade das mensagens contábeis contidas nos relatórios, especialmente como um instrumento de informação para o mercado acionário. Após a quebra da bolsa, o governo, através dos Securities Act de 1933 e 1934, passou a regulamentar a forma de divulgação dos relatórios contábeis para as companhias, ou seja, o governo passou a interferir no processo de comunicação contábil estipulando um sistema de regras como forma de ordenar as mensagens contábeis. A grande preocupação do governo estava centrada nos destinatários das informações contábeis.

Esta necessidade de qualificar as mensagens contábeis fez com que o AIA, através do CAP, passasse, em 1939, a emitir os Accounting Research Bulletins (ARB). Um dos principais objetivos do ARB foi o de padronizar os procedimentos utilizados pela Contabilidade financeira como forma de aumentar a confiabilidade nas demonstrações contábeis. O CAP também foi criado em 1936, como um órgão encarregado de esboçar as propostas do AIA sobre os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA). Como observa Silva (1994, p.58), “para que as mensagens (informações) enviadas pela Contabilidade para os vários usuários sejam confiáveis, elas devem obedecer a princípios e convenções geralmente aceitos pela maioria dos envolvidos no processo de comunicação contábil”.

Como a exigibilidade do mercado norte-americano cresceu demasiadamente e o CAP não acompanhou este crescimento, ocorreu uma mudança no direcionamento doutrinário norte-americano, com o criação do APB, em 1957, em substituição ao CAP. Carman G. Blough definiu entre as áreas de prioridade para pesquisa do APB a regulamentação contábil e o desenvolvimento de estudos sobre PCGA, ou seja, ele percebeu a necessidade premente

de um novo sistema de regras para orientar o trabalho dos transmissores de mensagens contábeis e para assegurar a qualidade da informação transmitida, através do relatórios contábeis, para os usuários.

Basicamente quase todos 31 APB Bulletins colaboraram com o processo de comunicação contábil, alguns tratando mais diretamente da qualificação das mensagens dos emissores do processo de comunicação, outros dando um novo tratamento a itens contábeis específicos, como forma de melhor proceder a sua análise e reconhecimento, sempre na busca da qualificação da informação contábil.

Dentre os Accounting Research Studies (ARS) emitidos pelo APB, vários se destacaram por apresentarem análises de tópicos peculiares ao processo de comunicação, como é o caso do ARS N° 3, escrito por Robert T. Sprouse e Maurice Moonitz em 1962, denominado "*A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*", onde eles apresentaram um estudo sobre princípios contábeis, buscando a padronização dos procedimentos para a conseqüente qualificação das demonstrações contábeis. Todos os 15 ARS publicados pelo APB ambicionaram a melhoria dos procedimentos da Contabilidade financeira, sempre com o objetivo primário de atribuir melhor qualidade à mensagem contábil. Além dos ARS e dos APB Bulletins, o APB emitiu quatro APB Statement, todos direcionados à qualificação dos relatórios contábeis e à análise de princípios contábeis.

O APB Statement N° 4 definiu como sendo dois os objetivos gerais da Contabilidade: o primeiro é o de fornecer as informações sobre os recursos econômicos e as obrigações da entidade; o segundo é o de fornecer informações sobre as mudanças nos recursos da entidade. Nos dois casos, o APB Statement N° 4 objetivou fomentar a qualificação das mensagens aos diversos usuários das informações contábeis traduzindo a posição financeira, o resultado das operações e as mudanças que ocorreram na posição

financeira da entidade. Para isso, neste estudo o APB concentrou grande esforço na definição dos princípios contábeis que devem ser considerados quando da elaboração dos relatórios contábeis. Estes relatórios, segundo Hendriksen e Breda (1992), devem ser qualitativamente relevantes, devem propiciar o mesmo entendimento para os vários usuários, devem ser neutros, devem ser apresentados no momento certo, devem ser verificáveis, devem ser comparáveis e devem buscar, dentro do possível, uma razoabilidade matemática. Todos estes parâmetros buscaram a melhoria das informações contidas nos relatórios contábeis. No âmago do APB Statement N° 4 ressalta a idéia de que não deve existir informação privilegiada, uma vez que todos usuários devem ter acesso a mesma mensagem.

Tanto o CAP como o APB foram fundamentais para o desenvolvimento dos princípios contábeis que iniciaram o processo de padronização das práticas e dos relatórios contábeis. Apesar das colaborações, um comitê do AICPA dirigido por Francis M. Wheat, recomendou que a padronização contábil deveria ser processada por um grupo independente de fora do AICPA. Esta proposta deu origem ao Financial Accounting Foundation e a sua subsidiária Financial Accounting Standards Board (FASB).

Uma das principais funções do FASB é o de desenvolver pesquisas ligadas aos objetivos e conceitos fundamentais da Contabilidade financeira e aos relatórios contábeis. O FASB publicou seis Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC), com a finalidade de apresentar os objetivos dos relatórios financeiros, de tratar das características qualitativas das mensagens contábeis, de apresentar os principais elementos integrantes das demonstrações contábeis, além de estudar os principais conceitos para o reconhecimento e mensuração destes elementos. Os SFACs buscam, fundamentalmente, qualificar as informações contábeis.

O SFAC N° 1 definiu como sendo os objetivos dos relatórios contábeis o fornecimento de informações para usuários específicos, tendo como prerrogativa que as necessidades dos usuários são conhecidas. O SFAC N° 1 defendeu que as mensagens contábeis deveriam fornecer informações úteis para os usuários.

Além da criação do FASB, foi constituído um comitê dirigido por Robert Trueblood, com o propósito de identificar os tipos de informações que os relatórios contábeis deveriam possuir para satisfazer as necessidades dos usuários. Este comitê trabalhou com base em quatro questões fundamentais para o processo de comunicação contábil: quem são os usuários dos relatórios contábeis?; que tipo de informação eles necessitam?; qual o volume de informação necessária?; e, que estrutura é necessária para fornecer estas informações? Este comitê apresentou um relatório, em 1973, denominado "*Objectives of Financial Statement*", demonstrando a preocupação da escola norte-americana com todo sistema de comunicação contábil. Este trabalho definiu que os objetivos dos relatórios contábeis é o de fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão.

O AAA, assim como o AICPA, também colaborou para a qualificação do processo de comunicação contábil. Uma de suas primeiras manifestações foi a publicação, em 1936, de uma monografia intitulada "*A tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements*", apontada por Hendriksen e Breda (1992), como uma das primeiras da escola norte-americana a padronizar o sistema contábil, com o objetivo de criar uma uniformidade nos procedimentos e na publicação de demonstrações contábeis.

O AAA patrocinou, em 1940, um dos mais destacados trabalhos sobre padronização de procedimentos contábeis. Este trabalho foi escrito por Paton e Littleton e fez parte de um projeto de publicações de monografias custeados pelo AAA. Paton e Littleton foram a favor da criação de padrões contábeis, como forma de determinar os procedimentos a serem

adotados pela Contabilidade para informar a seus usuários, através dos relatórios contábeis, a posição financeira e o resultado das operações das entidades. Eles defenderam a padronização contábil como uma forma de qualificar as mensagens contábeis.

Após a publicação desta monografia, o AAA iniciou uma série de revisões sobre os princípios contábeis apresentados no trabalho de 1936. A primeira aconteceu em 1941, aumentando o número de princípios de 20 para 27. Em 1948 houve outra revisão, aumentando novamente o número de princípios de 27 para 32. Nestas revisões, a principal preocupação do AAA foi a de expor procedimentos para melhor fundamentar os relatórios contábeis. Em 1957 ocorreu uma nova revisão, assim como em 1966 e 1977. Especialmente estas últimas visaram uma ampla discussão sobre os conceitos básicos que deveriam sustentar os procedimentos e a emissão de mensagens contábeis.

As contribuições da escola norte-americana ao processo de comunicação contábil não se limitaram à Contabilidade financeira. Houveram grandes colaborações também na Contabilidade gerencial.

A partir do final do século dezanove, com o crescimento dos negócios em tamanho, complexidade e área geográfica, os usuários internos das mensagens contábeis passaram a exigir um maior e mais qualificado sistema de informações contábeis. Para isso, a Contabilidade gerencial teve que fomentar o desenvolvimento de sistemas de informações capazes de satisfazerem as várias necessidades dos usuários.

Os primeiros vinte anos deste século, foram marcados pelo grande crescimento das necessidades dos usuários internos por informações gerenciais. Neste período despontou a necessidade de informações sobre custos como uma forma de controle de produção. Os sistemas contábeis passaram a ter um papel importantíssimo como uma das principais fontes

informativos dos gestores. Ao longo dos anos, este papel de destaque da informação gerencial foi se acentuando. Cada vez mais a informação contábil gerencial foi se transformando em um aliado indispensável do gestor.

Mais recentemente, os contadores gerenciais norte-americanos estão trabalhando nas adequações necessárias para que os sistemas de informações contábeis possam fornecer informações úteis em ambientes industriais altamente automatizados. Eles estão buscando a adaptação dos sistemas de informações contábeis à nova realidade, para que os usuários das informações não fiquem prejudicados pela não fidelidade a este novo universo tecnológico.

A escola norte-americana foi, sem sombra de dúvidas, a escola que mais contribuiu com o processo de comunicação contábil. A comunidade contábil norte-americana está ciente de que o sistema de comunicação, como um sistema aberto, deve adequar-se à realidade histórica dos usuários das informações contábeis.

12 - ESCOLA MATEMÁTICA

Embora tenha sido conhecido como grande colaborador da escola personalista, Giovanni Rossi apresentou os primeiros ensaios sobre a concepção matemática das contas. Além de Rossi, outros teóricos contábeis com menor destaque, também colaboraram com esta escola, como é o caso de Pierre Garnier, autor do livro *“La Comptabilité”*. Garnier escreveu esta obra quando era professor da École des Hautes Études Commerciales de Paris (o livro apresenta alguns ensaios sobre a chamada Contabilidade Pura - nome dado para a Contabilidade por alguns autores da escola matemática). Outros tratadistas contábeis tangenciaram a escola matemática, como é o caso Jean Dumarchey e René Delaporte, mas tiveram seus nomes reconhecidos em outras escolas de pensamento que serão estudadas posteriormente.

Esta escola de pensamento não teve a mesma magnitude das anteriormente apresentadas, apesar de ter surgido como oponente das demais, fundamentando-se contrária à classificação da Contabilidade como uma ciência social. Para Rossi (*apud* Estrada, 1976, p.18), a Contabilidade é "...uma ciência Matemática na sua essência e nos seus métodos. Uma ciência de aplicação como o são a Física, a Cinemática e a moderna Economia Política positiva e outras ciências que são estudadas com princípios e métodos da Matemática abstrata a aplicada".

As contas contábeis, para os teóricos desta escola, são fundamentais, pois representam o elemento de evidência da Contabilidade. As contas devem ser analisadas abstratamente, pois "...assim como a Geometria tem por objeto de estudo a forma, a

extensão e a propriedade das figuras (lineares, de superfície e volumétricas). assim a Contabilidade tem por objeto a forma, a extensão e as propriedades das contas da gestão, que são entidades matemáticas" (Rossi, *apud*, Estrada, 1976, p.18). Portanto, uma conta representa um elemento matemático, podendo ser agrupado em duas seções, uma do deve e outro do haver.

Dentro da teoria matemática das contas de Rossi, as contas possuem uma natureza abstrata, separando-se da natureza dos valores que estas contas representam, portanto de seu próprio significado. Para os teóricos desta escola, ao contrário da maioria dos estudiosos da Contabilidade, o ponto central de interesse são as grandezas matemáticas e não o que elas representam.

Referindo-se à operacionalização aritmética das contas, Rossi considerou que a soma de contas somente é possível se elas "...forem consideradas como quantidades abstratas, mas é absurda se consideradas como quantidades concretas, por se referirem à matéria que representam" (Rossi, *apud* Estrada, 1976, p.19). Rossi defendeu que não é possível somar elementos de diferentes natureza, como é o caso, por exemplo, de um veículo e de dinheiro no caixa de uma empresa. Na sua concepção, seria preciso que estes elementos fossem representados por valores para que seja possível efetuar adições ou subtrações, tendo em vista que o valor é uma quantidade homogênea. Conclusão análoga a esta, Rossi chegou quando defendeu que para se fazer a divisão ou multiplicação de uma conta, era preciso a determinação de quantidades abstratas desta conta, como é o caso do capital dividido em vários sócios. As contas nada mais são, portanto, do que elementos com significado puramente teórico.

No entender dos defensores da escola matemática, todas grandezas passíveis de registro contábil não caracterizam, necessariamente, valores econômicos ou valores em

moeda, mas grandezas de qualquer espécie. As unidades utilizadas para registro nas contas podem ser unidades monetárias, como o dólar, real, lira, etc., ou outras unidades, como litros, dúzias, quilos, etc.

A Contabilidade, dentro desta perspectiva matemática, não objetiva a representação dos valores e atividades sujeitos a uma gestão, nem tampouco procura estudar e interpretar os fenômenos patrimoniais. A Contabilidade "...é uma técnica preliminar da análise estatística, uma técnica por meio do qual se consegue imagens cinematográficas de certos complexos de grandezas" (Silva, 1959, p.82).

O balanço pode ser a representação de qualquer complexo de valores, não necessariamente patrimoniais. Qualquer representação estatística formada pela confrontação de duas unidades de qualquer espécie, pode ser considerado um balanço. Por exemplo:

Balanço da População de uma região (milhões de pessoas)

População urbana	10	Homens	7
População rural	5	Mulheres	8
	-----		-----
	15	.	15

Balanço Patrimonial de uma empresa (\$ 000)

Caixa	2	Fornecedores	5
Estoque	7	Capital Social	9
Imóveis	5		-----
	-----		14
	14		

Da mesma forma que a Matemática e a Estatística são utilizadas por outras ciências com várias finalidades, por exemplo, em pesquisas, a Contabilidade também deve ser vista como um instrumento auxiliar a serviço da Economia e de outros ramos de conhecimento.

A escola matemática foi alvo de muitas críticas, principalmente de Besta, Zappa, Masi e outros. As críticas sumariam-se, basicamente, na tentativa feita por esta escola em colocar a Contabilidade como simples instrumento de escrituração aplicável em inúmeras disciplinas. A Contabilidade, para os defensores desta escola, resume-se em um simples processo de registro matemático desligado completamente da gestão.

Como o mais ressaltado teórico desta escola foi Rossi e sua vida e obra já foram apresentadas na escola personalista, não será destacada nenhuma outra personalidade nesta escola.

12.1 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA MATEMÁTICA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

Embora os teóricos da escola matemática tenham procurado desenvolver uma nova concepção para a Contabilidade, abandonando completamente as tradições até então desenvolvidas pela disciplina, em termos de comunicação contábil percebeu-se que a simples redução da Contabilidade a uma técnica de registro matemático retirou seu principal objetivo que era o da informação sobre a gestão das entidades.

Como Zappa (*apud* Silva, 1959, p.89) "...muitos outros reconhecem que a matéria das contas anda estreitamente associada à matéria dos fatos que as determinam, e que a relevação não deve, por isso mesmo, estudar-se como pura e abstrata metodologia mas como um meio de conhecer determinados aspectos da vida das unidades econômicas".

Os defensores desta escola acreditavam que era mais importante transmitir mensagens puramente matemáticas, tendo como principal elemento os números, em detrimento de mensagens que traduzam a "performance" dos gestores da empresa. As mensagens puramente matemáticas dificilmente servirão de base para tomada de decisão e de previsão de desempenhos futuros das empresas.

A escola matemática procurou desvincular a Contabilidade da vida econômica da empresa, para identificá-la como um método descritivo-quantitativo, abandonando o que é mais importante na informação contábil na concepção de Bedford (1962), ou seja, que a informação contábil, independentemente de quem seja o seu usuário, deverá demonstrar adequadamente a situação econômico-financeira da empresa. Desconsiderar a situação econômica em uma mensagem contábil é reduzi-la a um simples número praticamente sem sentido informacional, ou seja, o sinal transmitido no processo de comunicação contábil não reduzirá a incerteza da situação enfrentada pelo gestor.

Como definido pelo IBRACON (1992, p.22), "o objetivo principal da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade...". A Contabilidade traduzida como uma ciência Matemática, como defendia especialmente Rossi, não poderia gerar mensagens úteis para avaliação das entidades, pois reduziu-se a um simples processo de tradução algébrica de fatos administrativos, sem vínculo com o processo de gestão.

A escola matemática, na realidade, pouco contribuiu com o processo de comunicação contábil. Por isso, foi duramente criticada por muitos estudiosos contábeis.

13 - ESCOLA NEOCONTISTA OU MODERNA ESCOLA FRANCESA

A Contabilidade francesa, embora já tenha tido em certo destaque com a teoria das cinco contas de Degrandes, tomou novo impulso a partir do final século dezenove. Até então, existiam apenas algumas legislações que regulamentavam pontos específicos, como é o caso do Código de Selvageria, que segundo Fortin (1996), ordenava as atividades financeiras, estabelecendo inventários periódicos nas empresas. Este código perdurou até o Código de Comércio Napoleônico, de 1807, que foi reformulado pela Lei das Companhias, em 1867. Esta lei estabeleceu alguns procedimentos contábeis para elaboração dos balanços das empresas.

Ainda precedendo o desenvolvimento teórico da escola neocontista, foi realizado na França, em 1880, um Congresso de Contadores, onde foi obtido um consenso sobre a padronização dos balanços patrimoniais. Segundo Fortin (1996, p.260), este consenso não surtiu efeito "...devido a falta de interesse na normatização contábil naquela época".

A Contabilidade francesa voltou a ter um papel de realce no cenário contábil mundial com as manifestações da escola neocontista. A escola neocontista surgiu como um movimento contrário ao personalismo das contas, defendendo o valorismo das contas.

O personalismo das contas, especialmente de Cerboni, foi muito combatido por Fabio Besta, que procurou demonstrar o erro das teorias personalistas fundamentadas juridicamente nas noções de direito e obrigação e apresentadas através do método logismográfico, que era composto de uma série de contas abertas aos agentes

correspondentes e consignatários e ao proprietário. Para Besta, as contas não deveriam ser abertas a pessoas ou personalidades, nem representariam direitos ou obrigações, mas deveriam refletir os valores dos componentes patrimoniais, suscetíveis de modificações.

A idéia de valor passou a fundamentar a teoria das escriturações e das contas, principalmente na França, onde muitos tratadistas desenvolveram várias pesquisas nesta direção. Esta corrente teve início na França com Jean Dumarchey, seguido de outros pesquisadores como: René Delaporte, Jean Bournisien, Albert Calmés, Léon Batardon, L. Quesnot, entre outros.

Embora alguns autores, como Vincenzo Masi, classifiquem Besta como um dos precursores do neocontismo, esta classificação justifica-se somente porque os neocontistas adotaram o valor como principal base para a Contabilidade, mas centraram-se basicamente nos métodos de escrituração contábil, base doutrinária muito criticada por Besta.

Esta corrente doutrinal iniciou-se com os trabalhos de Jean Dumarchey, que além de criticar o personalismo das contas, colocou como fundamento das contas e de suas investigações o valor. Para Dumarchey (1933, p.56), "o valor é a pedra angular da Contabilidade...".

Para Dumarchey (1933, p.107), uma conta pode ser definida como "...toda classe de unidades de valor". Para ele, a ciência das classes de unidades de valor, ou ciência das contas, pode ser denominada de Contabilidade.

Os neocontistas atribuíram à Contabilidade o papel de colocar em evidência o ativo, o passivo e a situação líquida das unidades econômicas. Para isso, seria preciso que fossem abertas contas com valores dos ativos (ou positivas), passivos (ou negativas) e diferenciais

(ou abstratas). Como apresenta Silva (1959, p.105), "...os termos deve e haver empregam-se em sentido translato. Não têm a significação que os contistas clássicos lhes atribuem. São meras denominações convencionais, consagradas pelo uso, que muitas vezes se podem considerar sinônimas das palavras entrada e saída".

A Contabilidade, na concepção dos neocontistas, tem a finalidade de acompanhar a evolução e modificação que ocorrem no patrimônio das entidades, ou como definiu Jean Bournisien (*apud* Estrada, 1976, p.43), "fortuna ou patrimônio dos indivíduos que resulta da massa de valores postos à sua disposição e dos diversos direitos que lhe são atribuídos", com o objetivo de conhecer, sempre que necessário, sua composição e valor. Os registros contábeis são os responsáveis pela inscrição das modificações do patrimônio, tanto se a variação ocorrer no valor unitário dos bens, tanto se ocorrer variação na sua quantidade. Ainda na opinião de Bournisien, o registro qualitativo e quantitativo das variações dos direitos do proprietário de possuir uma massa, constituirá o objetivo da Contabilidade. O que deve ser registrado, na realidade, não são as flutuações das contas do proprietário, do agente ou do correspondente, mais os aumentos e diminuições das unidades de valores possuídos ou devidos.

Seguindo a doutrina da escola neocontista, as contas foram divididas em conta do ativo, conta do passivo e conta da situação líquida. As contas de ativo e passivo, ou contas representativas do patrimônio, são representadas por valores concretos (ou valores diretos ou reais) e a conta da situação líquida é representada por valores abstratos (ou derivados). A conta do ativo, para os neocontistas, é dividida em subcontas, ou contas elementares, tais como: dinheiro, créditos, mercadorias, instrumentos, etc. O mesmo ocorre para a conta de passivo e a conta da situação líquida. Cabe observar que a chamada teoria das três séries de contas (contas do ativo, passivo e situação líquida), não "...se deve a Dumarchey. Em vários

livros dos meados do século XIX. já o balanço aparece representado pela fórmula $A=P\pm S$ e já a explicação das partidas dobradas se faz a partir da mesma" (Silva, 1959, p.106).

As principais regras contábeis são expressadas a partir da fórmula do balanço, onde aparece: $A = P \pm S$, ou seja, Ativo = Passivo \pm Situação Líquida (que pode ser ativa ou passiva). O balanço, na opinião de Dumarchey (1933, p.109), corresponde "...a expressão da relação que existe entre o ativo, o passivo e a situação líquida duma pessoa". A disposição das contas no balanço, para Dumarchey (1933), deve basear-se, para o ativo, no seu grau de disponibilidade e para o passivo no de exigibilidade.

Baseado na dinâmica do balanço, Silva (1959, p.109) apresentou algumas regras com as quais os neocontistas interpretavam esta dinâmica. Estas regras eram baseadas nos seguintes fatos:

1)Fatos modificativos:

-todo o aumento do valor do patrimônio com lucro, dará lugar a um débito em uma das contas concretas e a um crédito em uma das contas abstratas;

-toda diminuição do valor do patrimônio com prejuízo, dará lugar a um crédito em uma das contas concretas e a um débito em uma das contas abstratas.

2)Fatos permutativos:

-toda a alteração na composição do ativo ou do passivo origina um débito na conta que sofre uma variação positiva e um crédito na conta que sofre uma variação negativa;

-toda a alteração na composição do capital próprio origina um crédito na conta que sofre um variação positiva e um débito na conta que sofre uma variação negativa.

Dentro do que Dumarchey chamou de dinâmica contabilística, existe a afirmação de que "num balanço, num instante qualquer, a soma das importâncias referentes a débito, a deve ou a entrada, é igual à soma das importâncias referentes a crédito, a haver ou a saída" (Dumarchey, 1933, p.174). Isso corresponde a dizer que a um débito corresponde sempre um crédito de igual valor. Colocar em evidência uma dívida de terceiros para com uma empresa significa debitá-la, isto é um débito ou um deve. Ao contrário, colocar em evidência um crédito sobre uma empresa significa creditá-la, isto é um crédito ou um haver. Assim, as contas do ativo debitam-se pelo valor inicial e pelos aumentos, e creditam-se pelas diminuições. Do mesmo modo, as contas do passivo (dentre as quais estão compreendidas a da situação líquida) creditam-se pelos seus valores iniciais e pelos seus aumentos, e debitam-se pelas diminuições. Mesmo que as contas do patrimônio líquido (ou situação líquida) adotem as mesmas regras do passivo em termos de movimentação, Dumarchey (1933, p.XIII - apresentação da segunda edição feita por Jaime Lopes Amorim) foi "...o primeiro tratadista francês, pelo menos de todos os que conhecemos, a fazer a distinção entre Passivo e Situação Líquida na representação contabilística, visto que a última destas duas massas patrimoniais era geralmente, mas indevidamente, incluída na primeira".

Com relação às origens dos recursos utilizados pelas empresas, os neocontistas separaram em duas categorias: os recursos investidos pelo(s) dono(s) da empresa (Dumarchey chama esta conta de capital ou situação líquida inicial) e os recursos oriundos de terceiros. Dumarchey (1933, p.198) dá "...à situação líquida, no momento inicial, o nome de capital e o de lucros e perdas ao conjunto das suas variações a partir desse instante". Assim, conclui Dumarchey (1933, p.200), "a conta cuja variação entra no balanço (...) com o sinal positivo é debitada; a conta cuja variação entra no balanço com o sinal negativo é creditada".

Em Contabilidade, para Dumarchey (1933), o elemento constitutivo é a unidade de valor, e o primeiro conjunto de unidades de valor é a conta. A conta, considerada num instante determinado, é vista sob o aspecto estático; considerada na sucessão dos instantes, passa a ser vista sob o aspecto dinâmico.

O Balanço, da mesma maneira que a conta, pode ser considerado do ponto de vista estático, isto é, num determinado instante; e do ponto de vista dinâmico, quando da sucessão de instantes. Existem duas maneiras de estudar estaticamente o balanço: em qualidade, quando são decompostas em seus elementos e em graus sucessivos as três contas constitutivas; e em quantidade, quando existe o propósito de determinar a extensão da cada uma das suas contas.

A escola neocontista concentrou-se na chamada teoria materialista ou positivista das contas, pois para a maioria dos adeptos desta escola, a principal função da Contabilidade resume-se na revelação patrimonial, ocupando-se, principalmente, dos processos de classificação e registro das contas, em detrimento dos aspectos econômico-administrativos dos eventos registrados. O objeto de estudo da Contabilidade, na realidade dos neocontistas, é a própria relevação patrimonial.

Para os neocontistas, o sistema patrimonial baseia-se "...na suposição de que os elementos patrimoniais e as suas variações são suscetíveis de avaliação autônoma e que os resultados do exercício são a soma algébrica de lucros e prejuízos particulares" (Silva, 1959, p.114). É importante, para eles, não somente os aspectos quantitativos dos eventos registrados pela Contabilidade, mas também os aspectos qualitativos, pois somente com esta conjugação de valores é possível chegar a conclusões mais seguras sobre as contas e sobre os balanços.

Influenciado pelo movimento neocontista e também pelo plano de contas implantado na Alemanha, em 1937, o governo francês desenvolveu um plano, em 1942, buscando estabelecer, segundo Colasse e Durand (1994), padrões para confeccionar demonstrações contábeis fidedignas, para facilitar o controle de custo e para facilitar a criação de estatísticas contábeis e a consolidação de estatísticas nacionais.

A implantação deste plano de contas foi muito criticado pelas grandes empresas francesas, pelas pequenas empresas, por falta de pessoal especializado para sua implantação, e por alguns profissionais contábeis que questionaram alguns critérios técnicos. Para eles, a classificação das contas não apresentavam uma satisfatória divisão entre as contas de balanço patrimonial e demonstração de resultado, além disso, a classificação não assegurava uma perfeita consolidação das demonstrações de um grupo de empresas, além de não permitirem uma satisfatória análise dos dados a nível nacional.

Uma comissão reuniu-se, em 1944, para proceder a algumas modificações neste plano de contas. A principal alteração deste grupo de estudos foi a clara distinção entre Contabilidade financeira e Contabilidade gerencial.

Uma nova comissão foi criada, em 1946, para desenvolver um novo plano de contas. Como apontam Colasse e Durand (1994), esta comissão trabalhou para desenvolver uma padronização para a prática contábil, para possibilitar a comparação no tempo e no espaço. Este plano fundamentou-se em conjunto de terminologia básica, em um processo de classificação lógica, em um método de padronização para o registro contábil e em procedimentos para realizar avaliações. Este plano contábil foi além de um simples plano de contas, foi um processo de padronização dos procedimentos contábeis franceses. O plano nacional contábil foi implantado em 1947.

Os anos 50 e 60 marcam um período de estagnação na Contabilidade francesa. Poucos trabalhos foram desenvolvidos neste período. Muitos pesquisadores atribuem este fenômeno a ênfase dado no plano de 1947, que padronizou os procedimentos contábeis franceses.

A partir da década de 70, novos pesquisadores, especialmente influenciados por trabalhos escritos na língua inglesa, passaram a desenvolver pesquisas que colocaram a Contabilidade novamente em um patamar de destaque dentro da França. Em 1980, por iniciativa destes jovens pesquisadores, foi criada a “Association Française de Comptabilité”, nos mesmos moldes do “American Accounting Association”.

Esta nova safra de pesquisadores contábeis foi a responsável pelo estudo e desenvolvimento de um novo plano contábil geral, implantado na França, em 1982, em substituição ao plano de 1947.

13.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA NEOCONTISTA

13.1.1 - JEAN DUMARCHEY - SUA VIDA E SUA OBRA

Jean Dumarchey nasceu na França, em 1874, e morreu em 1946. Dumarchey foi considerado o mais importante teórico francês da primeira metade do século vinte. Dedicou grande parte de sua vida à Contabilidade, especialmente como professor da Universidade de Lyon na França.

Da sua obra, destaca-se, principalmente, o livro: "*Théorie Positive de la Comptabilité*", cuja primeira edição data de janeiro de 1914, publicada em Lyon, pela editora Rey. Esta obra foi novamente reeditada em setembro de 1933, inclusive com uma versão portuguesa, editado pela Revista de Contabilidade e Comércio da cidade do Porto. Além deste livro, Dumarchey enriqueceu seu trabalho com outras publicações e completou seu pensamento doutrinário apresentado na "*Théorie Positive de la Comptabilité*", com o livro "*La Comptabilité Moderne: essai de constitution rationnelle d'une discipline comptable au triple point de vue philosophique, scientifique et technique*", publicado em 1925, pela editora Gauthier Villars, Lyon, e pela obra "*Théorie scientifique du prix de revient*", Paris, Experta, 1926.

Para Dumarchey, "...pensadores como Léautey, Guibault, Cerboni e Faure eram meros metafísicos: eles não estavam abertos para separar os aspectos científicos da Contabilidade de seus mais triviais conceitos práticos" (Colasse e Durand, 1994). A ciência contábil de Dumarchey era uma ciência social, que usava a matemática como ferramenta auxiliar, relacionando-se diretamente com a filosofia, economia e sociologia.

Dumarchey, na opinião de Vlaemminck (*apud* Colasse e Durand, 1994), foi um dos principais escritores de teoria contábil do século vinte, abrindo numerosos caminhos de pesquisa para o enriquecimento da Contabilidade. Dumarchey, na sua opinião, foi o escritor que mais influenciou no desenvolvimento da Contabilidade francesa e dos procedimentos contábeis adotados neste país.

A sua obra mais conhecida: "*Théorie Positive de la Comptabilité*", foi dividida em oito capítulos. O método positivo inspira e domina por completo sua obra. Com esta forma de apresentar seu trabalho, Dumarchey procedeu à exposição e refutação de concepções

doutrinárias anteriores. combatendo. na sua concepção. velhos ídolos e dogmas como uma forma de demonstrar a necessidade de uma reforma na Contabilidade.

Na ordenação geral do trabalho. Dumarchey também seguiu o método positivo. interligando as partes de forma que cada assunto precedente representasse uma preparação para o subsequente.

O primeiro capítulo. que trata da posição do problema contabilístico. foi dividido em três partes. A primeira trata da relação entre a Contabilidade e os economistas. onde foi feita a exposição e discussão das idéias contabilísticas de J. B. Say, Léon Say, Courcelle-Seneuill e P. J. Proudhon. A segunda parte trata da Contabilidade e os autores da especialidade. estudando criticamente as doutrinas de H. Deschamps, Lefèvre (de Châteaudun), Cerboni, Léautey e Guibault. A terceira parte apresenta a posição do problema contabilístico, ou seja, a forma mais correta para elaboração da teoria positiva da Contabilidade, procurando lançar os fundamentos de uma estática da Contabilidade, e, em seguida, os da sua dinâmica.

Influenciado por J. B. Say, Dumarchey defendeu que a Contabilidade estuda as flutuações das riquezas individuais; de Léon Say sofreu a influência para o uso da Contabilidade como um meio de informações úteis; de Courcelle-Séneuill os propósitos determinados na Contabilidade; de Proudhon aprendeu o relacionamento entre Contabilidade e Economia. Dumarchey, influenciado por estes pensadores, via a Contabilidade objetivando o registro de uma realidade complexa por meio das contas que formam o balanço patrimonial, em uma ordem tal, possibilitando visualizar concretamente a imagem subjetiva da realidade.

O segundo capítulo trata da teoria do valor e foi dividido em duas partes. A primeira classifica o valor como a pedra angular da Contabilidade, apresentando a Teoria de Adam

Smith e de J. B. Say. Ainda nesta primeira parte foi apresentado o significado de valor na concepção de Ricardo, Rodbertus, Karl Marx, Bastiat, Boehm-Bawerk, Escola matemática, etc. A segunda parte apresenta um ensaio de uma teoria positiva do valor, primeiro do ponto de vista estático e depois do ponto de vista dinâmico, além da definição econômica do produto.

O terceiro capítulo é dedicado ao estudo da conta e do balanço, onde são apresentadas a noção e definição de conta, seguindo o resultante da definição econômica do produto, assim como as três formas gerais do balanço, suas variações e as leis que regulam estas variações.

O quarto capítulo apresenta a estática contabilística e foi dividido em duas partes. A primeira trata do balanço na sua forma prática e de sua qualidade, onde são apresentados a análise e seriação interna das contas Ativo, Passivo e Situação Líquida, um primeiro ensaio concreto e depois abstrato da classificação racional dos balanços, com seus gêneros, espécies e modalidades de espécies. A segunda parte trata da qualidade do balanço, apresentando primeiro uma subdivisão do ativo, analisando a quantidade ou extensão das contas de dinheiro, de créditos, de mercadorias e de instrumentos; o passivo com a quantidade e extensão das contas de débitos; a diferença entre as contas de reserva e as contas de amortização; e, um ensaio de uma classificação racional e integral dos balanços com seus gêneros, espécies, variedades e modalidades de variedades.

O quinto capítulo trata da dinâmica contabilística e foi dividido em duas partes. A primeira apresenta a representação da conta dinâmica com adaptação de dispositivo gráfico, demonstrando primeiro a conta em si e depois a conta considerada no balanço. Nesta primeira parte ainda são tratadas a classificação das contas em deve, débito ou entrada e em

crédito. haver ou saída, da lei dinâmica das contas, da verificação concreta e, depois, demonstração racional. A segunda parte deste capítulo retrata a gênese do deve e do haver, bem como da ciências que progridem pela generalização crescente dos conceitos e da semelhança entre a ciência contabilística e as outras ciências.

O sexto capítulo apresenta a organologia contabilística e foi dividido em quatro partes. A primeira trata da composição e decomposição das contas; da forma de passar de uma conta geral para as suas subcontas particulares; dadas as contas, condições a que devem estar subordinadas para constituírem elementos integrantes da mesma conta geral; como se passa daquelas para esta; definição abstrata dos diários, razões e minutas. A segunda parte apresenta os sistemas analíticos e sistemas sintéticos, suas vantagens e desvantagens e uma pesquisa de um sistema misto: sistema integral. A terceira retrata um estudo comparativo e crítico dos principais sistemas contabilísticos conhecidos: partida dobrada clássica, sistema centralizador, linha reta, logismografia, Contabilidade de Lefèvre (de Châteaudun), apresenta, também, a tendência natural e progressiva de todos estes sistemas para o tipo único e definitivo do Sistema Integral. A última parte apresenta uma nota complementar sobre a série dos sistemas e sobre o ponto de vista segundo o qual poderá ser concebida a sua história.

O sétimo capítulo trata das contas da produção. Este capítulo, na opinião do próprio Dumarchey (1933, p.315), "...é talvez o mais importante, mas, seguramente, o mais delicado de todos e aquele que nos acarretará a mais viva controvérsia". Este capítulo foi dividido em três partes. A primeira apresenta uma série de mecanismos de produção: as contas "*a priori*" e o problema que aparece no princípio das empresas: o débito, função do preço de venda; as funções produto bruto, preço do custo bruto, despesas gerais, preço do custo líquido, produto líquido; o produto líquido máximo; gráfico representativo, as contas "*a posteriori*"; seu jogo recíproco; caso de uma fabricação referente a um só produto e a uma única fase.

empresa de produtos e fases múltiplos. A segunda parte é dedicada a comparação das contas "*a posteriori*" com as contas "*a priori*". A última parte apresenta a classificação das despesas de produção.

O oitavo capítulo é dedicado ao futuro da Contabilidade e a sua função sociológica. Este capítulo foi dividido em três partes, sendo que na primeira, Dumarchey faz um rápido exame introspectivo e extrospectivo, com uma revisão sumária onde são determinadas as diretrizes gerais da ciência contabilística, o economismo, o socialismo e as contas "*a priori*" da produção. A segunda parte apresenta uma digressão pelo ensino da Contabilidade e a última uma conclusão sobre o que há de original nesta obra e o passo de Lefèvre, ou resposta antecipada a certas críticas.

13.2 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA NEOCONTISTA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

A escola neocontista, assim como os vários movimentos contabilísticos que afloraram no final século XIX, teve uma atuação marcante no desenvolvimento do processo de contribuição contábil. Alguns pontos doutrinários foram marcantes para esta escola.

Uma das maiores contribuições para o processo de comunicação contábil foi a proposta de disposição das contas do ativo segundo o ponto de vista do grau de possibilidade da sua conversão em dinheiro ou da sua realização, embora antes de Dumarchey, alguns tratadistas já haviam feito esta proposição. Esta disposição de acordo com o nível de disponibilidade do ativo torna a mensagem entre o transmissor e o destinatário mais eficiente, tendo em vista que o relatório contábil passa a traduzir a real disponibilidade imediata de uma entidade e suas prováveis realizações futuras.

destinatário mais eficiente, tendo em vista que o relatório contábil passa a traduzir a real disponibilidade imediata de uma entidade e suas prováveis realizações futuras.

Assim como para o ativo a escola neocontista propôs uma disposição nos relatórios contábeis de acordo com o grau de disponibilidade, para o passivo a proposta foi de uma disposição de acordo com as prováveis datas de exigibilidade. A transmissão de informações sobre o passivo seguindo esta disposição é favorável para o usuário, pois, conforme a afirmação de Amorim (apresentação da segunda edição da obra de Dumarchey, 1933, p.XI), "...não se pode contestar que as dívidas da empresa não são todas exigíveis na mesma altura e que o conhecimento das datas exatas ou aproximadas do vencimento dessas dívidas é um elemento de informação que a Contabilidade pode e deve fornecer normalmente, porque se trata aqui, igualmente, de uma realidade e não de uma ficção". Esta proposta de organização na mensagem contábil trouxe facilidades para análise tanto dos usuário internos, como dos usuários externos das informações contábeis.

Além destas propostas para a disposição das contas do ativo e passivo nos relatórios contábeis, Dumarchey foi o primeiro tratadista na França a fazer a separação de passivo e situação líquida no balanço, uma vez que neste país estes dois elementos patrimoniais faziam parte de um mesmo grupo.

O que fica difícil conceber, seguindo os princípios doutrinários da escola neocontista, é que o objetivo preponderante da Contabilidade resume-se no estudo das contas e dos métodos de registro, mesmo que isto sirva para acompanhar a evolução das transformações patrimoniais para que se possa conhecer continuamente o patrimônio de uma entidade. A Contabilidade, mesmo para os neocontistas de fora da França, como é o caso do espanhol Boter Mauri, assume o papel de uma "...ciência que coordena e dispõe em livros adequados as anotações das operações efetuadas por uma empresa mercantil, com o objetivo de poder

conhecer a situação da referida casa, determinar os resultados obtidos e explicar as causas que produziram esses resultados" (Mauri, *apud* Estrada, 1976, p.44). Os neocontistas ao assumirem apenas a teoria do valor de Besta, em contraposição ao personalismo cerboniano, reduziram a Contabilidade a um mero instrumento de informação sobre as variações patrimoniais, sem entrarem no mérito da situação econômica das entidades. Mas, apesar desta redução a uma simples técnica de relevação patrimonial, as contribuições desta escola em termos informacionais, com a proposta de disposição das contas no balanço, auxiliaram o processo de comunicação contábil entre o transmissor e o destinatário final da mensagem contábil.

14 - ESCOLA ALEMÃ

A escola alemã de Contabilidade foi uma das mais fecundas em termos de doutrinação. Vários foram os autores que contribuíram para o seu desenvolvimento, entre os principais destacam-se: Schmalenbach, Schmidt, Gomberg, Schär, Gutenberg, entre outros.

O desenvolvimento da escola alemã, assim como o próprio desenvolvimento doutrinário da Contabilidade ocorrido no final do século dezenove e início do século vinte, deve-se, em parte, às crescentes necessidades dos usuários contábeis dos vários setores da sociedade. Alguns fatores que contribuíram para esta evolução foram o desenvolvimento dos mercados financeiros, a aceleração crescente da concentração das companhias e expansão dos grupos empresariais, as crises sociais dos períodos de guerra e pós-guerra, etc.

Alguns movimentos contábeis, antes do final do século dezenove, já haviam se destacado na Alemanha. Um dos primeiros tratadistas alemães foi Matheus Schwartz, que levou para a Alemanha, no século XVI, o sistema de partidas dobradas, após um período de treinamento em Veneza. No século XVII foi a vez dos franceses influenciarem a Contabilidade alemã, especialmente Jacques Savary e M. de la Porte, segundo Schneider (1996). Contudo, foi Hinrich Magelsen, um prático contábil alemão, que contribuiu, em 1772, com a idéia de depreciação de ativos. A primeira grande obra reconhecidamente alemã de Contabilidade financeira foi escrita, em 1886, por Herman Veit Simon, intitulada "*Die*

Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien”, publicada em Berlim.

A partir destes movimentos iniciais, o doutrinamento contábil desenvolvido na Alemanha passou a se concentrar no estudo de duas disciplinas: (1) a “*Betriebswirtschaftslehre*” (para a maioria dos autores alemães, a melhor tradução deste termo seria de teoria econômica das explorações, ou simplesmente economia da empresa), ou seja, uma disciplina direcionada para o estudo da constituição e vida das explorações econômicas, procurando conhecer e explicar as atividades empresárias, assim como determinar princípios para o seu melhor gerenciamento. Na Itália seria uma disciplina que aproxima-se da *Economia Aziendale*, na França a *Économie de l'Enterprise* e nos Estados Unidos a *Science of Business Administration*. Para Schmalenbach (*apud* Silva, 1959, p.142), “*Betriebe* é um instrumento econômico que pode considerar-se independentemente da pessoa que o criou e mantém”. Para os italianos, este termo pode ser traduzido como *azienda* e em português como entidade; (2) a “*Rechnungswesen*”, representando o conjunto de registros efetuados nos organismos econômicos com o objetivo de fornecer subsídio para demonstrações da gestão, servindo como base de orientação e controle para administradores e para outros usuários das informações da entidade. Primeiro será analisada a “*Betriebswirtschaftslehre*”, para na sequência ser analisada a “*Rechnungswesen*”.

Os principais iniciadores doutrinários de língua alemã, após o final do século dezanove, foram Gomberg e Schmalenbach. Gomberg era russo, mas viveu na Suíça. Passou pelas universidades de Berna, Zurique e Genebra. Publicou, em 1895, seu primeiro trabalho direcionado para a Contabilidade Industrial. Trabalhou como professor e auditor em Genebra. Publicou, em 1897, seu primeiro livro intitulado “*La science de la comptabilité et son système scientifique*”, saindo paralelamente em Paris e Genebra. Neste trabalho, Gomberg “...procurou demonstrar o caráter científico da Contabilidade e sua importância

para o estudo econômico” (Franceschi, 1994, p.28). Publicou, em 1898, outra obra dedicada ao ensino superior de matérias ligadas ao comércio.

Nas universidades suíças, assim como em boa parte das universidades do norte da Europa, não eram ministradas, no final do século passado, disciplinas de Contabilidade e Economia Comercial. Gomberg, através de uma série de artigos e conferências, propôs a criação da disciplina de Economia Comercial e Contabilidade na Universidade de Genebra. Seu esforço não surtiu o efeito esperado.

Na Suíça de língua alemã foi constituído, no ano de 1898/99, em Sankt Gallen, o primeiro Instituto Superior de Comércio, denominado de “*Handelsakademie*”, ou academia de comércio. Nesta mesma época foram criadas na Alemanha as escolas de comércio de Leipzig, Colônia, Mannheim e Frankfurt. Nesta escola suíça “...a matéria fundamental era toda ligada à atividade comercial, que correspondia a ‘*Kontorwissenschaften*’, isto é, a ciência do ofício da Contabilidade, cálculo mercantil...” (Franceschi, 1994, p.30). Surgiu, após um curto período, a disciplina intitulada “*Handelsbetriebslehre*”, voltada para o doutrinamento das atividades comerciais, buscando trabalhar com pesquisas no campo econômico privado e em várias pesquisas sobre a vida econômica das unidades de produção.

Como forma de desenvolver o conteúdo desta disciplina voltada para a área da economia privada, foi instituído, segundo Weber (*apud* Franceschi, 1994, p.32), um concurso onde seria premiada a melhor obra dedicada a nova disciplina. O primeiro lugar foi conseguido por Gomberg, que teve seu trabalho denominado de “*Handelsbetriebslehre und Einzelwirtschaftslehre*”, publicado pela editora G. B. Teubner, em 1903, na cidade alemã de Leipzig. Este trabalho foi publicado também na Revista Italiana de Ragioneria, no ano de 1903-4. Com o sucesso deste trabalho, Gomberg foi convidado a criar a disciplina de economia comercial na “*Haldelshochschule*” em Sankt Gallen, onde ficou até 1905.

No período em que esteve nesta escola, Gomberg maturou, segundo Franceschi (1994), a idéia de dar corpo científico a sua disciplina, adotando a "*Einszelwirtschaftslehre*" (doutrina da unidade econômica), contrária a "*Handelsbetriebslehre*" (doutrina da atividade comercial). O objetivo desta nova disciplina era de enunciar os princípios inerentes à vida e ao governo da economia individual, ou seja, da unidade produtiva. Esta disciplina teria uma amplitude muito maior. A "*Handelsbetriebslehre*" dedicava-se à investigação dos princípios e regras da organização e administração da atividade comercial, ao passo que a "*Einszelwirtschaftslehre*" estava orientada para tratar de todo tipo de unidade econômica, tanto individual, de qualquer tipo de atividade, como também coletivas ou públicas. 'O objeto de observação da disciplina seria o processo de gestão da instituição...'" (Franceschi, 1994, p.40). Esta proposta não foi bem aceita, tanto que, em 1905, Gomberg retornou à Genebra para reiniciar suas atividades de auditor.

A saída de Gomberg de Sankt Gallen não pôs fim as suas pesquisas no caminho de uma nova disciplina, tanto que, em 1908, publicou, na cidade de Leipzig, um trabalho considerado pelos críticos como a sua obra mais importante, intitulado de "*Grundlegung der Verrechnungswissenschaft*", editora Duncker & Humblot. Nesta obra foi discutida a economologia, que traduz um importante elemento da doutrina proposta por Gomberg.

Gomberg foi mais além em seus estudos e concluiu que nem sempre o interesse do indivíduo coincide com o da coletividade. Diante disso, propôs a criação de duas diferentes disciplinas: uma ligada ao doutrinamento da unidade econômica individual (*Einszelwirtschaftslehre*) e a outra à economia social (*Volkswirtschaftslehre*). Segundo Silva (1957, p.6), a primeira dedicada à "...atividade do indivíduo que se esforça por alcançar o seu objetivo econômico" e a segunda "...à influência das atividades econômicas individuais no desenvolvimento das condições econômicas da sociedade em geral".

A disciplina intitulada de economia individual, ou privada, ou ainda ciência da empresa, estava voltada para o ambiente em que as entidades atuavam, procurando detectar os princípios que alicençavam a organização e o gerenciamento de suas atividades econômicas, com o objetivo de determinar normas para o aperfeiçoamento destas atividades. Gomberg (*apud* Silva, 1959) delineou os seguintes ramos como correspondentes à disciplina: técnica econômica (*Wirtschaftskunde*); organização e administração (*Wirtschaftsbetriebslehre*); e, economológica (*Verrechnungswissenschaft*). Para ele, o termo Contabilidade não abrangia completamente toda sua extensão de atividades, por isso ele sugeriu a palavra economológica (ou ciência contabilística segundo a sua concepção). Esta ciência não tratou unicamente de escrituração, mas dedicou-se a atividades orçamentárias, de avaliação de estoques, de controle, de estatísticas e da demonstração de gestões empresariais, enfim, visou explicar toda atividade econômica da entidade.

Para Gomberg, a economologia preocupava-se com a evolução econômica da empresa e não com todas atividades desenvolvidas pela administração. Não tratava dos atos, mas dos fatos administrativos. Silva (1957, p.7) traduz muito bem a contribuição do Gomberg para a Contabilidade, ao afirmar que “o simples fato de (...) ter encaminhado as disciplinas administrativas que até então se cingiam a questões de pura técnica, para o estudo dos fenômenos econômico-empresariais e de ter, antes de qualquer outro, encarado a gestão, a organização e a Contabilidade como partes do mesmo todo orgânico, garante-lhe, todavia, um lugar de destaque entre os pioneiros da moderna ‘*Betriebswirtschaftslehre*’ ”.

Gomberg foi considerado um dos precursores doutrinários da escola alemã, mesmo não tendo nascido e vivido na Alemanha. Esta escola, com a passar do tempo, foi tomando corpo e desenvolveu, ao longo de vários anos, distintas correntes doutrinárias. Dentre estas correntes, quatro mereceram o destaque dos historiadores contábeis. Silva (1959) faz um

apanhado geral das principais características de cada corrente doutrinária. As principais características de cada corrente serão repassadas a seguir.

A primeira corrente que teve Schmalenbach como mentor intelectual, concentrou-se mais nas investigações dos vários problemas particulares da vida das empresas do que nas construções teóricas. Schmalenbach considerou a "*Betriebswirtschaftslehre*" uma disciplina que estuda as entidades de forma objetiva, como organismos econômicos, independentes de suas formas jurídicas e de seus criadores. Para os seguidores desta doutrina, as explorações desempenham uma função social que tem de ser determinada e informada pelas conveniências gerais da sociedade. Os resultados da exploração devem basear-se não nos preços efetivamente pagos ou recebidos, mas no valor econômico-social ou valor intrínseco dos bens consumidos e dos produtos obtidos. Schmalenbach distingue esta disciplina em duas partes: a "*Betriebslehre*" que está voltada para a vida interna da entidade e a "*Verkehrslehre*" que estuda, do ponto de vista individual, as relações da entidade com o meio econômico. Para Schmalenbach era importante que não houvesse confusão entre os resultados financeiros e econômicos. Para isso era necessário a elaboração de dois balanços: um estático, para demonstrar a composição e valor do patrimônio em um determinado momento e um dinâmico, para revelar a eficiência da entidade do ponto de vista econômico-social, ou seja, sua evolução.

A segunda corrente que destacou-se na Alemanha foi defendida, entre outros, por J. F. Schär e Heinrich Nicklisch, distinguindo-se da anterior pela preferência dada ao método dedutivo, pois, partem de princípios estabelecidos *a priori* e procuram apurar não propriamente o que de fato ocorreu na entidade e em sua gestão, mas concentram-se no que deveria ocorrer como consequência dos princípios admitidos. Para os seguidores deste segmento, a exploração, assim como para os anteriores, deve servir a sociedade, sendo considerada um instrumento de economia nacional. Eles são claros ao afirmarem que os

ganhos do empreendedor não devem ser superiores à remuneração de seu trabalho e aos juros do capital próprio. O importante é que o público esteja bem servido e que os salários dos empregados atinjam um nível satisfatório.

Uma outra corrente de pensamento, dentro da escola alemã, apareceu como oposição as duas anteriores, com destaque para W. Rieger. Para os seguidores desta corrente, a "*Betriebswirtschaftslehre*" deve estudar a entidade não somente como um organismo da economia social, mas como um instrumento com que um indivíduo busca um ganho monetário. O ponto central de investigação deve ser a rentabilidade do capital próprio. A função da economia privada é, portanto, o estudo da forma que ocorre a circulação e transformação de valores, destinada à concepção do resultado.

A quarta corrente doutrinária surgida na Alemanha foi liderada por Gutenberg, que foi o sucessor de Schmalenbach na Universidade de Colônia. Dois aspectos foram fundamentais para o desenvolvimento do trabalho de Gutenberg: a acentuada tendência para atender ao fundo das questões empresariais, pois, mais importante do que determinar os custos, era entender os custos em si, passando do entendimento da forma para o conteúdo: o outro aspecto foi o estímulo que da investigação no domínio da economia social ou nacional, passou para os estudos da economia empresarial. Para Gutenberg, a "*Betriebswirtschaftslehre*", ou economia da empresa, constitui uma das partes da ciência econômica e tem como objetivo a análise dos problemas relacionados ao seu objeto, ou seja, aos princípios econômicos dos fenômenos empresariais unitários, podendo ajustar-se a qualquer sistema econômico.

Na realidade, apesar da discordância conceitual aparente entre as quatro correntes doutrinárias, todas estão direcionadas para a análise da gestão e da organização das entidades, buscando a "...sistematização dos conhecimentos relativos à vida econômica das

empresas. formulação dos princípios que presidem à organização e gestão das mesmas” (Silva, 1959, p.151). Segue este mesmo autor afirmando que a economia empresarial tem por conteúdo o conjunto de investigações sobre a constituição e vida das empresas, ocupando-se da elaboração e execução dos respectivos planos econômicos, da classificação e definição das várias espécies de empresas, distinguindo e descrevendo seus elementos, tratando da combinação dos componentes humano e material, da constituição e descrição de seus órgãos, do exercício e coordenação de funções, da obtenção e emprego de capitais, da formação dos custos e dos proveitos, da política de produção e de preços, da distribuição de lucros, etc. Esta disciplina está preocupada em estudar, de forma sistemática, o desdobramento do processo administrativo das unidades de produção, observando os fenômenos característicos da organização e da gestão, indagando as suas conexões e dependências, as suas causas e efeitos, para chegar ao conhecimento das regularidades existentes à descoberta das vias que conduzem à rentabilidade, à estabilidade e à economicidade máximas, conduzindo a racionalização das atividades econômicas da empresa. Esta disciplina busca, por um lado, o contínuo conhecimento e explicação dos fatos empresariais; por outro, procura formular os princípios fundamentais para um satisfatório gerenciamento das entidades, tendo em vista as características de seu meio sócio-econômico, ou seja, considerando o sistema aberto em que a entidade está inserida. Para a operacionalização dos objetivos desta disciplina é fundamental que seus custos sejam plenamente conhecidos.

A segunda disciplina a ser analisada, a “*Rechnungswesen*”, é muito mais aplicada que a economia empresarial. Ela está composta por quatro segmentos básicos que direcionam suas atividades, que são: escrituração (“*Buchhaltung*” ou “*Buchführung*”), cálculo de custos (“*Kostenrechnung*” e “*Kalkulation*”), Orçamentos (“*Planungsrechnung*”) e Estatística da exploração (“*Betriebsstatistik*”). Forrester (1993) e

Silva (1959) fizeram uma análise destes quatro elementos. sendo que os pontos mais importantes serão apresentados a seguir.

O primeiro elemento, a escrituração, também denominada de Contabilidade *stricto sensu*, já que muitos autores alemães designam a "*Rechnungswesen*" como Contabilidade *lato sensu* (ou sistema calculador da entidade), é sistemática, contínua e representa o passado, dividida em períodos de tempo. A sua operacionalização é o registro cronológico das variações de valor e de composição ocorridas no patrimônio, como forma de demonstrar ao final de cada período, o resultado do exercício, através da demonstração do resultado, e a atual situação patrimonial, através do balanço patrimonial. Esta Contabilidade pode, dependendo do ramo de atividade da entidade, estar dividida em Contabilidade financeira e Contabilidade industrial ou de exploração (esta pode estar subdividida de acordo com os tipos de custos, centros de custos, etc.).

O segundo segmento, cálculo de custos, compreende a apuração dos custos fora da escrituração, utilizando-se de processos peculiares para cálculo dos custos dos produtos, além disso, não possui o mesmo caráter formal do anterior.

O orçamento representa a parte desta disciplina voltada para o planejamento de operações futuras, absorvendo-se da previsão de receitas e despesas de períodos futuros.

O último segmento, estatística da exploração, operacionaliza-se com o desenvolvimento de tabelas e quadros, com cálculo de valores médios e coeficientes, com a comparação e pesquisa de tendências, com a elaboração de diagramas, ou seja, é a parte que trata da análise e ordenação dos números que a escrituração e o cálculo de custos lhes fornecem e de outras informações importantes para a entidade, como a evolução dos preços, progressão das vendas, rotatividade dos estoques, distribuição das vendas por regiões, etc.

Esta disciplina comporta-se como um instrumento complementar da anterior, uma vez que para o conhecimento e análise dos fatos empresariais é preciso que estes sejam revelados através dos instrumentos utilizados pela "*Rechnungswesen*". Este instrumento é tão importante para os alemães, que vários foram os tratadistas que desenvolveram teorias de balanços, como forma de melhor qualificar a informação contábil. As mais destacadas teorias foram: teoria estática, teoria orgânica e teoria dinâmica.

Os principais representantes da teoria estática foram J. F. Schär e Heinrich Nicklisch. Para os defensores desta teoria o balanço patrimonial é o instrumento responsável pela demonstração da situação patrimonial de uma entidade. Esta teoria é também denominada de teoria monista. O resultado de um período deve ser levantado a partir do confronto entre o valor patrimonial inicial e final deste período. Os primeiros tratadistas da teoria estática de balanços concentravam suas atenções, principalmente, no estudo dos critérios de avaliação patrimonial. A avaliação, para eles, traduz um ato de predizer o resultado em dinheiro calculado na data do balanço.

A teoria orgânica teve como seu principal representante Schmidt. De acordo com esta teoria, o balanço pode fornecer não somente o estado patrimonial, mas os reais resultados do exercício. Esta teoria é chamada de dualista. Esta dualidade é possível a partir da avaliação dos elementos patrimoniais a valor de reposição. Como Schmidt foi um dos eleitos para uma análise mais profunda neste trabalho, na sequência esta teoria será melhor analisada.

A terceira teoria de maior destaque no doutrinamento alemão foi a teoria dinâmica, que teve em Schmalenbach seu principal mentor. Schmalenbach separa os balanços em estáticos e dinâmicos. O estático é utilizado para determinação do valor e composição

patrimonial em um determinado momento: ao passo que o dinâmico tem por finalidade a apuração do resultado de um exercício, sendo considerado um balanço de resultados. A teoria dinâmica foi inicialmente discutida, como apresenta Schneider (1996), por Johann Gottfried Brand, na obra "*Grundsätze der Staatsrechnungswissenschaft*", publicado em 1790, na cidade de Viena. Neste trabalho, Brand fez a distinção entre balanço para determinar os lucros e perdas e balanço para determinar as riquezas.

Forrester (1993), Richard (1995), Cassandro (1974), entre outros, apresentam um extenso trabalho sobre a teoria dinâmica de balanços desenvolvida por Schmalenbach. As principais passagens destes estudos serão destacadas na sequência.

A conta de ganhos e perdas é a principal do doutrinação de Schmalenbach, uma vez que ela mostra a movimentação ocorrida num determinado período, em função da gestão sobre um patrimônio. Esta gestão patrimonial deverá ter como base a apuração dos encargos ou consumos ("*Aufwendungen*") e os rendimentos ou prestações ("*Erträge*" ou "*Leistungen*") que fazem parte do resultado líquido ("*Erfolg*"). Apesar da dificuldade de traduzir estes termos para o português, em função de não existir um correspondente que explique o conteúdo destes elementos, pode-se entender que eles representam a substância inicial e final do processo produtivo, sendo que a melhor interpretação para "*Aufwendungen*" é a de que representa os bens e serviços consumidos na produção dos "*Leistungen*", que representam os produtos do processo produtivo. Estes elementos caracterizam, respectivamente, o desaparecer de bens reais e o surgimento de novos bens. Schmalenbach não teve a preocupação de analisar, em sua teoria, a sequência despesa-pagamento e receita-recebimento. Isto gerou uma confusão na interpretação de sua teoria, pois em várias passagens ele empregou o mesmo termo alemão para designar despesa e pagamento, assim como o mesmo termo para designar receita e recebimento. Hoje, os tratadistas alemães separam claramente estas expressões, sendo que a despesa é

denominada de "*Ausgabe*" e o pagamento de "*Auszahlung*", bem como a receita de "*Einnahme*" e o recebimento de "*Einsahlung*".

A sistemática de movimentação das contas caracteriza o doutrinamento do balanço dinâmico, uma vez que nesta demonstração são classificados os valores pendentes ou em suspensão. Assim, os ativos permanentes como prédios, veículos, máquinas, etc., que aparecem no balanço, devem ser interpretados como saídas ou despesas da conta de ganhos e perdas (por isso estão no ativo), sendo que, se não forem vendidos (transformando-se em receitas), deverão ser amortizados nos períodos seguintes. O balanço, na realidade, é uma conta auxiliar que recebe os valores relativos às negociações em circulação, ou seja, são valores pendentes que não podem ser classificados na conta de resultado. Excluindo a conta caixa, os demais valores patrimoniais são pré-prestações (ativo) ou pós-prestações (passivo), que devem ser entendidos como valores transitórios, ou seja, representam elementos positivos e negativos de resultados futuros. Assim, todos os elementos da conta de ganhos e perdas devem possuir um relacionamento com contas do balanço.

A teoria dinâmica busca a comparação do resultado da gestão de um período com períodos anteriores, para tanto, é preciso que os critérios adotados para elaboração das contas sejam mantidos. O resultado do exercício é representado pela soma dos custos (consumos) e proveitos (prestações). "Quando as entradas ou receitas coincidem com as prestações e as saídas ou despesas com os consumos, a conta de resultados reveste a forma de simples conta de receitas e despesas. Neste caso, a diferença entre o saldo de caixa em 1 de janeiro e o saldo de caixa em 31 de dezembro indicará o lucro ou prejuízo" (Silva, 1959, p.167). Porém, dificilmente a diferença entre as receitas e as despesas serão iguais à diferença entre as prestações e os consumos, pois, por exemplo, muitos dos bens adquiridos podem estar com negociações pendentes (ou em suspenso) por não estarem totalmente amortizados. Para isto ocorrer, seria necessário que não existisse nenhuma negociação em

curso. Excluindo as contas de caixa e de capital, as demais representam negociações pendentes. A função do balanço é, portanto, a de apresentar os valores suspensos que aguardam liquidação, por isso, todos os valores anotados nesta demonstração, tendem a desaparecer do mesmo em alguma data posterior.

A composição do balanço, de acordo com a teoria dinâmica, deve possuir os seguintes elementos:

1)Disponibilidades	1)Capital
2)Elementos pendentes do ativo - classificam-se todas negociações em curso representadas por antecipações de pagamentos e prestações, que vão se transformar em consumo e transferir-se para a conta de ganhos e perdas	2)Elementos pendentes do passivo - classificam-se todas as negociações em curso representadas por antecipações de recebimentos e consumos, que vão se transformar em prestações e transferir-se para a conta de ganhos e perdas

Forrester (1993) e Potthoff (1994) apresentaram exemplos que sustentam-se no princípio de que para a apresentação de um balanço dinâmico, sob o aspecto das relações entre os consumos e saídas e entre prestações e entradas, é necessário que existam as seguintes classes de elementos:

BALANÇO DINÂMICO

ATIVO	PASSIVO
1) Meios líquidos (disponibilidades)	1) Capital
2) Dinheiro aplicado em itens que ainda não viraram despesas e estão sujeitos a depreciação	2) Despesas que ainda não causaram saídas de caixa, como as provisões
3) Dinheiro aplicado em itens que ainda não se transformaram novamente em dinheiro e não estão sujeitos a depreciação	3) Entradas de caixa que ainda não geraram saídas de caixa, como os empréstimos
4) Itens que ainda não viraram despesas das plantas fabris, criados internamente e sujeitos a depreciação como máquinas desenvolvidas pela própria empresa	4) Despesas que ainda não viraram receitas, como reservas relacionadas com adiantamentos para subsistência de trabalhos futuros
5) Prestações que ainda não viraram caixa, como estoques, contas a receber de vendas a prazo	5) Recebimentos de caixa que ainda não viraram receitas, como depósitos de clientes

Para a conta de ganhos e perdas, Silva (1959), seguindo a teoria dinâmica de Schmalenbach, elaborou um quadro demonstrativo que evidencia claramente a movimentação das contas de resultado. Na conta de ganhos e perdas são registrados todos os custos ou consumos ("*Aufwendungen*") e os proveitos ou prestações ("*Erträge*") do exercício.

GANHOS E PERDAS

CUSTOS	PROVEITOS
Pagamento atual - consumo agora e saída agora (efetuado durante o período administrativo a que a conta se refere)	Recebimento atual - prestação agora e entrada agora (efetuado durante o período administrativo a que a conta se refere)
Pagamento anterior - consumo agora e saída antes	Recebimento anterior - prestação agora e entrada antes
Pagamento posterior - consumo agora e saída depois	Recebimento posterior - prestação agora e entrada depois
Prestação atual - consumo agora e prestação agora (efetuado durante o período administrativo a que a conta se refere)	Consumo atual - prestação agora e consumo agora (efetuado durante o período administrativo a que a conta se refere)
Prestação anterior - consumo agora e prestação antes	Consumo anterior - prestação agora e consumo antes
Prestação posterior - consumo agora e prestação depois	Consumo posterior - prestação agora e consumo depois

Seguindo a movimentação das contas de resultado proposta por Schmalenbach, o termo depois gera um aumento no balanço, ao passo que o termo antes gera uma diminuição.

Como forma de melhor esclarecer as diferenças conceituais entre a teoria estática e a dinâmica, Forrester (1993) apresentou um trabalho comparativo entre estas duas correntes doutrinárias. As principais diferenças são as seguintes:

COMPARAÇÃO ENTRE TEORIA ESTÁTICA E DINÂMICA

ESTÁTICA

DINÂMICA

O balanço tem o objetivo de demonstrar o patrimônio líquido de um negócio em um determinado momento	Objetivo do Balanço	O balanço tem por objetivo a apuração dos resultados do período
Patrimônio líquido não deve ser obtido no balanço, mas preferentemente no valor total da empresa a partir de sua taxa real de retorno	Conceito de Capital/Patrimônio Líquido	Este conceito é irrelevante para a teoria dinâmica
Mudanças no patrimônio líquido não fornecem o lucro	Conceito de Lucro	O lucro é igual a diferença entre produção e consumo, mensurado através dos recebimentos e pagamentos
Mudanças no patrimônio líquido e no lucro não são idênticos	Apresentação do lucro	O balanço apresenta o resultado do lucro sumariamente; a demonstração de resultados em detalhes
Seus reflexos reduzem o valor dos ativos	Depreciação	Ajustam as despesas do período
São necessários para determinar o valor corrente dos ativos	Reavaliação	Não é permitido, porque distorcem os lucros
Não existe necessidade de serem feitas provisões	Provisões internas para despesas	Alocação de despesas por períodos e por beneficiários

Schmalenbach, ainda dentro da análise da disciplina de "*Rechnungswesen*", defendeu que os custos e os lucros da entidade deveriam ser avaliados segundo seus valores

econômico-sociais e não de acordo com os preços praticados nas transações. Segundo ele, o principal resultado a ser demonstrado é o da "...economicidade ou produtividade econômica". (Silva, 1959, p.175). Embora Schmalenbach tenha defendido este tipo de avaliação, pouco desenvolveu sobre o que na realidade é esta economicidade e de que forma podem ser apurados seus valores.

Schmalenbach, para muitos estudiosos da doutrina contábil alemã, foi um dos primeiros a distinguir claramente o balanço patrimonial da demonstração de resultados.

O período inflacionário após a Primeira Guerra Mundial, foi marcado por propostas de modelos contábeis, desenvolvidas por práticos e teóricos, para resolver o problema da informação contábil em períodos de alta inflação. Os alemães que mais se destacaram, segundo Schneider (1996), foram Walter Mahlberg e Schmalenbach. Ambos desenvolveram teorias sobre o ajuste da Contabilidade a nível de preços, o primeiro em 1921 e o segundo em 1925. A proposta de ambos era a de ajustar o custo original pelo valor médio de um índice geral de preços, ou por um padrão ouro. Schmidt, também influenciado pelo período inflacionário, recomendou que os ativos fossem avaliados por seus valores correntes.

A escola alemã foi também uma das mais prodigiosas no impulso da Contabilidade de Custos. Os alemães, especialmente Schmalenbach, destacaram-se no desenvolvimento conceitual da disciplina ao trabalharem conceitos como o de centros de custo, custo fixo e variável, etc. Schmalenbach definiu custos fixos pela primeira vez, em 1908, na obra "*Die Generalunkosten als Produktionskosten in der Bilanz der Aktiengesellschaft*".

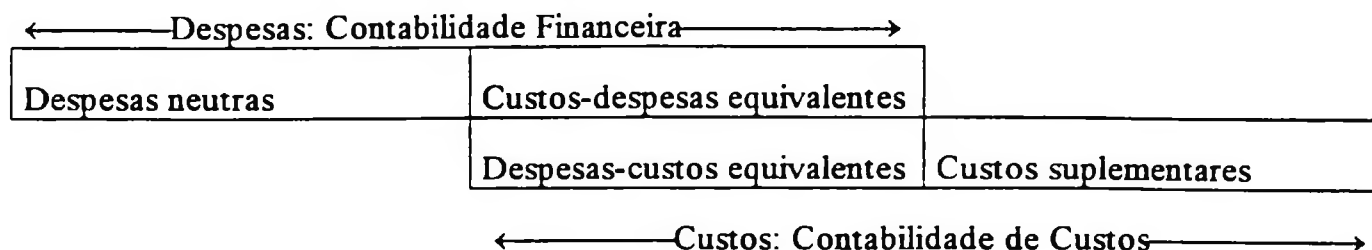
Antes de Schmalenbach destacar-se dentro da Contabilidade de custos alemã, escritores alemães, conhecidos como cameralistas, desenvolveram trabalhos durante os séculos XV e XVI, direcionados para a racionalização do gerenciamento de feudos do

Império Alemão. Estes escritores, na sua maioria, tratavam das finanças governamentais e de empresas estatais de mineração, agrícolas e de manufaturas. Um exemplo destes escritores, segundo Schneider (1996), foi Johann Heinrich Gottlob von Justi, professor e administrador de empresas públicas alemãs. Os cameralistas desenvolveram vários trabalhos sobre orçamentos. Reflexões sobre a utilização da Contabilidade para o controle das variações entre os valores orçados e valores realizados de um orçamento. A utilização de custo-padrão foi apresentado por L. Friedrich Fredersdorff, na obra "*Praktische Anleitung zu einer guten Eisenhütten-Oeconomie, Verfertigung der Eisenhütten=Ertrags=Anschläge oder jährlichen Hütten=Etats und zur zweckmäßigen Einrichtung der Betriebs=und Handlungsrechnungen*". Bad Pyrmont, Pyrmont, 1802.

Dentro da Contabilidade de Custos alemã, existe uma clara distinção entre custos, gastos e pagamentos. Custos são tratados como equivalentes monetários dos meios de produção consumidos no processo produtivo: os gastos equivalem monetariamente aos bens e serviços adquiridos, sendo que seu reconhecimento ocorre no momento da declaração contábil da dívida ou do desembolso; pagamento equivale à entrega do ativo correspondente ao gasto. Assim, o custo ocorre na data do consumo, o gasto na data da aquisição e o pagamento na data da entrega, do dinheiro (ou outro ativo). Nomenclatura análoga adota hoje em dia Martins (1979) para conceituar estes elementos.

Para Schmalenbach (*apud* Forrester, 1993, p.263), "custos são valores atribuídos na Contabilidade de custos para produtos econômicos consumidos na produção". No cálculo dos custos, segundo o seu ponto de vista, devem ser considerados elementos como os serviços, patentes e custo de capital. Existem custos que não são gastos, mas devem ser incluídos no cálculo, assim como existem gastos que não são custos, embora apareçam na demonstração do resultado.

Schmalenbach apresentou, em 1927, um diagrama que tornou-se um clássico dos estudos da administração de negócios na Alemanha. Neste diagrama ele faz a distinção entre custos e despesas, demarcando a fronteira de inter-relacionamento entre a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Financeira. Este diagrama foi rerepresentado por Potthoff (1994, p.86):



As despesas que não possuem as características de custos são denominadas de despesas neutras (por exemplo: donativos, despesas relacionadas a eventos extraordinários). Por outro lado, quando o valor do custo não aparece na Contabilidade Financeira é chamado de custo suplementar (por exemplo: custo de capital).

Schmalenbach, em 1927, apresentou um modelo de plano de contas para demonstrar a vantagem da Contabilidade de Custos. Neste trabalho, ele destacou quatro objetivos fundamentais:

“-primeiro, e talvez acima de todos, um objetivo educacional, para demonstrar as vantagens da Contabilidade de Custos;

-segundo, para sugerir uma forma de organizar grandes negócios baseados no princípio da descentralização;

-terceiro, para criar um sistema de informações comparável a um banco de dados, permitindo rápidas tomadas de decisão;

-quarto, para fazer da Contabilidade de Custos uma ferramenta útil para a nação". (Richard, 1995, p.98).

Schmalenbach, segundo Schoenfeld (1996), dividiu o plano de contas em dez classes contábeis:

- 0 - contas estáticas
- 1 - contas financeiras
- 2 - despesas e receitas neutras
- 3 - custos comuns
- 4 - outros
- 5 - livre
- 6 - centros de custo auxiliares
- 7 - centros de custo principal
- 8 - custo do produto
- 9 - resultado

Na visão de Schmalenbach, as contas de 0 a 2 fazem parte da Contabilidade Financeira; as contas de 3 a 8 da Contabilidade de Custos; e 8 e 9 da Contabilidade Financeira e de Custos.

As contas 1 a 9, contrárias a conta 0, são frequentemente movimentadas. As contas 2 a 9 são classificadas como de circulação interna. As contas 3 a 9 fazem parte do cálculo de custos. As contas 3 e 4 são utilizadas para a classificação de todas as despesas e custos por natureza. As contas 6 e 7 são dedicadas aos centros de custo.

Este plano de contas desenvolvido por Schmalenbach, deu origem a um decreto governamental de 1937, que instituiu as normas para organização das Contabilidades nas empresas alemãs. Silva (1959) apresentou resumidamente o plano de contas imposto por este decreto:

- 0 - contas de pouco movimento (capital, imobilizações, etc.)
- 1 - contas financeiras (caixa, devedores, etc.)
- 2 - contas de separação ou delimitação (despesas e receitas extraordinárias, juros ativos e passivos, etc.)
- 3 - contas de existência (matérias-primas, etc.)
- 4 - contas de gastos por categorias (salários, materiais auxiliares, etc.)
- 5 - contas de gastos por departamentos (contas de imputação)
- 6 - contas de gastos por produtos
- 7 - contas de produtos ultimados ou por ultimar
- 8 - contas de vendas
- 9 - contas de fecho (ganhos e perdas e balanço)

Este decreto estabeleceu a missão da Contabilidade como sendo a de determinar periodicamente a situação patrimonial da entidade e seu resultado, controlar os custos e o estabelecimento dos preços, apurar a economicidade (termo utilizado por Schmalenbach para definir a produtividade econômica da entidade) e ajudar no planejamento das operações. No princípio da década de 70, foi desenvolvido um novo plano de contas denominado "*Industrie-kontenrahmen*", que introduziu algumas modificações impulsionado, principalmente, pela insatisfação de pequenas empresas na aplicação do plano de contas anterior. Mas, apesar das modificações, muito do que Schmalenbach propôs, continua como fundamento para a Contabilidade Alemã.

14.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA ALEMÃ

14.1.1 - EUGEN SCHMALENBACH

14.1.1.1 - SUA VIDA

Eugen Schmalenbach nasceu no dia 20 de agosto de 1873, em um subúrbio de Halver, cidade situada a menos de 50 quilômetros de Colônia, no estado da Westphalia, Alemanha, quando seu pai era dono de uma pequena fábrica de ferro. Schmalenbach deixou a escola secundária após dez anos de estudo, para ingressar como aprendiz em uma empresa de máquinas, sendo que três anos mais tarde passou a ser balconista em uma empresa que comercializava ferros. Ingressou na empresa do pai onde trabalhou em várias funções de 1894 a 1898, tornando-se administrador das principais operações e responsável pelo registro contábil e previsão de custos. No ano de 1896, período que estava trabalhando junto com seu pai, teve que prestar serviço militar.

Com a criação, em 1898, de uma nova escola em Leipzig, Schmalenbach, já com 25 anos de idade, foi aceito para o Colégio Comercial (*Handelshochschule*) de Leipzig, embora não tivesse feito o exame de qualificação, foi admitido por ter muita experiência profissional na área comercial. Ele foi instruído pelo professor Richard Lambert, embora os estagiários oficiais deste mestre tenham sido Heinrich Nicklish e Fritz Schmidt. No terceiro semestre do curso, como apresenta Forrester (1993, p.55), o professor Lambert apresentou um seminário para discussão de um artigo que havia aparecido e que tratava "...da necessidade de custos para decisão, escrito por um autor anônimo". Este autor era Schmalenbach, que foi forçado a assumir a autoria do trabalho como forma de defender seu ponto de vista. Como apresenta Potthoff (1994, p.79), Schmalenbach "... obteve uma boa aprovação no

exame final dos estudos em 1900...” e foi estudar economia nacional na Universidade de Leipzig, sob a orientação de Karl Bücher, tornando-se, mais tarde, seu assistente.

Schmalenbach casou-se, em 1901, com Marianne Sachs, com quem teve dois filhos. Neste época de sua vida, viveu com uma certa dificuldade, tendo que trabalhar por algum tempo como editor interino do jornal *“Deutsche Metall-Industrie-Zeitung”*, de Remscheid. Schmalenbach escreveu vários artigos para este jornal, incluindo vários ensaios, em 1899, sobre registros contábeis e custos em fábricas. Em um ensaio sobre distribuição de custos, conforme Potthoff (1994, p.80) “...ele examinou o problema dos custos fixos, depois de ter tratado exhaustivamente seus efeitos sobre as empresas individualmente o sobre a economia nacional”.

Por sugestão de Karl Bücher, no ano de 1903, foi para a Escola de Comércio de Colônia, que havia sido criada em 1901. Ele obteve sua habilitação profissional com a monografia *“Die buchhaltungstechnische Darstellung der Betriebsgebarung”* (A representação do comportamento dos negócios pela Contabilidade). Foi indicado, em 1904, como conferencista da universidade e, em 1906, como professor. Também no ano de 1906, Schmalenbach tornou-se o editor e colaborador técnico, com vários artigos, da revista *“Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung”*.

Schmalenbach exerceu várias atividades ligadas à área contábil, pois além de professor, dedicou-se à pesquisa, ao gerenciamento de empresas e à auditoria. Tornou-se, em 1911, dirigente de uma grande empresa alemã, a Treuhand-Aktiengesellschaft, onde permaneceu até 1933. Seu seminário sobre a empresa Treuhand, apresentado na Universidade de Colônia, passou a ser frequentado pelos melhores auditores de seu país.

Mesmo trabalhando como dirigente de uma grande empresa, Schmalenbach, em 1912, abriu um pequeno negócio de produtos manufaturados de metal na cidade de Halver. Destacou-se também como inventor de equipamentos técnicos, pois registrou três patentes de invenção nos anos de 1912, 1919 e 1936. Suas atividades de docência e pesquisa foram dificultadas, a partir de 1914, com a primeira guerra mundial.

O auge do sucesso de Schmalenbach ocorreu na década de 20, período em que afloraram as principais teorias de administração de empresas na Alemanha. Foi criada na Escola de Comércio da Universidade de Colônia, em 1919, a Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais, dando a oportunidade para que novos trabalhos na área contábil fossem desenvolvidos.

Schmalenbach passou a ser consultor do governo na nova república de Weimar, após o período de hiper-inflação vivido até 1923. Em uma nota de um membro do Conselho Nacional de Consultoria Econômica datada de 1924, Schmalenbach foi apontado como “...profundo conhecedor em matéria de balanço patrimonial inicial da Ferrovia Estatal...” (Potthoff, 1994, p.80).

Schmalenbach não produziu demonstrações contábeis somente para empresas estatais, mas também para várias empresas comerciais, onde trabalhou ainda com questões ligadas à área de avaliação e de organização de Contabilidades. Teve um papel de destaque, em 1928, no encontro da sociedade de professores universitários de administração de empresas na cidade de Viena. Em um discurso proferido neste encontro, previu o crescimento da participação dos custos fixos com a afirmação de estar no fim a economia livre e o início de uma nova constituição econômica.

A ascensão do poder do Nacional Socialismo na Alemanha, em janeiro de 1933, foi seguida da perseguição à parcela judia da população. Como a esposa de Schmalenbach era judia, decidiram se retirar, mas demoraram muito tempo e foram apanhados pelos nazistas, sendo forçados a se transferirem para um pequeno apartamento. Após a morte de Hitler, em julho de 1944, o casal ficou na Alemanha Ocidental, que acolheu os judeus deportados da parte oriental. Schmalenbach ficou na casa do estudante Ludwig Feist em Bad Godesberg, onde permaneceu até o final da guerra.

Apesar dos anos de dificuldades, Schmalenbach não permaneceu parado. Seus trabalhos de auditoria estavam sendo tratados por dois diretores, além de sua empresa tornar-se uma pequena sociedade de estudo com poucos empregados, envolvidos em administração de propriedades e algumas consultorias ligadas à organização de companhias. Outro base de seus estudos foi uma associação fundada por seus ex-alunos e amigos, constituída em 1932. Esta sociedade, como apresenta Potthoff (1994, p.92), "...é conhecida hoje como *"Schmalenbach-Gesellschaft/Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft"* - Sociedade Schmalenbach - considerada como o mais importante fórum alemão de discussão entre a prática e a teoria administrativa - em 1993 possuía no seu quadro social mais de 1.400 sócios individuais e mais de 300 empresas", que permaneceu funcionando precariamente durante o período de dominação nazista. Schmalenbach, mesmo mantendo-se afastado da sociedade durante este período, foi a peça central desta associação e editor informal de suas publicações. Durante as décadas de 30 e 40, as publicações da sociedade tratavam basicamente de assuntos relacionados com itens individuais do balanço patrimonial, servindo de manuais para auditoria de contas das empresas. Em muitos casos, o próprio Schmalenbach escreveu os manuscritos que foram publicados. Outras publicações sobre matérias básicas, especialmente de Contabilidade, eram analisadas por todos os membros da associação, ou por um comitê, para publicação.

No final da segunda guerra mundial, em 1945, Schmalenbach com 72 anos, retornou à universidade, onde lecionou por mais dois anos disciplinas de Contabilidade e Finanças, além de continuar a ministrar seus seminários. Schmalenbach morreu no dia 20 de fevereiro de 1955, aos 81 anos de idade, em virtude de problemas no coração.

14.1.1.2 - SUA OBRA

Ao longo de sua vida Schmalenbach escreveu 220 trabalhos, entre livros, artigos e manuscritos. O primeiro trabalho público que se tem notícia foi em 1899, que versava sobre cálculos industriais intitulado: "*Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft In: Deutsche-Metall-Industrie Zeitung*".

Schmalenbach é considerado um dos pais da moderna teoria da administração de negócios na Alemanha. Uma de suas idéias básicas é da eficiência, pois muito de sua pesquisa e atividade docente somente é destacada "...quando verifica-se que o postulado da eficiência ou eficiência macroeconômica é sua estrela-guia" (Potthoff, 1994, p.82). Dentro deste contexto, a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Financeira possuem um papel fundamental, pois juntas tornaram possível a aplicação prática em tomadas de decisões na busca da máxima eficiência.

As contribuições de Schmalenbach para a escola alemã de Contabilidade, foram direcionadas para três áreas: (1) Contabilidade e mensuração do resultado através dos conceitos de Contabilidade dinâmica; (2) uniformização de planos de contas contábeis; e, (3) Contabilidade de custos.

Com a Contabilidade de Custos, segundo Schmalenbach, o dirigente de uma empresa pode determinar o "*Optimale Geltungszahl*", termo utilizado por ele para "...determinar o valor ótimo de custo em uma empresa" (Forrester, 1993, p.277). Esta idéia de custo ótimo foi retirada de Carl Menger, um dos primeiros tratadistas da conhecida escola austríaca de economia liberal, da qual Schmalenbach transferiu a teoria econômica da utilidade marginal para o tratamento da Contabilidade de Custos das empresas. Antes disso, ele já havia desenvolvido conceitos que hoje são discutidos nas empresas e nos meios acadêmicos sobre a figura do "controller".

Com relação à Contabilidade Financeira, Schmalenbach vislumbrou um importante instrumento para dirigir uma empresa, ou seja, as contas financeiras periódicas, como refletidas na dinâmica do balanço patrimonial. Ele, segundo Potthoff (1994, p.82), "considera o "*Wirtschaftsprüfer*" (contador com características alemãs) como o advogado da eficiência". Schmalenbach acreditava que era dever do auditor verificar a capacidade dos instrumentos administrativos das empresas na função de promover e garantir um constante crescimento na eficiência do negócio.

Em sua obra: "*Einschränkung des Pfennigdenkens*", Betriebswirtschaftliche Beiträge, 1948, Schmalenbach apresentou a sua idéia de que a teoria de administração de empresas é uma ciência aplicada e que os seus clientes são os que colocam em prática suas idéias. O trabalho e o funcionamento da Contabilidade de uma empresa foi o principal alvo de sua pesquisa, apesar de que a empresa como um todo foi o centro de seu interesse. Schmalenbach pesquisou assuntos relacionados com política de preços, financiamentos por capital próprio e aumentos de capital, avaliação de empresas e organização empresarial. Schmalenbach foi, até o final de sua vida, um pesquisador sobre a administração de empreendimentos, especialmente em assuntos que levavam a uma maior eficiência empresarial e a descoberta das causas dos desperdícios.

Como professor, Schmalenbach destacou-se por sempre dar ênfase ao treinamento dos processos de pensamento para a administração de empresas, especialmente, no direcionamento de seus alunos para a eliminação da ineficiência nas atividades empresariais. Schmalenbach "...não via a administração como uma disciplina voltada para o treinamento de homens de negócios iniciantes. Sua prioridade, no qual ele devotava suas energias como professor, era para o desenvolvimento das habilidades em seus estudantes na aplicação dos pensamentos econômicos na prática" (Potthoff, 1994, p.83). A sua preocupação estava em desenvolver em seus alunos uma segura base teórica, para depois aplicarem na prática.

A primeira publicação de Schmalenbach foi denominada de "*Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*", 1919, publicado em Leipzig com 2 volumes, mais tarde republicada na sua quarta edição, em 1926, com o título de "*Dynamische Bilanz*". Este trabalho tratou da teoria básica sobre a dinâmica dos balanços patrimoniais. Este estudo foi o responsável pela divulgação, por toda Alemanha, das teorias de Contabilidade para orientação de administradores de empresas. Os conceitos de estático e dinâmico apresentados neste trabalho foram fundamentais para categorizar suas teorias contábeis.

Seguindo o conceito dinâmico aceito na Alemanha no início do século, a principal função do balanço patrimonial era a de calcular os lucros. Este processo deveria ser feito através da comparação de períodos, uma vez que os lucros eram definidos como a diferença entre as receitas e despesas. O cálculo dos lucros era visto como a principal tarefa das contas anuais, além disso, as contas de lucros e prejuízos tinham prioridade sobre as demais contas do balanço. Como apresenta Forrester (1993), Schmalenbach não compartilhava da totalidade destes conceitos, pois ele entendia que o balanço era um elemento auxiliar para o cálculo dos lucros. Ele via nos itens individuais do balanço um conjunto de elementos quantitativos transitórios e antecipatórios. Os ativos incluíam, além de dinheiro, pagamentos

a serem recebidos e despesas a incorrerem nos próximos períodos contábeis (traduzindo o adiantamento da performance); por outro lado, os passivos, além do capital, ele considerava a performance subsequente, isto é, dinheiro a ser desembolsado e os rendimentos de períodos subsequentes.

Na opinião de Schmalenbach, o balanço é uma representação da imagem de uma empresa, pois ele conecta as entradas e saídas de caixa e as receitas e despesas de diversos períodos, ajudando na verificação da movimentação dos valores. Para ele, isso é a dinâmica dos balanços. O balanço patrimonial, na sua visão, tem a função de informar tanto os usuários internos, como os usuários externos, ou seja, ele é uma das ferramentas informacionais dos empresários na busca da maior eficiência, assim como é uma base para decisões de acionistas, credores e empregados. Ainda dentro deste contexto, Schmalenbach formulou princípios contábeis para orientação dos balanços patrimoniais, tais como: "...conservadorismo, periodicidade, continuidade, comparabilidade, etc." (Potthoff, 1994, p.84).

Schmalenbach dedicou uma parte considerável de seu trabalho ao desenvolvimento de trabalhos na área da auditoria. Para ele, a auditoria não era um teste técnico, mas algo econômico, baseado nos livros contábeis da empresa. O auditor, na sua opinião, deveria analisar as demonstrações contábeis produzidas para uso interno e verificar se elas apresentavam tudo que era necessário para a política de decisões da empresa. Esta postura, mesmo que de profundo significado empresarial, não foi muito bem aceita. Schmalenbach, em seu manuscrito "*Die Handelsbilanz und andere Bilanzen*" (Contas comerciais e outras contas), de 1943, aponta para a significância da auditoria compulsória, que segundo o seu pensamento, é importante do ponto de vista econômico, pois pode evitar a criação de balanços fraudulentos.

Outra área de particular interesse de Schmalenbach foi a Contabilidade de Custos. Para ele "...a Contabilidade de Custos e a apuração do lucro são os pilares da Contabilidade" (Potthoff, 1994, p.85). Em sua obra "*Der Kontenrahmen*", sobre plano de contas padrão, editado no ano de 1927, em Leipzig, Schmalenbach separou o conceito de custos do conceito de despesas, pois para ele (*apud* Potthoff, 1994, p.85), "aquele uso de produtos que originaram-se na Contabilidade de Custos através da provisão de um serviço econômico são chamados de custo. Aquele uso de produtos que aparece na Contabilidade Financeira são chamados de despesa. Custo e despesas são em grande parte, mas por nenhum meio completamente, o mesmo". O diagrama que tornou-se a base para os estudos de administração de empresas na Alemanha, apresentado anteriormente, foi desenvolvido por Schmalenbach nesta obra de 1927.

A obra "*Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis*", Schmalenbach escreveu em memória de uma economia livre, com sua primeira edição no ano de 1949, publicado nas cidades de Colônia e Opladen, onde ele destacou o perigo para a ordem de um mercado livre, o contínuo crescimento dos custos fixos nas empresas, causados principalmente pela crescente expansão da capacidade empresarial ocorridas após o final da segunda guerra mundial.

A Contabilidade de Custos, para Schmalenbach, não tem um fim em si mesma, ela deve ser vista como um instrumento de auxílio e orientação dentro da empresa. Ela deve ajudar a checar o comportamento dos negócios e a fixar preços, além de ser um instrumento capaz de determinar os preços internos e de dar suporte à conta de lucros. Uma idéia muito útil de Schmalenbach, aponta Kilger (*apud* Potthoff, 1994, p.87), "...foi a transferência do conceito de utilidade marginal da esfera macroeconômica para a Contabilidade de Custos". De acordo com esta perspectiva, na medida em que os fatores de produção são ilimitados, eles devem ser avaliados com referência ao seu custo marginal; por outro lado, na medida

em que fatores de produção são limitados. devem ser avaliados de acordo com sua utilidade marginal.

Com relação à obra que contém o plano de contas padrão, "*Der Kontenrahmen*", como já citada anteriormente, teve sua última edição, a quarta, publicada em 1935, também na cidade de Leipzig. Este livro influencia a teoria e a prática contábil na Alemanha até hoje. O arranjo das contas proposto por Schmalenbach foi dominado por alguns princípios sobre cálculo do lucro e Contabilidade de Custos. Estes princípios, de acordo com Schmalenbach, (*apud* Potthoff, 1994) são:

- deve existir uma estrutura orgânica da atividade contábil de uma firma;
- exigência de Contabilidade de Custos;
- fidedignidade através de uma rápida avaliação mensal das contas;
- identificabilidade das causas do lucro;
- separação dos custos fixos e proporcionais;
- controle dos departamentos individuais e centros de custo;
- comparação de firmas.

Com a publicação da obra "*Die pretiale Lenkung des Betriebes*", em 1948, na cidade de Bremen-Horn, Schmalenbach iniciou um outro campo de investigação de seu interesse: a função de regular os preços internos como uma forma de desenvolver a empresa. O trabalho iniciou com a idéia de que a economia de mercado regula o preço pela oferta e demanda e este serve para avaliar às relações dentro da companhia entre os diferentes departamentos. Como aponta Hax (*apud* Potthoff, 1994, p.88), citando que Schmalenbach "...propôs a idéia de que o responsável individual por uma seção de uma firma deve participar do lucro total da firma na proporção do lucro de sua seção". Hoje este conceito está amplamente aceito no mundo empresarial, especialmente com a divisão de inúmeras

empresas em centros de lucros. A idéia de Schmalenbach era a de que através do regulamento de preços em uma empresa, os administradores departamentais seriam também empreendedores, pois eles teriam liberdade para tomada de decisões e seriam remunerados de acordo com os lucros de seus departamentos. O uso da teoria econômica da utilidade marginal, na concepção de Schmalenbach, deveria ser o ponto básico, pois seria possível a utilização do valor marginal para cálculo dos valores de custo ótimo. O valor de custo ótimo, proposto por ele, descreve o custo marginal como um valor dentro da empresa, isto é como um preço interno. Hax elucida que Schmalenbach apresentou a resolução do problema de cálculo do preço regulado somente para o caso de uma simples circunstância de diminuição de produção industrial, pelo uso da utilidade marginal como base para cálculo. Alguns críticos apontam para a considerável complexidade que representa a utilização do conceito econômico da teoria marginal, especialmente em itens relacionados com a mensuração e agregação da utilidade marginal.

Schmalenbach publicou, em 1915, um livro dedicado à teoria financeira, especialmente voltado para o estudo da teoria do dinheiro e da movimentação do capital. O livro "*Finanzierungen*" teve oito edições, sendo que a primeira edição foi publicada na cidade de Leipzig. Nesta obra, Schmalenbach, considerando a teoria financeira vigente na época, apresentou uma descrição individual dos processos de financiamento. A sua experiência pessoal em auditoria e na direção de algumas empresas foi fundamental para o desenvolvimento deste trabalho. Além desta obra, Schmalenbach publicou, nesta área, o livro "*Kapital, Kredit und Zins in betriebswirtschaftlicher Beleuchtung*", no ano de 1933, na cidade de Leipzig, que tratou do significado do capital, do crédito e dos juros para uma empresa, servindo como uma introdução teórica para uma obra produzida em 1940, intitulada "*Entwurf einer Dienstarrweisung für Finanzleiter nebst Begründung*", que tratou de algumas instruções de como deveria ser administrada as finanças de uma empresa. Schmalenbach deu ênfase aos prognósticos naturais de um plano financeiro como um meio

de evitar surpresas financeiras. Ele fez referência ao modismo dos orçamentos que tomaram conta da América, mas acreditou que o plano orçamentário seria importante para a situação alemã, considerando que este trabalho foi escrito em 1940.

Outro assunto de interesse de Schmalenbach foi a questão da avaliação de companhias. "...tanto academicamente, como nas suas atividades de consultoria"(Potthoff, 1994, p.90). Sua primeira obra escrita nesta direção foi publicada em 1917 e denominou-se "*Die Werte von Anlagen und Unternehmungen in der Schätzungstechnik - Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*", tratando da importância do valor capitalizado na teoria da avaliação. O ponto central desta obra foi a estimativa de valor dos ativos fixos e da empresa. Na segunda edição, Schmalenbach dedicou um capítulo somente à avaliação de empresas, sendo que esta obra foi a base para a moderna teoria de avaliação de empresas alemã. Schmalenbach, na sexta edição do livro "*Finanzierungen*", afirmou que o valor de alguma coisa é determinada somente pela utilidade que ela possa trazer, pois, se alguma coisa que não tem utilidade, não tem valor. Para ele, conforme afirmação na segunda edição de 1921 do livro "*Finanzierungen*", é um erro pensar que a avaliação total da empresa tem como base a avaliação individual de todas partes componentes de seu ativo, ele acreditava que o total não é o mesmo que a soma das partes. Schmalenbach considerou o valor capitalizado como o núcleo da avaliação de empresas.

Além dos assuntos já mencionados, Schmalenbach dedicou-se a outras campos de interesse. No trabalho escrito em 1941, intitulado "*Über die Dienststellengliederung im Grobetriebe*" e publicado em 1959, após a sua morte, Schmalenbach tratou de questões sobre organização de empresas. Escreveu também sobre as causas da distorção dos preços e os problemas da estabilidade do valor da moeda, na obra "*Über die exakte Wirtschaftslenkung*", escrito em 1943. O último grande trabalho de Schmalenbach foi publicado em 1949, seis anos antes de sua morte, versando sobre as memórias de uma

economia livre, publicado em Colônia e Opladen, com o título de *“Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis”*.

14.1.2 - FRITZ JULIUS AUGUST SCHMIDT

14.1.2.1 - SUA VIDA

Schmidt nasceu no ano de 1882, na Alemanha. Os primeiros passos importantes de sua vida foram sumarizados nos anais do Segundo Congresso Internacional de Contabilidade de 1926. Este sumário foi apresentado pelo próprio Schmidt, em um trabalho apresentado neste congresso intitulado *“Profit and Balance Sheet Value”*: 378-436, Proceedings, Het International Accountants Congress, Purmerend: J. Muuses. Este trabalho foi republicado pela editora Arno Press, em 1980, na cidade de Nova York. Conforme o próprio Schmidt, suas primeiras experiências foram de 1906 a 1909, quando estudou na Escola de Economia de Leipzig e nas Universidades de Leipzig e Besançon. Entre 1909-10, foi professor do Colégio de Negócios e Comércio em Dortmund. De agosto de 1910 a abril de 1912, foi professor assistente. De abril de 1912 a abril de 1913, tornou-se conferencista de administração de empresas e professor universitário, principalmente na Universidade de Frankfurt. Trabalhou como professor visitante nas Universidades de Côlonia, em 1912, Mannheim, em 1922, e Viena, em 1925. Schmidt morreu em 1950.

14.1.2.2 - SUA OBRA

Schmidt teve uma formação universitária direcionada para a área de administração de empresas, além disso, trabalhou por nove anos em empresas de venda, de manufatura,

livrarias, empresas de seguro e de importação e exportação. Somando a isso, Schmidt também estudou e ensinou economia em várias universidades alemãs o que lhe rendeu, em 1920, seu primeiro trabalho direcionado para os fundamentos da Economia. Como apresenta Clarke (1994, p.96). Schmidt foi "...um treinado economista e observador, ele escrevia ou tinha grande participação em trabalhos sobre bolsa de valores e negócios com moeda estrangeira". Seus trabalhos incluíam análises de pensamentos econômicos correntes, especialmente teoria do preço, teoria marginal e os trabalho de Irving Fisher sobre indexação.

Um dos maiores problemas enfrentados pelos críticos com relação ao seu trabalho, foi a barreira da língua, uma vez que a maioria de seus estudos foram escritos em alemão. Seus trabalhos mais conhecidos, fora da Alemanha, foram os publicados em revistas com circulação mundial e em inglês, tais como: "*The Valuation of Fixed Assets in Financial Statements*", publicado na *The Accountant*, 16 de novembro de 1929, páginas 616-29; "*The Basis of Depreciation Charges*", publicado na *The Harvard Business Review*, abril de 1930, páginas 257-64; "*The Importance of Replacement Value*", publicado na *The Accounting Review*, setembro de 1930, páginas 235-42; "*Is Appreciation Profit?*", publicado na *The Accounting Review*, setembro de 1931, páginas 289-93. Schmidt, segundo Clarke e Dean (1996), escreveu 16 livros e 120 artigos ao longo de sua vida.

Para Macdonald (*apud* Clarke, 1994, p.96), Schmidt foi o responsável por ter ultrapassado, pelo menos em parte, a barreira da língua e ter sido considerado como o idealizador das idéias fundamentais da teoria do valor. Como aponta Mattessich (1982, p.352), "...ele foi o primeiro a desenvolver uma estrutura teórica totalmente madura tratando de Contabilidade inflacionária". Mattessich descreve a teoria de Schmidt como um genuíno sistema de custo corrente.

Schmidt, com relação a preço e à Contabilidade a nível de preço, considerou os mecanismos de indexação em sua obra: "*Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung*", publicada em Berlim, em 1924, pela editora Spaeth und Linde, apresentando apenas soluções parciais. Em sua opinião, como apresenta Clarke (1994, p.96), "...existe falha em analisar firmas e suas Contabilidades em um contexto de economia de mercado, particularmente no estado de depressão pós-guerra". Schmidt, em seu livro intitulado "*Die organische Bilanz in Rahmen der Wirtschaft*", publicado, em 1921, na cidade de Leipzig, pela editora G. A. Gloeckner, percebeu que a Contabilidade tem uma faceta integrante de uma teoria econômica em equilíbrio, pois, para ele, a empresa não pode operar em um vácuo, já que ela faz parte de uma economia de mercado, sendo que o gestor deve ter uma clara concepção da origem de seus recursos, dos lucros e prejuízos.

O fundamento da teoria contábil de Schmidt foi capturada por Schwantag (*apud* Clarke, 1994, p.97). Para Schwantag, o resultado dos estudos acadêmicos de Schmidt geraram a concepção orgânica da Contabilidade a valores correntes em sua teoria das relações de valores na administração de empresas, derivada das relações de valor na economia. Antes ele tinha analisado a substância dos processos de relações de uma empresa do ponto de vista econômico. O ponto de partida foi uma experiência prática dos efeitos da inflação e da queda da produtividade resultante do período de guerra e do pós-guerra, que conduziu para o descrédito da moeda, o desgaste e a destruição de ativos fixos e a baixa moral e produtividade da capacidade de trabalho de uma forma sem precedentes. Contra esta situação econômica a medida usada (unidade monetária) era flexível e esta flexibilidade foi levada para as contas. Schmidt propôs uma Contabilidade a valores correntes em uma deliberada tentativa de colocar uma teoria contábil para uma empresa dentro de um contexto de uma economia dinâmica.

Schmidt publicou dezesseis livros, sendo que o de maior sucesso, segundo os críticos, foi a obra: *“Die organische Tagesuertbilang”*, cuja primeira edição foi publicada, em 1929, na cidade de Leipzig, pela editora Goeckner. Este livro foi republicado mais duas vezes. Além de dezesseis livros, Schmidt escreveu mais de 120 artigos de assuntos variados, sendo que os mais importantes versaram sobre bolsa de valores, moeda estrangeira, práticas bancárias, Contabilidade a valores correntes, custos, preços, teoria dos ciclos, teoria de taxas e outros assuntos ligados à educação e à Contabilidade e Economia. De acordo com Schwantag (*apud* Clarke, 1994, p.97), as publicações de Schmidt cobrem três estágios: (1) livros e artigos (1907 a 1918), onde ele recordou observações de bolsa de valores e práticas bancárias, resultando em registros e classificações de formas e métodos de negócios; (2) trabalhos de 1918 a 1936 visando uma construção teórica contábil e de negócios econômicos, oriundos de observações particulares; e (3) depois disso, Schmidt trabalhou na solidificação do segundo estágio, através da consolidação de uma consistente teoria de administração de negócios. Seus principais trabalhos de Contabilidade foram desenvolvidos durante a mudança do pensamento administrativo europeu ocorrido no início do século vinte, do balanço estático, para as teorias de orientação e para o balanço dinâmico. Schmidt não contribuiu somente como teórico da Contabilidade corrente, mas na literatura de negócios em geral.

Mesmo que não tenha adotado os princípios de economia clássica em seus trabalhos, Schmidt seguiu as teorias de Ricardo que trataram dos princípios de política econômica e tributação, ditadas em 1817, ao afirmar em seu livro *“Der Wiederbeschaffungspreis des Umsatztages in Kalkulation und Volkswirtschaft”*, publicado no ano de 1923, em Berlim, pela editora Spaeth und Linde, “...que determinar o preço de alguns produto não é o verdadeiro gasto com ele, mas os custos envolvidos na reprodução de tal produto” (Schmidt, *apud* Clarke, 1994, p.98). Schmidt foi dos um acadêmicos alemães que, na década de vinte, trabalharam no desenvolvimento da teoria econômica dos negócios ou teoria da

firma. Ele foi reconhecido como o líder intelectual dos teóricos que advogavam sobre a teoria orgânica da firma.

Um dos que melhor traduziu o trabalho de Schmidt, com relação ao balanço orgânico, foi Schranz (1930, p.166). Na sua opinião, o balanço orgânico de Schmidt é um balanço patrimonial de tempos de inflação. Schmidt empenhou-se em estabelecer princípios que prevalecem também em tempos de diminuição do valor da moeda corrente, ou seja, em tempos de inflação. Para Schranz, os organicistas enfatizam o princípio de que somente o valor dos objetos devem ser incluídos no balanço. Quanto à distribuição de lucros, somente é permitido se a distribuição não afetar as reservas substanciais da empresa. Para a determinação dos resultados devem ser empregados valores do dia em que o balanço patrimonial for construído. O lucro derivado das vendas, continua Schranz analisando o trabalho de Schmidt, deve ser encontrado pela diferença entre o preço de reposição corrente e o preço de venda. A diferença entre o preço de aquisição e o preço de venda deve ser excluído do cálculo do resultado, porque esta diferença somente causou a mudança no valor dos ativos da empresa. Esta diferença deve ser levada como um item corretivo, para a conta de capital próprio da empresa. Neste caminho é possível demonstrar a flutuação do poder de compra do capital próprio da empresa. Na preparação do balanço patrimonial devem ser calculados com os mesmos valores, isto é, valores correntes do dia da demonstração. Desta forma é possível obter uma figura corrente do lucro alcançado por venda e podem ser eliminados os diferentes preços de aquisição. Estas propostas de Schmidt caracterizam, na realidade, as propostas da moderna teoria contábil do custo corrente. Entre os autores que utilizaram estes conceitos na Contabilidade de Custos e na elaboração de demonstrações contábeis, merecem destaque Edwards e Bell (1961).

Contemporâneo de Schmidt, o holandês Theodore Limperg Jr. (nasceu em 1879 e morreu em 1961) pode ser considerado, juntamente com o próprio Schmidt, um dos

mentores teóricos do custo corrente corrigido. Embora os trabalhos de Limperg tenham sido mais aceitos, especialmente para os norte-americanos, existem evidências, como aponta Camfferman (1994), que os trabalhos de Schmidt foram anteriores aos de Limperg.

A teoria contábil orgânica desenvolvida por Schmidt estava alicerçada em vários princípios, sendo que as suas características essenciais foram apresentadas por Clarke (1994, p.100-2). As mais destacadas características serão sumariadas abaixo:

-a teoria contábil deve ser consistente com a teoria de equilíbrio econômico. A teoria da firma é complementar para a teoria contábil, em uma abordagem descrita como orgânica. Especialmente esta teoria está baseada no princípio da manutenção relativa do valor:

-os ativos devem ser demonstrados por seus custos de reposição na data do balanço;

-Schmidt entendeu exatamente os efeitos das mudanças no nível geral de preços. Ele examinou isto em vários trabalhos, tais como: "*Gewin und Scheingewinn der Unternehmung*", escrito em 1922; "*Bilanzberichtigung durch indexziffern (goldmarkbilanz)*", escrito também em 1922; "*Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung*", livro publicado em 1924, na cidade de Berlim, pela editora Spaeth und Linde; além dos artigos publicados na Revista *The Accountant*, em 1929, na revista *The Accounting Review*, em 1930 e nos anais do segundo Congresso Internacional de Contabilidade de 1926. O que Schmidt propôs, em essência, é um sistema orgânico com uma forma de Contabilidade estabilizada;

-o lucro dos empresários não pode afetar o total necessário para manutenção dos ativos produtivos da empresa. O ponto principal da abordagem contábil a valores correntes é a manutenção do estado físico real da empresa. A empresa somente terá lucro se o

produto das vendas for superior ao seu custo de reposição ou reprodução na data da venda. Schmidt estava preparado a modificar sua base de custo de reposição por manutenção de capital em caso de ativos especulativos, quando eram financiados por empréstimos;

-mudanças no valor dos ativos fixos não eram registradas como lucros; o aumento ou diminuição nos valores eram registradas em uma conta especial de reserva de capital. Novamente, este princípio era modificado quanto se tratava de ativos especulativos;

-embora Schmidt tenha reconhecido a distinção entre mudanças gerais e específicas de preço e seus diferentes impactos sobre os negócios, ele rejeitou a incorporação nas contas das mudanças a nível geral de preços.

Estas idéias de Schmidt sobre Contabilidade a valores correntes certamente impactaram o desenvolvimento da atual proposta de custo de reposição, o que o coloca como um dos principais pensadores contábeis do século vinte, embora, talvez pela barreira da língua, poucos tenham feito este destaque.

14.2 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA ALEMÃ AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

A escola alemã foi prodigiosa na contribuição ao processo de comunicação contábil, especialmente nas figuras de Schmalenbach e Schmidt.

Esta contribuição materializa-se no próprio centro de interesse das duas disciplinas que compreendem o estudo contábil na Alemanha. A "*Betriebswirtschaftslehre*" procura explicar e conhecer as atividades empresarias, assim como determinar princípios para o seu

melhor gerenciamento, ou seja, é uma disciplina voltada para a análise empresarial e para o auxílio deste gerenciamento. Esta análise e este auxílio manifestam-se através de instrumentos materiais (sinais) que tornam possível este fim, tanto em termos de mensagens sobre fatos acontecidos no passado, como em mensagens direcionando o gerenciamento futuro. A outra disciplina denominada de "*Rechnungswesen*", muito mais aplicada, concentra-se no estudo do conjunto de registros efetuados nos organismos econômicos como o objetivo de fornecer subsídios para demonstrações da gestão, servindo de base de orientação e controle para administradores e para outros usuários das informações contábeis da entidade.

Schmalenbach, como um dos mentores intelectuais da "*Betriebswirtschaftslehre*", dedicou grande parte de seu trabalho às investigações dos problemas particulares da vida das organizações. Para ele, as explorações econômicas de uma atividade empresarial desempenham uma função social que deve ser apurada e informada pelas conveniências gerais da sociedade. As mensagens contábeis são primordiais para o alcance da finalidade social da disciplina, pois somente, na concepção do próprio Schmalenbach, é possível revelar a eficiência da entidade, do ponto de vista de sua evolução econômica e social, através das demonstrações contábeis.

A disciplina de "*Rechnungswesen*", que é composta por quatro campos distintos de atuação: escrituração, cálculo de custos, orçamentos e estatística da exploração, operacionaliza-se através do sistema de informação contábil, tendo em vista que os fatos econômicos a serem escriturados, assim como o cálculo dos custos, a elaboração de orçamentos e a análise estatística do gerenciamento operacional da empresa somente serão passíveis de operacionalização se inseridos dentro do contexto informacional da organização. Os elementos a serem registrados precisam ser comunicados para que a dinâmica empresarial seja reproduzida em demonstrações contábeis. Da mesma forma para

os custos, pois somente será possível sua apuração a partir de um sistema de informações contábeis capaz de capturá-los e informá-los de forma precisa e confiável para seu conhecimento. De modo semelhante, o desenvolvimento de orçamentos e de estatísticas somente serão possíveis dentro de um sistema de informações bem desenhado. Para a escola alemã, o sistema de informações contábeis tornou-se uma peça fundamental, pois seus doutrinamentos concentram-se, em grande parte, na tentativa de melhor revelar o comportamento empresarial. Esta revelação é tão importante para os alemães, que vários estudiosos desenvolveram teorias de balanços, como uma tentativa de qualificar a informação contábil, especialmente a teoria orgânica (Schmidt defendeu que o balanço orgânico poderia informar, além do estado patrimonial da entidade, seus reais resultados do exercício) e a teoria dinâmica (para Schmalenbach o balanço tem a função de informar os usuários internos e externos, sendo um instrumento empresarial na busca de maior eficiência através da representação da imagem da empresa, conectando as entradas e saídas de caixa e as receitas e despesas de diversos períodos, ajudando na verificação da movimentação dos valores, ou seja, na sua dinâmica).

Schmalenbach percebeu a necessidade dos gestores por informações qualificadas e confiáveis como forma de fundamentarem suas decisões, para isso, dentro de sua proposta doutrinária, desenvolveu um plano de contas capaz de melhor direcionar estas informações. Esta proposta, que posteriormente fundamentou legalmente a Contabilidade alemã, balizou o envio de mensagens entre os emissores e os receptores, tendo em vista o desenvolvimento de princípios reguladores do processo de comunicação - elemento indispensável para que as informações tornem-se mais confiáveis. Um dos objetivos do plano de contas de Schmalenbach foi a criação de um sistema de informações comparável a um banco de dados, permitindo rápidas tomadas de decisões. Este conceito de banco de dados, embora tenha sido apresentado no início do século é, ainda hoje, um dos principais elementos conceituais da Contabilidade. Para Iudícibus (1980, p.17), a Contabilidade deve ser capaz de construir

“...um ‘arquivo básico de informações contábil’, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários tipos de usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele tipo de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou ‘data-base’ estabelecido pela Contabilidade”.

O sistema de informação de Schmalenbach classifica os custos por natureza, funções, extensão de variabilidade e de produtos, assim como propõem o cálculo dos custos por produto. Estas informações são indispensáveis para fundamentar as tomadas de decisões dentro das empresas.

Schmalenbach preocupou-se muito com o usuário interno das informações contábeis, tanto que sua visão com relação aos acionistas era um tanto quanto cética ao afirmar que (*apud* Forrester, 1993, p.195) ‘uma grande parte dos investidores, os especuladores, não dão muita importância para a melhor informação sobre o progresso dos negócios. Da parte remanescente, nós devemos excluir um grande número de pessoas que seguem suas próprias percepções para serem acionistas da companhia, não estão aptos a ler um balanço patrimonial ou uma conta de ganhos e perdas’.

Schmalenbach publicou seus primeiros trabalhos sobre princípios contábeis após as primeiras edições de sua obra sobre Contabilidade Dinâmica. Seus estudos tratavam de pesquisas sobre os princípios do conservadorismo, periodicidade, continuidade, comparabilidade, custo histórico, etc. Além destes estudos sobre princípios reguladores de como a prática contábil deveria posicionar-se diante do sistema econômico e social em que estava inserida, vários outros trabalhos sobre o conteúdo das demonstrações contábeis foram realizados. Schmalenbach publicou monografias sobre ativos fixos, reservas, contratos e transações pendentes, pensões, etc. Apesar de priorizar seus estudos em problemas voltados à apuração do resultado, Schmalenbach preocupou-se com a qualificação das

informações das demonstrações contábeis e com o ordenamento do sistema de regras que regem a confecção destas demonstrações.

Preocupado com a qualidade da informação contábil constante das demonstrações contábeis, Schmalenbach publicou um livro, em 1934, apontando para a importância da auditoria compulsória, pois, segundo sua concepção, seria muito importante do ponto de vista econômico, já que poderia evitar a criação de demonstrações fraudulentas. A confiabilidade nas mensagens contábeis para os vários usuários, foi uma das principais preocupações de Schmalenbach.

Juntamente com Schmalenbach, Schmidt destacou-se como um grande colaborador no processo de comunicação contábil dentro da escola alemã. As idéias de Schmidt sobre Contabilidade a valores correntes, especialmente na forma de publicação das demonstrações contábeis, causou uma certa sublevação no pensamento contábil alemão. Graças aos seus estudos, foi introduzida uma nova forma de ver a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Financeira, responsável pelos relatórios para usuários externos à entidade. Na década de 60, Edwards e Bell (1961) aprofundaram este aspecto doutrinário da Contabilidade, com a publicação de uma obra onde foi desenvolvida uma teoria sobre os resultados dos negócios e a forma como esta teoria pode ser aplicada em termos de registros e demonstrações contábeis. Schmidt foi, sem dúvida, o precursor desta teoria. No Brasil, pesquisas neste campo foram desenvolvidas por Iudícibus (1966) e por Martins (1972).

Schmidt buscou, na sua teoria orgânica, uma forma de qualificar a mensagem contábil, tendo em vista a Alemanha do início do século. Como aponta Sweeney (1927), a Alemanha passou por grandes dificuldades em função das altas taxas de inflação. O sistema desenvolvido por Schmidt buscou uma forma de estilizar as demonstrações contábeis, para que suas informações pudessem ser utilizadas mesmo em um período inflacionário. Ele foi

um dos responsáveis pelo desenvolvimento de uma estrutura teórica voltada para uma Contabilidade inflacionária, ou seja, voltada para uma Contabilidade que apresente informações confiáveis mesmo em uma economia instável.

A escola alemã, incontestavelmente, foi responsável por um grande avanço no processo de comunicação contábil, pois ela conseguiu captar e buscou o que de mais importante existe dentro da Contabilidade: a qualificação da informação.

15 - MODERNA ESCOLA ITALIANA - ECONOMIA AZIENDALE

A moderna escola italiana, mais conhecida como economia aziendale, é o resultado de um processo evolutivo da Contabilidade italiana, iniciado, pelo menos em termos formais, com Leonardo Fibonacci e encerrado com Gino Zappa.

Como forma de entender este processo evolutivo da Contabilidade italiana, é importante que se faça algumas referências ao passado.

Alguns pesquisadores italianos, entre eles Canziani (1980), dividiram este processo em cinco períodos contábeis:

- período empírico das partidas dobradas, que vai da idade média até o final do século dezoito;
- a revolução cincocontista, de Napoleão a Cerboni (primeira metade do século dezanove);
- a revolução Cerboniana, da metade até o final do século dezanove;
- a revolução de Besta (Escola de Veneza), de 1880 até a segunda guerra mundial;
- a revolução de Zappa, de 1922 até os dias de hoje.

O primeiro teórico que se destacou no estudo das partidas dobradas foi Fibonacci, embora vários outros tenham se dedicado a este estudo. Alguns autores atribuem, como já discutido anteriormente, a origem das partidas dobradas a atividades marítimas durante a idade média, especialmente em cidades como Veneza e Gênova, outros apontam para

idades não marítimas, como por exemplo Florença. Mas, foi Pacioli o grande responsável pelo desenvolvimento das partidas dobradas, tendo em vista que ele estava historicamente no lugar certo e na hora certa, ou seja, ele foi o responsável pela publicação do primeiro livro impresso que tratou sobre partidas dobradas, já que Veneza era um grande centro gráfico e a publicação do livro ocorreu um pouco após o processo de impressão ter sido trazido para a Itália. Até então, todos os livros eram manuscritos, o que dificultava sua divulgação.

O intervalo de tempo que compreende do século quinze ao final do século dezoito, foi marcado por um período de decadência econômica, social e política, refletindo, como não poderia deixar de ser, no desenvolvimento da Contabilidade. Este período, apesar do pouco progresso teórico vivido pela Contabilidade, foi responsável pela consolidação das partidas dobradas.

O final do século dezoito presenciou a defesa de um novo paradigma que agitou o campo doutrinário da Contabilidade. O francês Degrange apresentou sua teoria das cinco contas, que difundiu-se na França de Napoleão, chegando a Itália nos primeiros anos do século dezanove, especialmente no norte deste país.

O período seguinte marcou o desenvolvimento teórico que vai dos trabalhos de Cerboni aos trabalhos de Besta.

A idéia básica de Cerboni foi a de dar uma absoluta personalidade às contas de partidas dobradas. Para ele (*apud* D'Auria, 1959, p.125), "credor e devedor devem ser, sempre, uma pessoa natural ou jurídica capaz de direitos e obrigações, ou em si, ou por meio de sua representação. Donde os lançamentos do deve e do haver devem, sempre,

produzir um efeito pessoal, efetivo”. As idéias do personalismo (e da logismografia) foram, aos poucos, eliminando a influência francesa sobre a Contabilidade italiana.

A evolução histórica da Contabilidade italiana (do século dezenove) caracterizou-se por três causas especiais, como aponta Canziani (1994). Primeira, devido ao papel público de seu fundador, a logismografia foi difundida para as contas públicas; segunda, ela foi considerada como uma contribuição puramente italiana, uma forma de reafirmar a recuperação nacional em termos técnicos e científicos; terceiro, os teóricos procuraram através dos anos ampliar e aprofundar a teoria logismográfica para torná-la mais compreensível.

A dificuldade de harmonizar a teoria logismográfica existente com novas práticas vividas na Itália, foi uma das mais importantes causas para a formação de novas teorias contábeis. Com o aumento da complexidade das empresas, causada pelo desenvolvimento econômico italiano, a profunda complicação burocrática do sistema de partidas dobradas de Cerboni, inviabilizou em grande parte sua aplicação, dando campo para o surgimento de novos desenvolvimentos teóricos.

Diante deste quadro consumou-se uma das primeiras reais revoluções científicas proporcionadas por Fabio Besta, dando uma nova base teórica para a Contabilidade. Besta, como aponta Canziani (1994), trabalhou com o método histórico de análise, considerando conjuntamente os aspectos administrativos e de registros contábeis das empresas, além de adotar o método epistemológico de Spencer para analisar os objetivos, os métodos e os conteúdos da Contabilidade e da Auditoria. Spencer foi um filósofo inglês que dedicou-se à interpretação da realidade, com base no princípio da evolução, defendendo uma estrutura divisional para as ciências. Besta, diante desta análise conjunta, deu uma nova vida à teoria geral da Contabilidade, defendendo sua inclusão como uma ciência, assim como o Direito. a

Economia, a Matemática, etc. Esta proposta teve como filosofia colocar a Contabilidade não como mero instrumento de registro, mas como uma ferramenta ligada ao controle da riqueza da entidade.

O início do século vinte presenciou um grande avanço teórico para a Contabilidade. Os problemas contábeis passaram a ser tratados como um conjunto de elementos de natureza prática e teórica, dentro de um contexto científico. Isto ficou claro especialmente em Besta, ao trabalhar na tentativa de colocar a Contabilidade como uma ciência ao mesmo nível científico de outras ciências e ao adotar o positivismo clássico de sua época. Besta sofreu influência não somente do filósofo inglês Spencer, mas também do filósofo francês Comte, que desenvolveu a essência do positivismo. A substância do positivismo concentra-se na importância dos fatos e das experiências para o progresso científico, ou seja, o positivismo procura as leis e não as causas dos fenômenos.

As teorias de Besta tiveram ascendência a nível prático, acadêmico e científico do período que vai do final do século dezenove à segunda guerra mundial. A maioria de seus seguidores, incluindo Alfieri, D'Alvise, Ghidiglia, Rigobon, entre outros, dominaram a Contabilidade, a nível acadêmico, na Itália durante os primeiros anos do século vinte. Este domínio cultural foi reforçado depois da queda de importância da escola de Cerboni. Os anos que se seguiram, do ponto de vista contábil, representaram a aplicabilidade das teorias de Besta em diferentes tipos de empresas.

O progresso teórico da Contabilidade continuou na figura de Gino Zappa. Zappa foi um dos mais brilhantes alunos de Besta. Como aponta Canziani (1994), Zappa inicialmente adotou o positivismo tradicional que dominou as ciências sociais no mundo durante o final do século passado e início deste século. Entre 1910 e 1920, Zappa, por algum motivo desconhecido para os pesquisadores, modificou sua forma de pensar, escrever e conceituar

Contabilidade. Os contratos não resolvidos entre Cerboni e Besta foram o principal ponto de partida para o trabalho revolucionário de Zappa. Além disso, como aponta Canziani (1994), existiam problemas não resolvidos relacionados com o conceito de valor, tanto na área econômica, como de negócios, originados especialmente a partir das teorias do economista David Ricardo - para muitos estudiosos, como Hunt (1989), o mais rigoroso entre os economistas clássicos - e problemas sobre a natureza do resultado e sua relação com a riqueza. Zappa dedicou a obra "*Le valutazioni*", de 1910, ao debate sobre a natureza do resultado. Além destes problemas, as duas primeiras décadas do século vinte presenciaram o aparecimento de novas teorias epistemológicas, entre elas o positivismo crítico, que influenciou Zappa.

Os conteúdos práticos de estudos voltados para empresas, inclusive na área contábil, ainda prevaleceram por muito tempo, mas suas relações com teorias científicas apresentavam-se problemáticas. Nesta fase, o positivismo crítico espalhou-se rapidamente e dominou com grande força as leis e a economia, representando uma conjugação entre o positivismo e o idealismo. O idealismo é uma doutrina filosófica que faz a realidade depender do conhecimento, ou seja, que entende o ser como primariamente ser dado na consciência. Para os idealistas ser é perceber. De acordo com o positivismo crítico, o trabalho científico deve ser realizado a partir da definição de uma hipótese geral que será utilizada para a seleção dos principais fatos científicos a serem analisados, sendo que ao pesquisador é permitido corrigir, modificar e especificar hipóteses. Uma vez selecionado os fatos científicos, eles devem ser reunidos em grupos, séries, relacionamentos e hierarquias com o objetivo de obter-se um processo de abstração-generalização que represente verdadeiramente o conhecimento científico expresso em princípios.

Como indica Canziani (1994), Zappa concluiu que os estudos das atividades econômicas de uma empresa são independentes e representam um combinação sistêmica e

complexa de fatores de produção. Dentro deste contexto, a teoria contábil, para ele, deve estar aberta à análise dos fatores interdependentes pertencentes à vida das empresas, relacionados com seu presente e com seu futuro. Além disso, ela deve ser capaz de demonstrar o relacionamento, em termos de espaço e tempo, entre os fatos administrativos e suas conexões econômicas com a empresa. Os sistemas contábeis, para Zappa, devem representar a formação do resultado, que está relacionado com todos os fatos administrativos e com toda dinâmica da empresa. Para ele (*apud* Canziani, 1994, p.150), “...o resultado é o mais importante fenômeno econômico da firma...”.

As idéias de Zappa revolucionaram a Contabilidade de sua época. Os pontos característicos de sua escola podem ser resumidos em dois segmentos: a tentativa de integrar em uma única disciplina todos os conhecimentos da vida econômica da entidade; e, desenvolver uma teoria para a Contabilidade a partir do resultado, sendo que este representa o produto algébrico dos custos e proveitos (receitas) resultantes das operações da entidade.

Para muitos pesquisadores, entre eles Franceschi (1994), um dos autores que mais contribuíram para o desenvolvimento do pensamento econômico aziendale e, portanto, influenciaram Zappa, foi Gomberg. Sua contribuição consistiu na individualização da disciplina de “*Einzelwirtschaftslehre*”, que representou a primeira tentativa de desenvolver uma doutrina de economia aziendale a nível científico, além de subdividi-la em três doutrinas menores: uma técnica econômica, uma doutrina de organização e administração e uma ciência da Contabilidade. Gomberg, com seu trabalho, inseriu definitivamente o conceito de unidade econômica individual dentro do estudo doutrinário contábil. Além de Gomberg, muitos outros estudiosos antes de Zappa, também haviam estudado a relação íntima entre fenômenos contábeis e econômicos. Mas foi Zappa o mais brilhante tratadista a demonstrar a vinculação da gestão com a Contabilidade. Como próprio Zappa afirma (*apud* Silva, 1959, p.200), “a nossa ciência estuda as condições de existência e as manifestações de vida das

'aziende'. É a ciência da administração econômica das 'aziende', ou, mais simplesmente, a economia aziendale”.

Zappa seguiu a tendência de reunir em uma só disciplina a doutrina da gestão, a doutrina da organização e a Contabilidade, formando um único corpo doutrinário autônomo com um grande campo de atuação. A doutrina da gestão está voltada para uma definição de um conjunto de princípios destinados a servir de instrumento de auxílio à ação da gestão. A doutrina da organização está direcionada para o estudo da constituição e harmonização do organismo pessoal da entidade. A Contabilidade tem como função a demonstração dos resultados da gestão, através da observação adequada ao estudo quantitativo dos fenômenos empresariais.

O outro ponto central do pensamento doutrinário de Zappa foi o de desenvolver um sistema teórico contábil a partir do resultado. A Contabilidade, para Zappa, deve ocupar-se da demonstração dos fatos da gestão e não deve simplificar-se em um simples método de registro. Para que esta demonstração seja possível é necessário que todos os fatos a demonstrar sejam conhecidos. Estes fatos, no entender de Zappa, são fenômenos econômicos que, normalmente, fazem parte de um fluxo de trocas monetárias entre a entidade e economias externas. A vida econômica e financeira da entidade somente será plenamente conhecida a partir da total revelação destes fatos pela Contabilidade. A finalidade desta demonstração é a de conhecer os custos e receitas provenientes da gestão empresarial, ou seja, é de conhecer o resultado.

A passagem do sistema patrimonial para o sistema de resultado somente pode ser entendido se enquadrado na vasta obra de renovação e desenvolvimento doutrinário de Zappa. O que diferencia o sistema de resultado do sistema patrimonial, é que o patrimonial admite a avaliação autônoma dos elementos patrimoniais e de suas variações e considera o resultado

do exercício como a soma algébrica de lucros e prejuízos individuais. sendo que o objetivo principal é o da contínua demonstração do patrimônio da entidade. Por outro lado, no sistema de resultado (ou rédito) desenvolvido por Zappa, o contínuo conhecimento do patrimônio não é o ponto principal, pois neste sistema, a determinação do patrimônio e de seus componentes possui um papel secundário, pois serve apenas para dividir os resultados entre os vários exercícios. O sistema de resultado baseia-se na premissa de que todas as operações da entidade são interdependentes e complementares, sendo que não torna-se possível, portanto, a apuração do resultado de uma única operação ou de um conjunto de operações isoladamente.

Para a determinação do resultado do exercício, de acordo com a teoria zappiana, é necessário que o patrimônio de funcionamento da organização seja totalmente conhecido. Na revelação do patrimônio surgem, na maioria dos casos, valores estimados com base em previsões muitas vezes de longo prazo.

O resultado do exercício, na concepção de Zappa (*apud* Silva, 1959, p.205), pode ser definido "...como o incremento ou decremento sofrido pelo capital, em determinado período administrativo, em consequência das operações de gestão". O resultado e o capital podem ser vistos como duas diferentes visões do mesmo fenômeno. O capital é a representação do conjunto de elementos do ativo e do passivo que vão gerar o resultado da entidade, ao passo que o resultado é a representação das mudanças dos componentes patrimoniais em um determinado período. O resultado é produto do exercício da gestão, tornando-se impraticável sua vinculação apenas com determinados elementos patrimoniais, mas sim com o total do patrimônio funcional administrado.

Um elemento essencial na teoria zappiana é o preço. Para ele, tanto o patrimônio como o resultado representam uma função direta de negociações de preços. A demonstração

dos elementos patrimoniais e dos componentes do resultado somente será aceitável a partir da revelação com base em preços praticados ou previstos, baseados no presente, passado ou futuro. Os preços, como descreve Silva (1959), fazendo referência à doutrina de Zappa, podem ser encarados de dois pontos de vista: monetário ou financeiro e lucrativo ou econômico, ou seja, quando da ocorrência das trocas entre a entidade e a economia externa podem ocorrer trocas que resultam em entradas e saídas de dinheiro ou variações similares (por exemplo uma cobrança de duplicata), ou podem gerar a formação dos componentes positivos e negativos do resultado (proveitos e custos).

O patrimônio pode ser dividido, na concepção doutrinária da moderna escola italiana, em dois grupos: valores numerários e valores negociados. Os valores numerários de ativo e passivo são constituídos pelas entradas e saídas de dinheiro da entidade, ao passo que os valores negociados derivam dos valores numerários ou são o resultado do confronto entre eles, ou ainda, podem ser o produto de estimativas. Os valores numerários podem ser certos (como o caixa que exprime a quantidade de moeda em poder na entidade), assimilados (como os créditos e débitos temporários derivados de compras e vendas a prazo que temporariamente substituem a moeda) e presuntivos (como as provisões para crédito de liquidação duvidosa que representam previsões que terão manifestação numerária certa ou assimilada no futuro). Um exemplo de valor negociado é a transferência de um bem móvel ou imóvel de um sócio para a sociedade, cujo valor será o resultado de um processo de avaliação e não derivado de uma saída numerária. São considerados valores negociados as immobilizações, os bens destinados a venda, os débitos e créditos não numerários e de financiamento que não surgem como substitutos do dinheiro na liquidação de trocas monetárias.

O conhecimento periódico do resultado do período é indispensável para uma análise do desempenho da entidade e de seus dirigentes, por isso, Zappa dedicou grande atenção a

este aspecto nos seus estudos, especialmente na obra "*Il reddito d'impresa*". Para ele, a gestão de cada exercício sofre influência positiva ou negativa do que ocorreu nos períodos anteriores e do que vem a ocorrer nos períodos subsequentes. Por isso, é importante que se conheça o que aconteceu, o que está acontecendo e se tenha uma previsão do que possa vir a ocorrer no futuro da entidade.

Zappa (*apud* Silva, 1959, p.214) defendeu que "na determinação do rédito de exercício desprezam-se muitos fatores que se reputam de pouco peso ou que, tendo embora apreciável importância, não podem exprimir-se quantitativamente ou só podem exprimir-se com valores arbitrários ou quase arbitrários". Para ele, a separação exata dos resultados dos vários exercícios é um utopia, assim como é a tentativa de determinar com exatidão os custos de produção. Uma das dificuldades apontada por Zappa é a existência de operações em curso no fim do exercício e no início do próximo exercício que colaboram com a formação do resultado, ou seja, operações que iniciaram em exercícios anteriores e operações que se encerrarão em períodos posteriores. Por exemplo, a compra de um novo prédio fabril interessa não somente ao exercício em que ocorreu, mas a todos exercícios que integrarem a vida útil do bem.

De acordo com o sistema de resultado de Zappa, as operações internas da empresa, como as transferências de matéria-prima para o processo produtivo ou de produtos prontos para os depósitos, etc., não interferem no resultado final do exercício, portanto, não devem ser registrados contabilmente, pois estão excluídas do sistema de resultado.

Para alguns pesquisadores, o sistema de resultado e o sistema patrimonial não podem ser encarados como dois sistemas distintos, mas como duas formas diversas de apurar o resultado do exercício.

Zappa (*apud* Pezzoli, 1986) dividiu o sistema de resultado em três séries de contas:

1º) série de contas de rédito, que demonstra o aspecto lucrativo da gestão, divididas em:

-contas de rédito abertas a valores antecipados de custo (compostas de custos plurianuais relativos a imobilizados, a custos suspensos relativos a permanência de disponibilidade econômica, a créditos não numerários) que configuram os elementos ativos do capital;

-contas de rédito abertas ao custo do exercício que configuram os componentes negativos do rédito;

-contas de rédito abertas a valores antecipados de lucro (compreendem os lucros plurianuais ou de retificação de custos plurianuais relativos a posição corretiva de valores inscritos no ativo, a lucros suspensos relativos a permanência de natureza econômica, a débitos não numerários) que configuram os elementos passivos do capital;

-contas de rédito abertas a lucros do exercício que configuram os componentes positivos do rédito;

2º) a série de contas numerárias que representam o aspecto monetário da gestão, ulteriormente distintas em:

-contas abertas a valores numerários de ativos certos (entrada imediata de moeda);

-contas abertas a valores numerários de ativos assimilados (entrada futura de moeda);

-contas abertas a valores numerários de ativos presuntivos (entrada futura de moeda com um grande grau de incerteza);

-contas abertas a valores numerários de passivos assimilados (saída futura de moeda);

-contas abertas a valores numéricos de passivos presuntivos (saída futura de moeda com um grande grau de incerteza);

3ª) a série de contas de capital abertas ao capital líquido e a suas partes ideais.

As contas que compõem o resultado positivo e negativo são: vendas, despesas com salários, compras de matéria-prima, juros, etc. As contas do segundo grupo (numerárias) são: caixa, fornecedores, clientes, etc. As contas de capital são: capital social, reservas, resultado do exercício, etc.

Alguns estudiosos, como Pezzoli (1986 e 1994) e Catturi (1989), dão especial destaque ao registro e classificação das contas contábeis apresentado por Zappa. De acordo com seu direcionamento, convencionou-se registrar as variações ativas a débito das contas numerárias e a crédito das contas de resultado e das contas de capital, e proceder ao contrário com as variações passivas. Assim, os recebimentos em dinheiro, o lançamento de direitos e a baixa de dívidas, que caracterizam as entradas são registradas a débito; as saídas com pagamentos, criação de dívidas e diminuição de direitos são registradas a crédito. Os componentes positivos e negativos do resultado aparecem respectivamente a crédito e a débito. Nas contas de custos somente podem ser feitos lançamentos a débito, ao passo que nas contas de receitas (proveitos) somente se fazem lançamentos a crédito. Nas contas de capital os aumentos são creditados e as diminuições debitadas. Diante disso, verifica-se que a soma das contas numerárias deve ser igual a soma das contas de resultado e capital.

Como dentro do contexto doutrinário da moderna escola italiana a correlação entre as contas possui um papel de destaque, foi desenvolvido um estudo que classificou estas variações em três grupos: permutativas, modificativas e mistas. A primeira, permutativa, engloba as variações de sinal contrário que se registram nas contas de uma única série, por

exemplo: pagamento de um fornecedor - ocorre uma variação numerária passiva certa (saída) e uma variação numerária ativa assimilada (entrada); a segunda, modificativa, reflete as variações de mesmo sinal que se apresentam em contas de duas séries, por exemplo: receita por serviços prestados a prazo - ocorre uma variação numerária ativa (entrada) a registrar numa conta numerária (clientes) e componente positivo do resultado (receita) a registrar numa conta de resultado (receita de serviços) ; as mistas são as que apresentam, concomitantemente, a característica permutativa e modificativa.

O principal papel dos registros contábeis é o de demonstrar os componentes do resultado originados das variações monetárias geradas pelas transações da entidade com economias externas. Para Zappa "estes componentes do rédito ou variações lucrativas denominam-se variações de exercício" (Silva, 1959, p.226).

Para os seguidores da moderna escola italiana, existe uma classe genérica de contas que engloba as contas de capital e as contas de resultado denominada de contas econômicas. Assim como existe uma outra classe genérica que engloba todos os débitos e créditos de natureza financeira e numerária denominada de contas financeiras. Portanto, existem apenas duas séries de contas para fins de estudo da gestão: aspecto financeiro (originário) e aspecto econômico (derivado). O ramo financeiro da gestão abrangeria as variações financeiras positivas (entradas) e negativas (saídas), incluindo-se não apenas as variações de débitos e créditos de funcionamento que substituem os recebimentos e pagamentos e possuem contrapartida em fatos econômicos, mas também as variações dos débitos e créditos de financiamento que geram recebimentos e pagamentos e encontram contrapartida em operações monetárias. O ramo econômico da gestão abrangeria as variações econômicas positivas e negativas, as vendas do produtos e proveitos diversos, a realização do capital próprio, a reintegração de perdas, compras de fatores de produção, restituição do capital próprio e a distribuição de lucros.

No transcorrer do exercício são registrados a crédito e a débito os componentes positivos e negativos do resultado originados de variações numerárias ou de estimativas, sendo que no final do exercício todas estas contas são encerradas por contrapartida de uma conta sintética de resultados para apurar o lucro ou prejuízo do exercício.

Como forma de exemplificar a movimentação das contas adotada no sistema de rédito desenvolvido por Zappa, Silva (1959) apresentou um detalhado estudo aplicativo deste método. Como forma de ilustrar esta movimentação, é importante que se apresente algumas passagens deste trabalho, considerando o seguinte exemplo:

-constituição de uma empresa em 1º de janeiro de 19X0, com um capital social de \$100;

-todos os custos e proveitos do ano X0 derivam diretamente de saídas e entradas de numerário, sem valores negociados;

-os custos somam \$800 e os proveitos \$760.

Custos	800	Proveitos	760
--------	-----	-----------	-----

Como não existe nenhuma operação em curso, não é preciso que seja realizada nenhuma retificação na conta sintética do resultado, portanto, a situação patrimonial fica a seguinte:

BALANÇO FINAL

Caixa	60	Capital Social	100
		Prejuízo	40
Saldo final	60	Saldo final	60

Caso existam operações em curso é preciso discriminar, entre os custos e proveitos registrados na conta de resultado, os que pertencem ao rédito do exercício seguinte, ou de outros exercícios, por aguardarem ainda a futura manifesta o das correlativas varia es. Estes custos e proveitos deverão ser transferidos para o exercício seguinte como remanescentes finais ativos e passivos. Estes elementos são denominados de suspensos ou diferidos.

Complementando o exemplo acima, caso existam remanescentes finais ativos de \$200 e passivos de \$140, o resultado e o balanço ficam da seguinte forma:

Custos	800	Proveitos	760
Remanescente passivo	140	Remanescente ativo	200
Saldo final	940	Saldo final	960

BALANÇO FINAL

Caixa	60	Capital Social	100
Custos suspensos	200	Proveitos suspensos	140
		Lucro do exercício	20
Saldo final	260	Saldo final	260

Os custos remanescentes, ou suspensos, são elementos positivos do resultado e ativos no balanço, ao passo que os proveitos remanescentes são negativos no crédito e passivos no balanço.

Este sistema de crédito de Zappa representa um complexo conjunto de registros destinados à apuração dos resultados gerais do exercício. Como afirma Silva (1959, p.221), “este sistema torna mais laboriosa a missão do contabilista e é sempre causa de confusões e atrasos”. Este sistema parte da idéia de que não é possível apurar o resultado de operações particulares, uma vez que todas são interdependentes e complementares.

Torna-se pertinente destacar, novamente, os seguintes detalhes do sistema de crédito de Zappa:

- as contas que o integram são: numerárias (certas, assimiladas ou presuntivas), crédito (custos e proveitos) e capital;
- as variações ativas são lançadas a débito das contas numerárias e a crédito das contas de crédito e capital; nas variações passivas o procedimento é inverso;
- as variações podem ser classificadas como permutativas, modificativas ou mistas;
- os custos e proveitos são derivados de variações numerárias ou determinados através de estimativas;
- devem ser retirados do resultado os elementos patrimoniais ativos e passivos não numerários que entrarão na formação do resultado de exercícios futuros;
- existem custos que transcendem o período em que surgiram, cujos relativos proveitos ocorrerão em exercícios futuros;
- existem proveitos já realizados que correspondem, por exemplo, a prestações de serviços que serão efetuadas em exercícios seguintes;

-o resultado econômico conseguido pela entidade em um determinado período, resulta da contraposição do montante de proveitos e de custos de competência deste período e não do somatório dos resultados conseguidos com a gestão de elementos singulares da unidade produtiva.

A situação patrimonial de uma entidade pode ser demonstrada, seguindo o sistema de rédito de Zappa, da seguinte forma (Silva, 1959):

ATIVO	PASSIVO
Valores numerários certos, assimilados ou presuntivos	Valores numerários assimilados ou presuntivos
-dinheiro	-débitos de funcionamento
-créditos de funcionamento	
	Valores nominais
Valores nominais	-débitos de financiamento
-créditos de financiamento	
	Valores de estima
Valores de estima	-proveitos concernentes a exercícios futuros
-imobilizações	
-matérias-primas	Situação líquida
-produtos em elaboração	-inicial
-produtos prontos	-adquirida (lucro ou prejuízo)

Os resultados do exercício podem, também de acordo com o sistema de rédito de Zappa, apresentarem a seguinte forma (Silva, 1959)

COMPONENTES NEGATIVOS	COMPONENTES POSITIVOS
Valores de estima	Valores de estima
a)Remanescentes iniciais	a)Remanescentes iniciais
-matéria-prima	-proveitos provenientes de exercício anterior
-produtos em fabricação	
-produtos fabricados	
Custos	Proveitos
b)operações do exercício	b)operações do exercício
-fatores produtivos de rápida rotação	-vendas de produtos, etc.
-uso de fatores de fecundidade repetida	
Valores de estima	Valores de estima
c)remanescentes finais	c)remanescentes finais
-proveitos concernentes a exercícios futuros	-matéria-prima
	-produtos em fabricação
	-produtos fabricados
LUCRO DO EXERCÍCIO	PREJUÍZO DO EXERCÍCIO

Além dos lançamentos normais de encerramento das contas de resultado. Zappa recomendou que fossem feitos lançamentos para a determinação da competência do exercício, ou seja, que valores pertencentes a exercícios futuros fossem registrados no balanço como elementos ativos ou passivos remanescentes, além de sugerir que fossem criadas provisões referentes a fatores que provavelmente ocorrerão em exercícios futuros.

Assim como ocorreu na Alemanha, onde o trabalho de Schmalenbach deu origem a um plano de contas instituído por decreto governamental em 1937, determinando normas para a organização de Contabilidades nas empresas alemãs, o trabalho de Zappa inspirou

uma comissão italiana que estudou a possibilidade de estabelecer uma uniformização na Contabilidade daquela país. Esta comissão ficou conhecida como Uniconti (Commissione Generale della Confederazione dell'Industria per l'Unificazione Contabile). A comissão elaborou um esquema geral para a Contabilidade, onde figuraram as seguintes classes gerais de contas (Silva, 1959):

- contas de variações e remanescentes numerários (caixa, bancos, clientes, fornecedores, etc.);
- contas de investimentos financeiros e de créditos e débitos não numerários;
- contas de imobilizações;
- contas de remanescentes e de variações de exercícios (custos e proveitos, encargos e rendimentos);
- contas finais de rédito e contas de capital;
- contas de ordem.

Os padrões mínimos para as demonstrações contábeis foram instituídos na Itália pelo Código Civil. O contexto institucional da Contabilidade também ficou caracterizado nas reformas ocorridas nos anos 70 nas leis das companhias e dos impostos. Em abril de 1974, foi criada a "Commissione Nazionale per le Società e la Borsa" para o controle das atividades das companhias com ações em bolsa de valores. A reforma da lei das companhias, segundo Galassi (1996), integrou numerosos decretos presidenciais e ministeriais, com o objetivo de aumentar consideravelmente a quantidade e a qualidade das informações nas demonstrações contábeis.

Para muitos pesquisadores, Zappa foi, depois de Besta e Schmalenbach, um dos maiores tratadistas da Contabilidade. Seu trabalho, embora tenha sofrido críticas na própria Itália de pesquisadores como Masi e Della Pena, representa um arcabouço doutrinário muito

bem elaborado. Muitos críticos defendem que Zappa, ao contrário de Besta, deu pouca importância ao balanço patrimonial, uma vez que um enfoque unicamente voltado para o rédito, derivado de um conjunto de custos e proveitos relacionados a um exercício, e com o capital formado por custos e proveitos suspensos ou relacionados a exercícios futuros, não representa a realidade empresarial, pois o capital pode ser entendido como um fundo que precede o rédito e este como um fluxo do capital. O rédito depende em muito de valores atribuídos aos elementos patrimoniais, portanto, o rédito é uma função da gestão sobre o patrimônio.

Muitos autores italianos manifestaram-se com relação ao confronto entre os sistemas patrimoniais e de rédito, adotando diferentes posturas doutrinárias. Entre estes autores estão Catturi, Ponzanelli, Giannessi, entre outros.

Para Catturi (1989), os sistemas patrimonial e de rédito referem-se a forma de escrituração contábil que trazem os pressupostos teóricos de Besta e de Zappa, sendo que o primeiro era mais adotado em empresas familiares ou mercantis de caráter individual e o segundo em empresas industriais e de serviços com mais de um sócio. Esta adoção distinta justifica-se, segundo Catturi, em função de que para o primeiro tipo de empresa é mais importante a modificação patrimonial, ao passo que no segundo caso o lucro é o principal objetivo do sócio. Na época de Besta, o cenário econômico era dominado por empresas domésticas, cujo próprio proprietário administrava o patrimônio. Na época de Zappa, o cenário modificou-se consideravelmente, sendo que a economia passou a ser dominada por grandes corporações com grandes capitais de risco envolvidos.

Para Ponzanelli (*apud* Catturi, 1989), existe um único sistema de escrituração contábil, independente das técnicas de revelação adotadas, em função de existir um único sistema que tem por objeto o capital da empresa e por escopo a determinação do resultado

do período e não dois sistemas como se houvessem objetos diversos, assim como é o caso dos sistemas patrimonial e de rédito.

Para Gianessi (1979), a denominação de sistema de rédito e sistema patrimonial não é suficiente para exprimir a complexa função que a Contabilidade sistemática desenvolve em uma entidade. Estas denominações devem ser substituídas por uma única expressão capaz de eliminar o equívoco e sintetizar claramente o vasto conteúdo do resultado contábil. A expressão defendida por Gianessi é de sistema de período. A vantagem apresentada é que a Contabilidade sistemática não tem por fim a determinação do capital ou do rédito, mas utiliza estes elementos como meio para determinar a posição de equilíbrio do sistema da empresa em um determinado momento de sua vida.

De uma forma geral, independentemente da adoção de um ou outro sistema, a economia aziendale avançou para tornar-se uma disciplina que estuda o comportamento da entidade, como defende Franceschi (1994, p. 106), “podemos afirmar que a economia aziendale tem uma característica de uma doutrina geral de aspecto generalizante que analisa as condições de tendência de equilíbrio nas entidades, qualquer que seja a natureza do sujeito e do sistema econômico no qual esteja operando”. Muitos autores italianos concordam com o pensamento de Ceccherelli (1961), pois para ele a evolução doutrinária levou a existência de uma disciplina mais evoluída denominada de “*economia aziendale generale*” voltada não somente para a metodologia contábil, mas também para os vários e possíveis estudos inerentes e aplicados à economia da empresa e as suas múltiplas situações operativas. Os processos de desenvolvimento teórico estão orientados, hoje em dia na Itália, em múltiplas direções, tantos quantos são os processos nos quais é possível subdividir a atividades econômica exercida pelo universo de unidades empresariais. Seguindo o posicionamento teórico de Gomberg, amplamente desenvolvido por Zappa, a disciplina de economia aziendale geral centra-se no estudo de três momentos da administração: “...o

momento subjetivo (o momento da organização), o momento objetivo (o da gestão) e o momento cognitivo (o da revelação contábil)” (Catturi, 1989, p.202).

15.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA MODERNA ESCOLA ITALIANA

15.1.1 - GINO ZAPPA

15.1.1.1 - SUA VIDA

Gino Zappa nasceu em Milão, no ano de 1879. Nesta cidade, desenvolveu seus estudos fundamentais e seus primeiros estudos técnicos na área contábil. Com vinte anos, depois de dois anos de prática profissional em Contabilidade e um período com assistente de Clitofonte Bellini, professor de Contabilidade no Instituto Técnico Comercial de Milão, passou a frequentar, de 1903 a 1905, a Escola Superior de Comércio de Veneza. Habilitou-se ao ensinamento da Contabilidade no ano de 1905.

A Escola Superior de Comércio de Veneza adotava um procedimento próprio para formação de docentes. Como indica Antoni (1979), em um primeiro momento a escola conferia um atestado de licenciamento em ciência aplicada ao comércio (após três anos de curso) e o diploma de contador (após o quarto ano). Nesta escola era possível conseguir o diploma de professor nas matérias de Economia Política, Estatística, Direito, Línguas e Contabilidade. Para isso era preciso frequentar um curso de mais um ano e ser aprovado em um exame escrito, oral e de didática perante uma banca examinadora. Com a aprovação, era conferido o título de professor. Zappa atingiu, em 1905, a aprovação nestes testes.

Zappa iniciou sua carreira de professor no Instituto Técnico de Rovigo. Transferiu-se em seguida para Gênova, onde foi lecionar no Instituto Superior de Economia e Comércio. Foi o vencedor, em 1921, do concurso para a cátedra de Contabilidade do Instituto Superior de Ciência Econômica e Comercial de Veneza, que por meio século teve como titular o professor Fabio Besta. Zappa permaneceu nesta escola até atingir o limite de idade máxima permitida. O único período de afastamento foi de 1929 a 1935, onde colaborou com a Universidade de Bocconi de Milão. Zappa morreu em Veneza, no dia 14 de abril de 1960.

15.1.1.2 - SUA OBRA

No contexto das obras de Zappa, pode-se verificar a desvinculação da pesquisa contábil da teoria jurídica, concentrando-se em sua natureza econômica, abrindo um novo horizonte para a pesquisa contábil.

O trabalho de Zappa começou a despontar em um momento do pensamento científico que considerava a Contabilidade como uma disciplina voltada para o controle econômico. A fase sucessiva a este posicionamento foi a revelação contábil como parte de um corpo científico mais amplo, essencialmente no estudo dos fenômenos econômico-administrativos das entidades através da evidenciação. Assim, Zappa, ao final do ano de 1920, apresentou o estudo "*La determinazione del reddito nelle imprese. I valori di conti in relazione alla formazione dei bilanci*", onde propôs que a ciência da economia azidental deveria ocupar-se das condições da existência e da manifestação da vida da azienda. A nova ciência, para Zappa (*apud* Antoni, 1979, p.79), "...deveria reassumir a organização, gestão e

relevação dos fenômenos aziais. isto é, todas as três partes ou momentos em que a atividade realiza-se, caracterizando a administração econômica”.

O desenvolvimento científico da economia aziaal foi delineado por Zappa no discurso de inauguração do ano acadêmico de 1926/27, da “Ca’ Foscari” (Instituto Superior de Ciência Econômica e Comercial de Veneza). O trabalho foi publicado na obra denominado de “*Tendenze nuove negli studi di ragioneria*”, Milão, S.A. Istituto editoriale scientifico, 1927, p.31. Neste discurso, Zappa afirmou que a Contabilidade é a única ciência que estuda “...a condição de existência e a manifestação da vida da azienda” (Zappa, *apud* Franchesci, 1994, p.61). Para Zappa, a Contabilidade deveria corresponder a uma forma de método experimental relacionado com o estudo qualitativo e estático dos mais simples fenômenos da economia aziaal.

Para a maioria dos pesquisadores, a obra de Zappa nasceu de uma insatisfação com relação às doutrinas contabilísticas derivadas de Besta. Afirma Zappa (*apud* Antoni, 1979, p.80) que o “...método das partidas dobradas considerado como um método contábil por excelência, possui uma lógica geral como procedimento de relevação simultânea e correlata de qualidade e quantidade: mas no campo da relevação aziaal a teoria do método de relevação não pode progredir limitando-se a determinado sistema...”.

Para Zappa, segundo Galassi (1996), o estudo da relevação empresarial leva ao estudo da gestão, considerando que devem ser conhecidos todos os fenômenos, relações, índices, etc., que permitem a formação de uma opinião sobre os resultados dos exercícios e sobre os fatos externos à entidade que influenciaram no resultado da gestão, ou seja, leva ao conhecimento da entidade e ao conhecimento de sua organização e gestão. O objeto da Contabilidade, na sua concepção, será o de estudar os procedimentos de relevação como instrumento através da reunião de dados, mas também de indagar e elaborar o conhecimento

que graças a este instrumento se pode obter. Como aponta Antoni (1979), para Zappa, o estudo dos métodos de revelação conduz ao estudo da gestão, estendendo-se, conseqüentemente, a todo vasto campo da administração econômica.

O ponto central de interesse de estudo da Contabilidade, para Zappa, era a economia da entidade, considerada em sua vida singular, além da correta aplicação do método científico como a única forma de conduzir a disciplina econômico-aziendal ao estudo do que consiste o ponto fundamental da obra de Zappa: o resultado da empresa, sobre a qual fundamentou toda crítica de sua doutrina, com frequentes citações de escritos econômicos e de metodologia científica. O livro que tratou deste assunto foi considerado o seu mais importante trabalho: *"Il reddito d'impresa - Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali"*, publicado em 1937. Este livro é, na realidade, uma ampliação da obra: *"La determinazione del reddito nelle imprese commerciali - I valori di conti in relazione alla formazione dei bilanci"*, publica em dois fascículos, nos anos de 1920 e 1929. A terceira edição de seu principal livro foi publicada, em 1950, pela editora Giuffrè. Milão.

É importante notar que o período histórico no qual Zappa desenvolveu seus primeiros trabalhos científicos estava repleto de acontecimentos político-econômicos de grande importância. Zappa viveu a realidade da primeira guerra mundial, todo período fascista italiano, os efeitos da grande crise mundial de 1929-30 e todos os efeitos da segunda guerra mundial, além do grande esforço para a reconstrução econômico e social da comunidade italiana. Este período foi marcado pelo princípio do direito de intervenção do Estado na economia italiana. Os teóricos de economia e os gestores de empresas em geral se empenharam em pesquisas, segundo Catturi (1989), na busca de motivos que justificassem o alcance do lucro empresarial na mais elevada medida. Os teóricos defendiam que a função econômica e social da empresa industrial era constituída da maximização do lucro. Este cenário constituiu o pano de fundo da teoria de Zappa. A cultura dominante permeou e

fundamentou os princípios teóricos da disciplina dedicada ao estudo do conhecimento da estrutura e da dinâmica empresarial.

Com Zappa ocorreram mudanças de conceitos relativos à entidade de produção, ao seu capital, aos critérios de revelação dos resultados econômicos do período, mas permaneceu inalterado o método de registro dos fatos administrativos da entidade. Para Zappa (*apud* Catturi, 1989, p.151), "...a empresa tornou-se uma coordenação econômica em ação instituída e dirigida para satisfação do trabalho humano, ou, uma coordenação de operações econômicas, cujo homem e a riqueza são elementos vitais".

O trabalho de Zappa procurou evidenciar os aspectos econômico e financeiro da gestão das entidades, especialmente no que se refere à produção e, conseqüentemente, ao resultado econômico do período. Para ele, a gestão de uma entidade constitui necessariamente um sistema. Uma expressão típica deste sistema é a entrada e a saída monetária, próprio da troca monetária. A entrada corresponde tipicamente à receita da gestão, a saída ao custo, ao passo que a diferença entre receita e custo constitui o núcleo fundamental do resultado do exercício.

Zappa (*apud* Pezzoli, 1986, p.127) resume sua doutrina contábil na obra "*Tendenze nuove negli studi di ragioneria*" ao definir que a "...ciência que estuda as condições de existência e a manifestação da vida da azienda, a ciência da administração econômica da azienda" é a economia aziendale.

Zappa dedicou uma particular atenção ao processo de formação do resultado, processo tipicamente econômico relacionado com toda empresa. No livro "*Il reddito d'impresa - Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*" Zappa (*apud* Pezzoli, 1986, p.127) afirma que o "...resultado é o aumento ou a diminuição do capital, por efeito

da gestão". A determinação do resultado do exercício constituiu o escopo central de sua atenção.

Além das obras de destaque já referenciadas anteriormente, Zappa publicou uma série de estudos contábeis, dentre os quais destacam-se os seguintes: "*Le valutazioni di bilanci con particolare riguardo alle società per azioni*", Milão, Società Editrice Libreria, 1910; "*Le produzioni nell'economia delle imprese*", Milão, Giuffrè, 1955; Zappa e A. Marcantonio, "*Ragioneria applicata alle aziende pubbliche*", Milão, Giuffrè, 1954; Zappa, L. Azzini e G. Cudini, "*Ragioneria applicata*", Milão, 1949; Zappa, L. Azzini e G. Cudini, "*Ragioneira generale*", Milão, 1951; Zappa, L. Azzini e G. Cudini, "*Complementi di ragioneria*", Milão, 1952; Zappa, L. Azzini e G. Cudini, "*Esercitazioni di ragioneria*", Milão, 1956.

A grande obra de renovação doutrinária de Zappa, que teve início nos anos 20, continuou ininterrupta praticamente até sua morte, em 1960. Seu trabalho representou uma das pilstras fundamentais da reforma doutrinária ocorrida na Contabilidade no século vinte.

15.2 - CONTRIBUIÇÕES DA MODERNA ESCOLA ITALIANA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

A moderna escola italiana teve como principal elemento influxionador, assim como todos os movimentos doutrinários deste século, a informação, tanto como forma de analisar o desempenho de gestões passadas, como para prever o comportamento futuro das empresas.

Para Zappa, a teoria contábil deve ser capaz de interpretar os acontecimentos ligados à vida das entidades e, principalmente, o que na concepção de Zappa é o mais importante, demonstrar a formação do resultado e suas relações com os fatos administrativos e com todo contexto em que a entidade está inserida.

Zappa considerou o resultado como o mais importante fenômeno econômico de uma empresa. Este resultado somente poderá ser demonstrado corretamente se todos os elementos constituintes do processo de comunicação contábil da entidade estiverem em perfeita conexão, ou seja, se todos os eventos econômicos ocorridos na entidade forem corretamente captados, se os responsáveis pela transmissão da mensagem operarem corretamente na produção de sinais possíveis de serem transmitidos através de canais de comunicação (normalmente em Contabilidade são utilizados os relatórios contábeis), se os canais de comunicação escolhidos forem o meio mais correto e se o receptor e destinatário final do processo de comunicação contábil forem capazes de decodificar e interpretar corretamente a mensagem transmitida. Este processo, apesar de aparentemente complexo, deve ter sido concebido por Zappa, pois para ele a Contabilidade deve ter a capacidade de demonstrar o resultado da gestão, através da adequada observação dos fenômenos empresariais. Esta demonstração somente poderá ser alcançada se todos os elementos do processo de comunicação forem perfeitamente atendidos. A Contabilidade não tem condições de estudar as manifestações da vida das entidades sem um perfeito processo de captação, transmissão e recepção de mensagens.

Um dos pontos centrais do pensamento doutrinário de Zappa foi o desenvolvimento de um sistema teórico para a Contabilidade a partir do rédito, como forma de demonstrar os fatos da gestão da entidade. Zappa deixou claro que esta demonstração somente pode ser alcançado com êxito se todos os fenômenos econômicos ocorridos no processo de gestão da entidade forem conhecidos. Isto demonstra a preocupação de Zappa com o início do

processo de comunicação contábil. Para ele, conhecer e demonstrar o resultado da gestão empresarial é o principal objetivo da Contabilidade e isto somente será possível se o responsável pela produção das mensagens contábeis tiver a capacidade de observar e transmitir todos em eventos econômicos que ocorrerem na entidade. Zappa foi um dos tratadistas contábeis que mais dedicou atenção à fonte de informação do processo de comunicação contábil.

Zappa dedicou o livro *“Il redito d'impresa”* ao estudo da análise do desempenho da entidade e de seus gestores a partir do conhecimento periódico do resultado do período. Para ele, é fundamental que se tenha conhecimento dos acontecimentos de períodos anteriores, pois estes certamente influenciarão o desempenho futuro da entidade, tanto de forma positiva, como negativa. Para isso, a Contabilidade, no entender de Zappa, deve ter a capacidade de registrar e de demonstrar os componentes do resultado originados das transações da entidade com economias externas e de outros acontecimentos internos e externos.

O trabalho de Zappa, assim como ocorreu na Alemanha com o trabalho de Schmalenbach, foi a base para um estudo que pretendeu implantar um plano de contas para unificar as Contabilidades das empresas na Itália. Este trabalho visou o desenvolvimento de um sistema de regras e elementos para a ordenação do processo de registro contábil e, conseqüentemente, uma unificação das mensagens contábeis emitidas pelas entidades daquele país.

A evolução contábil vivida na Itália a partir do trabalho de Zappa, desencadeou um série de pesquisas que resultou no que hoje é denominado de *“economia aziendale generale”*, onde o aspecto da revelação contábil, ou cognitivo, continua a ter um papel de destaque dentro do conteúdo doutrinário e metodológico da Contabilidade.

A Contabilidade italiana, assim como praticamente toda Contabilidade mundial, adotou outras áreas de pesquisa e de interesse. Como aponta Catturi (1989, p.220), uma outra área de interesse dentro do contexto da *"economia aziendale generale"* é a denominada *"ragioneria manageriale"* ou *"contabilità direzionale"*, disciplina que fornece ao gestor "...informações úteis para incrementar o lucro e reduzir as perdas". A *"contabilità direzionale"* compreende e investe em muitos setores do saber, conforme afirmações de Catturi, sendo que ela é fundamental para a eficiência da empresa, uma vez que os métodos, os sistemas de informação e as técnicas contábeis devem ser adaptadas à sofisticada exigência dos gestores, de modo a facilitar o gerenciamento empresarial.

Zappa foi o iniciador de um novo movimento de renovação na Contabilidade italiana e mundial. Hoje, a Itália assumiu esta postura doutrinária da moderna escola italiana na busca da qualificação da informação contábil, tanto a nível gerencial, como financeiro.

16 - ESCOLA PATRIMONIALISTA

A escola patrimonialista teve como seu principal preclaro o italiano Vincenzo Masi. Embora tenha sido fundada na Itália, esta escola teve melhor aceitação em outros países, inclusive no Brasil.

Como assevera Silva (1959, p.186), a Contabilidade para os patrimonialistas é "...uma ciência com um objeto bem determinado (o patrimônio), que utiliza nas suas investigações vários métodos e, especialmente, o método descritivo-estatístico e que realiza os seus fins com o auxílio de diversos instrumentos (registros, livros, documentos, máquinas, cálculo aritmético, etc.)".

Os patrimonialistas, primeiramente, criticaram os contistas por estes atribuírem demasiada importância ao mecanismo de registro das contas, sem se preocuparem com o seu conteúdo. Os seguidores de Masi defendem que as contas e os sistemas de escrituração são ferramentas utilizadas pela Contabilidade para sua operacionalização, mas sua principal doutrina não é a da escrituração.

Para os seguidores desta escola, a forma de representação do patrimônio das entidades foi se formando aos poucos. As primeiras representações foram das contas que demonstravam as relações de débitos e créditos da empresa para com terceiros, passando para a revelação de outros elementos ativos e passivos, o que consolidou, aos poucos, uma maneira conveniente de representar em unidades monetárias o seu patrimônio total, bem

como sua movimentação. Para Masi (*apud* Silva, 1959, p.186). o passar do tempo foi o fator que contribuiu para a "...formação do conceito de patrimônio não como objeto imediato de investigações. mas apenas como um simples todo suscetível de representação contabilística, pode afirmar-se que toda a história da Contabilidade até os nossos dias gira à volta do fenómeno patrimonial". Portanto, para os patrimonialistas o objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio das entidades.

Masi defendeu que problemas relacionados com o capital da entidade, com o seu resultado, com seus investimentos e financiamentos, entre outros, são problemas contábeis, não de "*economia aziendale*". Para Masi, o movimento encabeçado por Zappa compreende um sistema de ciências muito amplo que engloba a ciência da Organização e da Economia, além da própria Contabilidade. A Contabilidade, na sua opinião, deve envolver-se com problemas estritamente relacionados com o patrimônio das entidades, desde a sua formação, até suas posteriores modificações causadas por sua gestão patrimonial.

O trabalho investigativo sobre os elementos constitutivos do patrimônio e sobre sua variação deve basear-se nos registros contábeis e nas contas representativas deste patrimônio. A revelação patrimonial pode ocorrer por meio das próprias contas contábeis representativas do patrimônio da entidade, ou por intermédio de instrumentos estatísticos ou extra-contábeis.

O estudo do patrimônio, segundo os patrimonialistas, compreende três partes distintas, ou seja:

“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 dos capitais);

c) **Relevação patrimonial:** que se pode definir como conjunto de princípios e de normas que regem a individuação e a representação qualitativa e quantitativa (especialmente monetária ou valorativa) do patrimônio (ou de uma porção do mesmo) em dado instante e na sucessão dos instantes” (Silva, 1959, p.187).

Para os patrimonialistas seguidores de Masi, a Contabilidade não é apenas uma disciplina que tem por objetivo a relevação patrimonial, ou seja, a representação da vida patrimonial das entidades, como sugeriam os neocontistas, mas uma ciência, portanto com leis e princípios próprios, que estuda e interpreta os fenômenos patrimoniais.

Na teoria patrimonial, como apresenta D’Áuria (1959, p.143-4), “...a conta tem a função de acolher, distintamente, os fatos de ordem ativa, passiva e diferencial. Qualquer conta do ativo registra os fatos que representam bens em mãos ou bens a receber, ou o exercício de um direito real ou pessoal; as do passivo, os bens a entregar ou a sujeição a uma obrigação real ou pessoal; as da diferencial, tudo aquilo que produz ou reduz patrimônio líquido”. Para os patrimonialistas, a conta principal, ou seja, a do patrimônio, é dividida em três contas básicas: conta do ativo, do passivo e diferencial.

Entre os vários estudiosos desta escola, destaca-se o brasileiro Frederico Herrmann Jr., que defendeu em seus trabalhos a doutrina patrimonialista. Para ele, a “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” (Herrmann Jr., 1970, p.58). Dentre as principais fórmulas para análise dos balanços, para obter-se informações sobre a gestão patrimonial, Herrmann Jr. destacou os índices de rentabilidade,

os índices sobre a classificação patrimonial. os índices de circulação de valores. os índices de utilização dos meios de produção e os índices de liquidez.

Embora esta escola tenha conseguido mais seguidores fora da Itália. seus principais críticos foram os próprios italianos, principalmente os seguidores de Gino Zappa. Para eles, o que Masi colocou como sendo matéria contábil abrange toda, ou quase toda, matéria que constitui a chamada "*Economia Aziendale*". A gestão de uma entidade abrange atividades de investimento e financiamento relacionadas com o seu patrimônio, uma vez que este constitui o conjunto de elementos sujeitos à gestão. Portanto, aquilo que Masi designou como gestão patrimonial, equivale ao que a maioria dos autores definem simplesmente como gestão, ou gestão financeira. Além disso, defendem os críticos de Masi, a gestão econômica de uma entidade, ou administração do patrimônio, vale-se da Contabilidade como uma ferramenta indispensável, mas transformar a Contabilidade numa ciência que tem por objeto o patrimônio e, principalmente, por fim a administração do mesmo, vai muito além das possibilidades da disciplina.

16.1 - PRINCIPAIS PERSONAGENS DA ESCOLA PATRIMONIALISTA

16.1.1 - VINCENZO MASI - SUA VIDA E SUA OBRA

Vincenzo Masi nasceu em Rimini (Itália), em 6 de fevereiro de 1893. Masi foi um dos participantes do curso de magistério para o ensino da Contabilidade, ministrado por Fabio Besta, no Instituto Superior de Ciências Econômicas e Comerciais de Veneza, conhecida escola de "*Cà Foscari*". A tese de doutoramento defendida por Masi, neste

instituto. foi intitulada de *"L'agendologia come dottrina della costituzione della vita e dell'organizzazione delle aziende"*.

Desde cedo, Masi colaborou com artigos para revistas de Contabilidade, especialmente para a Revista Italiana de Ragioneria e de Economia Aziendale de Roma e para a Revista de Ragioneria e de Estudos Afins de Pádua, dirigida pelo professor Pietro D'Alvise, um dos mais valorosos discípulos de Besta.

Masi foi um dos contadores italianos contrários a criação de uma única disciplina constituída de vários seguimentos doutrinários, como a gestão, a organização e relevação contábil denominada de Economia Aziendale. Embora um de seus primeiro trabalhos tenha sido dedicado, entre outros estudiosos da Contabilidade, a Gino Zappa (defensor da Economia Aziendale). A primeira edição de seu livro *"Ragioneria Generale"* foi publicado pela Editora Licinio Capelli de Bolonha, em 1926. Masi, como afirma Aloe (1978, p.27), passou a combater Zappa quando este defendeu a redução da "...Contabilidade a um terceiro momento, como dizem os aziendalistas, do estudo da nova doutrina, que é a relevação".

Masi, por sua inflexível defesa doutrinária, não obteve grande sucesso profissional dentro da Itália. Foi professor da disciplina de Contabilidade Geral e Aplicada por muitos anos da Faculdade de Economia e Comércio da Universidade de Bolonha. Além desta escola, lecionou por mais de quarenta anos no Instituto Técnico Comercial Pier Crescenzi de Bolonha. Masi atingiu a livre-docência em 1935.

Vários foram os seguimentos que inspiraram Masi na elaboração de seus trabalhos, especialmente na defesa da Contabilidade como a ciência do patrimônio. Masi escreveu sobre Contabilidade geral e aplicada, sobre filosofia, sobre a história da Contabilidade, além de ter sido o primeiro escritor italiano a dedicar-se aos estudos da análise de balanços. Entre

os principais livros estão: "*La Ragioneria come Scienza del Patrimonio*", "*Statica Patrimoniale*" e "*Dinamica Patrimoniale*". O seu último livro foi publicado em 1956, na cidade de Milão, pela editora Giuffrè e foi intitulado "*Le Produzione nell'Economia delle Imprese*", com 2.223 páginas divididas em três volumes. Este livro foi escrito com a ajuda de suas filhas, pois Masi com a avançar da idade ficou cego.

Além de escrever vários artigos para a Revista Italiana de Ragioneria e de participar de sua diretoria, ajudou a fundar a Revista de Economia Aziendal, no ano de 1928, e a Revista de Ciência Aziendal, no ano de 1946.

Membro da Academia Nacional de Ragioneria da Itália. Masi publicou, com o patrocínio desta academia, duas obras de caráter histórico sobre a Contabilidade: "*La Ragioneria nella preistoria e nell'antichità*" e "*La Ragioneria nell'età medievale*".

Masi morreu em 19 de dezembro de 1977, com 84 anos de idade.

16.2 - CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA PATRIMONIALISTA AO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO CONTÁBIL

Embora esta escola não tenha alcançado o mesmo êxito de outras escolas italianas, ocorreram algumas contribuições ao processo de comunicação contábil que merecem ser destacados.

A busca de uma fundamentação para elevar a Contabilidade a um patamar científico, foi fundamental para o crescimento da própria disciplina, já que para os patrimonialistas a Contabilidade não resume-se unicamente a uma doutrina escritural, mas caracteriza-se como

uma ciência que tem por objeto o patrimônio e transcreve a melhor forma de tirar proveito deste patrimônio.

O ponto fundamental deste processo contributivo recai sobre a tentativa de melhor aparelhar os administradores do patrimônio com instrumentos calculatórios e estatísticos que apreciam as modificações patrimoniais causadas pela gestão deste mesmo patrimônio. Este ponto foi especialmente destacado por Herrmann Jr. que expôs diversos índices que “...apreciados tanto quantitativamente como pelo valor, e sem desprezar o fator tempo, resultam consequências de grande importância para a verificação das leis econômicas denominadas proporções definidas dos fatores da produção e do rendimento menos que proporcional” (Herrmann Jr., 1970, p.57).

Para os patrimonialistas, dentro do processo de comunicação contábil, destaca-se o elemento final do processo, o seja, o destinatário da mensagem. Todo doutrinamento está direcionado para melhorar a relevação patrimonial, ou seja, foram traçados princípios e normas para fundamentar a representação qualitativa e quantitativa do patrimônio em um dado momento e na posterior modificação desta representação em momentos subsequentes. Esta relevação patrimonial pode se dar através dos canais clássicos de comunicação contábil, como as contas contábeis e suas demonstrações, ou através de instrumentos mais sofisticados como elementos estatísticos e extra-contábeis.

Esta escola, assim como a maioria das escolas que afloraram no final do século passado e início deste século, buscou um novo caminho para a Contabilidade, procurando uma linguagem para melhor traduzir o dinamismo patrimonial, ou seja, passando de uma simples disciplina voltada apenas para a representação, para uma disciplina preocupada com a gestão patrimonial, tanto no seu aspecto estático, como no seu aspecto dinâmico.

Esta tentativa de qualificar a informação contábil, ditada pelos patrimonialistas, passa por um processo de melhor entendimento da movimentação patrimonial, o que no entender de Masi (*apud* Silva, 1959, p.188), vai contra aos que se ocupam "...do mecanismo das contas sem entender devidamente ao conteúdo das mesmas. o seja, em suma, todos aqueles que ao estudarem os processos contabilísticos procuram alhear-se dos fatos a contabilizar: os fatos patrimoniais". Esta posição de Masi, vai ao encontro da prerrogativa que Bedford (1962) apresentou para as mensagens contábeis. ou seja, independentemente de quem seja o usuário da mensagem contábil, esta deverá ser transparente e refletir adequadamente a situação patrimonial da entidade.

17 - UM BREVE RELATO SOBRE A CONTABILIDADE NO BRASIL

A Contabilidade brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento: anterior a 1964 e posterior a 1964.

Embora não exista uma escola de pensamento contábil genuinamente brasileira, é possível destacar várias colaborações de pensadores contábeis nacionais para o desenvolvimento da prática e da teoria contábil no Brasil. Aliando-se a isso, percebe-se claramente a permanente participação dos legisladores neste desenvolvimento.

Uma das primeiras manifestações contábeis brasileiras, dentro do primeiro estágio de desenvolvimento, ocorreu no reinado de D. João VI, quando da instalação de seu governo provisório, em 1808. Como relata Gomes (1956), foi publicado um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

Os estudos do comércio tiveram seus passos iniciais na obra de Visconde de Cairú (José da Silva Lisboa) publicada em 1804, intitulada *Princípios de Economia Política*. “Em 1809, Cairú tornou-se no Brasil o primeiro a apresentar em sistema o direito comercial e fundar estudos de economia política” (Álvares Penteado, 1992, p. 16).

Analisando a evolução contábil no Brasil, percebe-se que, deste o início, fica latente a interferência da legislação. Esta participação histórica da legislação sempre acompanhou a

Contabilidade nacional em seus meandros. Para Iudícibus (1994, p.34), um dos motivos desta realidade está na “...inoperância, até um passado recente, de nossas associações de contadores...”, por isso “...o Governo teve de tomar a iniciativa...”.

Uma das primeiras grandes manifestações da legislação, como elemento influxionador do desenvolvimento contábil brasileiro, foi o Código Comercial de 1850. Este código instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral, composto dos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

O Código Comercial brasileiro não normatizou os procedimentos contábeis, apenas determinou que as empresas deveriam “seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração e a ter os livros para esse fim necessários” (Código Comercial, *apud* Silva, 1980, p.16).

A instituição do Código Comercial no Brasil foi coincidente com um novo período de desenvolvimento contábil a nível mundial. Foi instituída, em 1839, a primeira cátedra de Contabilidade na Itália, na cidade de Pávia. Villa, em 1840, havia publicado uma obra demarcatória para a evolução da Contabilidade. Esta obra marcou um novo período na história contábil. Poucos anos mais tarde, Cerboni iniciou uma nova corrente doutrinária com a instituição do personalismo. Como no Brasil não existia a obrigatoriedade da adoção de um determinado padrão de normas e procedimentos para a Contabilidade, os práticos contábeis brasileiros puderam experimentar as mais variadas tendências doutrinárias para a execução de suas atividades.

Em termos de formação do profissional brasileiro, uma das primeiras manifestações foi a criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, em 1856. A partir de 1863, este

instituto passou a oferecer a disciplina de Escrituração Mercantil, como uma forma de qualificar seus alunos para a prática do registro contábil.

Dentro deste contexto puramente escritural da Contabilidade brasileira, Veridiano de Carvalho publicou o livro “Manual Mercantil”, em 1880, representando uma das primeiras e mais importantes colaborações para a divulgação e consolidação das partidas dobradas no Brasil.

A Escola Politécnica do Rio de Janeiro passou a oferecer, em 1890, a disciplina de Direito Administrativo e Contabilidade, seguindo a tendência inicial de colocar a Contabilidade como uma disciplina intimamente ligada ao Direito.

No final do século dezenove, coube ao Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo (instituição que reunia os profissionais da Contabilidade de São Paulo) a iniciativa de criar um curso regular que oficializasse a profissão contábil. O objetivo da escola de comércio era o de “...aliar ao desenvolvimento agrícola o início da expansão industrial, com a necessidade de habilitar e criar especialistas para, internamente, preencher as rotineiras tarefas de contabilidade e controle de finanças e, externamente, dotar São Paulo de elementos capazes de articular o desenvolvimento dos negócios, ampliando fronteiras de atuação” (Álvares Penteado, 1992, p.20).

A escola que surgiu deste movimento foi a Escola Prática de Comércio, em 20 de abril de 1902. Esta instituição de ensino contou com a cooperação de diversos indivíduos e instituições para sua fundação, dentre os quais fizeram parte: o Conde de Álvares Penteado, João Pedro da Veiga Filho, Rodolfo Miranda, Antônio de Lacerda Franco, Conde de Prates, Hermann Burchard, Cristiano Peregrino Viana, Conde Asdrúbal do Nascimento, Prado Chaves e Cia., Procópio Malta, Hipólito da Silva, Gabriel Cotti, Duprat e Cia., Alexandre

Siciliano, José Weissohn, Banco Alemão, Banco Comércio e Indústria, Banco União de São Paulo, Banco de Crédito Real e Banco de São Paulo. Esta escola hoje poderia ser classificada como de 2º Grau Profissional.

O Decreto Federal nº 1339, de 9 de janeiro de 1905, reconheceu, oficialmente, os diplomas expedidos pela Escola Prática de Comércio e reconheceu os cursos de Guarda-Livros e Perito-Contador.

A escola alterou o nome, em 1º de dezembro de 1905, para Escola de Comércio de São Paulo. Em 5 de janeiro de 1907, a instituição adotou a denominação de Escola de Comércio Álvares Penteado, em homenagem a um de seus fundadores e colaboradores.

A Escola de Comércio Álvares Penteado foi responsável pela formação de muitos dos primeiros professores de destaque da Contabilidade no cenário nacional, como é o caso de Francisco D'Auria e Frederico Herrmann Júnior.

No mesmo ano da fundação da Escola de Comércio Álvares Penteado, também foi fundada, em São Paulo, a Escola de Comércio Mackenzie College, tendo a frente o advogado norte-americano John Mackenzie. Esta instituição de ensino, embora possua um grande prestígio no meio educacional paulista, não teve a mesma importância para o desenvolvimento da Contabilidade como a Álvares Penteado.

Foi criado, em 1919, o Instituto Paulista de Contabilidade, tendo a frente alguns formandos da Álvares Penteado. Hoje esta associação profissional é denominada de Sindicato dos Contabilistas de São Paulo.

As primeiras duas décadas do século vinte também marcaram a implantação do imposto de renda no Brasil. A base de cálculo inicial era o chamado lucro real apurado pela Contabilidade das empresas, que coincidia com o lucro contábil.

O diário oficial da União de 09 de julho de 1931, publicou o Decreto nº 20.158 de 30 de junho de 1931, que organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de Contador. Mas, somente em 1945, a profissão contábil foi considerada uma carreira universitária, com a criação das faculdades de Ciências Contábeis.

As primeiras quatro décadas do século vinte marcaram, como aponta Silva (1980), um período de discussão sobre a padronização de balanços. Para uma corrente de pensadores brasileiros, a padronização representava o coroamento da Contabilidade, ao passo que para outros, a padronização representava apenas um aspecto, sendo que seria necessário a existência de procedimentos padrões para a elaboração dos balanços.

Esta discussão foi, de certa forma, resolvida com a publicação do Decreto-Lei nº 2.627, em 1940, que instituiu a primeira lei das Sociedades por Ações brasileira. Este decreto estabeleceu procedimentos para a Contabilidade nacional, tais como: regras para avaliação de ativos e para a apuração e distribuição de lucros, criou as reservas e determinou os padrões para publicação do balanço e do lucros e perdas. Neste mesmo ano, o Decreto-Lei nº 2.416 instituiu normas para a elaboração da Contabilidade dos Estados e Municípios, determinando um modelo padrão de balanço para entidades públicas.

A partir do Decreto-Lei nº 2.627, os contabilistas passaram a ter um instrumento basilar para suas atividades. Ao longo de vários anos, esta legislação influenciou o ensino e a prática contábil no Brasil.

Além deste Decreto-Lei, a classe contábil também passou a obedecer as determinações das legislações fiscais, que instituíram procedimentos contábeis com o objetivo de apuração de parâmetros para imposto de renda.

Um exemplo desta situação foi o Decreto-Lei nº 4.178, de 1942, que definiu, entre outros assuntos, o conceito de lucro real e os documentos e demonstrações contábeis que deveriam fundamentar a declaração de imposto de renda.

O ano de 1946 foi marcado por dois grandes acontecimentos para a Contabilidade brasileira. Foi fundada, em 26 de janeiro, a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, onde foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Este centro de estudo contábil contou, inicialmente, com alguns egressos da Álvares Penteado, como foi o caso de Francisco D'Auria. Foi a partir da criação desta faculdade que a Contabilidade passou a ter um centro de pesquisa eminentemente nacional, que contribuiu, e ainda continua contribuindo, para o desenvolvimento contábil nacional. Além disso, o ano de 1946 ficou marcado pela criação dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, através do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio.

A participação da legislação, especialmente do imposto de renda, no desenvolvimento dos procedimentos contábeis brasileiros, ficou cada vez mais evidente ao longo dos anos. Esta interferência pode ser visualizada no Decreto-Lei nº 24.239, de 1947, que tratou de alguns procedimentos contábeis, como por exemplo: a redefinição de lucro real, introdução da reavaliação de ativos e da regra do “custo ou mercado, dos dois o menor” (este procedimento já havia sido tratado pelo Decreto-Lei nº 2.627).

Em termos mundiais, a Contabilidade brasileira é reconhecida por sua contribuição no campo do tratamento da Contabilidade em períodos de inflação alta, a chamada escola da

correção monetária. O estudo da influência da inflação nas demonstrações contábeis, já havia sido desenvolvido anteriormente em outros países, como Alemanha, Holanda, Estados Unidos, etc. Douppnik (1996) dividiu a contribuição brasileira em três períodos: antes de 1964, de 1964 a 1976 e após 1976. O primeiro período (antes de 1964), classifica-se dentro da divisão inicialmente estabelecida para o desenvolvimento da Contabilidade nacional, ou seja, antes e depois de 1964. Portanto, este primeiro período contributivo apontado por Douppnik (1996), será referenciado a seguir.

Segundo Douppnik (1996), a indexação de itens das demonstrações contábeis foi introduzida na prática contábil brasileira, quando passou a ser permitido a reavaliação de ativos fixos, com uma contrapartida em uma conta de reserva especial no Patrimônio Líquido. O Decreto-Lei que deu esta flexibilidade para a Contabilidade foi o de nº 24.239, de 1947, letra “e” do artigo 43 (referenciado anteriormente). Segundo Douppnik (1996), esta reavaliação poderia ser realizada através da utilização de um conjunto de coeficientes fornecidos pelo governo.

A correção monetária dos ativos “fixos” foi introduzida em 1958, através da Lei nº 3.470. Esta lei facultou às empresas a utilização de índices de correção monetária fixados bi-anualmente pelo Conselho Econômico Nacional. Portanto, era possível corrigir os ativos “fixos” somente ao final de cada dois anos. Foi esta lei que introduziu o termo correção monetária no Brasil.

A Contabilidade, nesta primeira fase, mesmo que modestamente, presenciou contribuições de alguns iluminados tratadistas contábeis nacionais, que colaboraram para o desenvolvimento e consolidação da Contabilidade como ramo de conhecimento autônomo.

Entre estes tratadistas desta primeira fase, destaca-se Carlos de Carvalho, que em seu livro “Estudos de Contabilidade” (1915), definiu Contabilidade como sendo “...a ciência que tem por objetivo o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a por em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos” (Carlos de Carvalho *apud* Aloe, 1967, p.46). Esta conceituação apresentada por Carvalho no início do século, traduz sua visão contista de Contabilidade, demonstrando sua preocupação com as regras e princípios de escrituração. Neste período estavam aflorando na Itália e Alemanha algumas das principais escolas de pensamento contábil mundial.

Além de Carlos de Carvalho, destacaram-se nesta primeira fase de desenvolvimento contábil, entre tantos, Francisco D’Auria e Frederico Herrmann Júnior. Outros pensadores contábeis nacionais mereceriam fazer parte deste seletivo elenco, mas como todo trabalho histórico, deve existir um processo eletivo de alguns em detrimento de outros, mas não por isso menos importantes.

Para Francisco D’Auria a Contabilidade “...é a ciência formal e lógica que estuda e elabora a estática e a dinâmica patrimonial, isto é: a estrutura da riqueza individualizada; as suas variações e respectivas causas, no tempo e no espaço; a indicação qualitativa e quantitativa, expressa em valor monetário” (Francisco D’Auria *apud* Aloe, 1967, p.46). Constata-se uma evolução em termos de postura teórica de Carlos de Carvalho para Francisco D’Auria. D’Auria passou a adotar uma postura patrimonialista, influenciado pelos trabalhos de Masi.

Assim como Francisco D’Auria, Frederico Herrmann Júnior também passou a adotar o patrimonialismo como corrente de pensamento. Para ele, o objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio. Para Frederico Herrmann Júnior (1970, p.58) a

“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”.

Esta primeira fase de desenvolvimento da Contabilidade nacional foi marcada por dois aspectos relevantes: a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influência doutrinária das escolas italianas de pensamento contábil.

A segunda etapa do desenvolvimento da Contabilidade brasileira teve início em 1964, ano em o Professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino da Contabilidade. Como afirma Iudícibus (1996, p.2), “o Prof. Boucinhas teve atuação destacada e decisiva, liderando a mudança de orientação didática do ensino da Contabilidade Geral, da metodologia anterior a 1964 para a que vigorou a partir dessa data”. O Professor Boucinhas adotou o método didático norte-americano, baseado no livro “Introductory Accounting” de Finney & Miller. A partir desta mudança de orientação didática, a influência dos autores italianos e das escolas de pensamento italianas foram sendo substituídos pelos autores norte-americanos. Uma consequência direta desta mudança de enfoque foi o desenvolvimento do livro “Contabilidade Introdutória”, em 1971, por professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP. Este livro passou a ser adotado em quase todas faculdades de Contabilidade do Brasil, influenciando no desenvolvimento dos profissionais brasileiros. A partir de 1964, os professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP passaram a desenvolver várias pesquisas e, de certa forma, a dominar o cenário nacional de pesquisas contábeis.

O ano de 1964 também marcou um novo período de desenvolvimento da chamada escola de correção monetária. Doupnik (1996) classifica o período de 1964 a 1976 como a segunda fase no desenvolvimento desta contribuição genuinamente nacional.

Segundo Doupnik (1996), uma das maiores causas do golpe militar de 1964 foi a inabilidade do governo civil em controlar o processo inflacionário vivido pelo país. Um dos objetivos do novo governo foi o de resolver as distorções econômicas causadas pela inflação e reduzir a taxa de inflação que estava causando sérios problemas de recessão econômica.

Uma das medidas adotadas pelo governo, para resolver os problemas das distorções causadas pelo inflação, foi a criação do "...mais amplo sistema de indexação do mundo" (Doupnik, 1996, p.77).

O governo federal expediu, em 16 de julho de 1964, a Lei nº 4.357 que tomou obrigatória a correção monetária do ativo imobilizado e do capital das pessoas jurídicas. Esta lei, como comenta Fráco (1965, p.4), "...foi recebida com muita reserva e até com algumas críticas, em virtude de seus objetivos nitidamente fiscalistas".

Apesar das críticas iniciais, esta lei trouxe para a Contabilidade brasileira um instrumento que resolveu, pelo menos em parte, as enormes distorções causadas pela inflação nos relatórios contábeis. Além disso, esta lei instituiu a depreciação do valor corrigido do imobilizado, representando melhor a realidade dos bens das empresas.

No ano de 1965 ocorreu a regulamentação do mercado de capitais no Brasil, através da Lei nº 4.728, que também criou a figura do auditor independente. Um dos fatos marcantes foi a demora para a regulamentação desta lei, no que se refere ao auditor

independente, pois somente ocorreu esta regulamentação em 1972, através da Resolução nº 220 do Banco Central do Brasil.

A participação do governo no desenvolvimento das práticas contábeis seguiram ao longo dos anos. Um exemplo desta interferência foi o Decreto nº 58.400, de 1966, que consolidou e regulamentou o imposto de renda. Por este Decreto, ficou determinado, por exemplo, a faculdade de constituir a provisão para crédito de liquidação duvidosa com base nos créditos, feitos os devidos ajustes, com uma alíquota de 3%. Na prática, este limite de 3% passou a ser utilizado pela maioria dos profissionais da Contabilidade nacional, independente de ser ou não um percentual representativo da realidade de suas empresas.

O ano de 1966 também ficou marcado por uma das primeiras contribuições nacionais da chamada escola de correção monetária. Foi neste ano que o Professor Sérgio de Iudícibus defendeu a sua Tese de Doutorado no Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, intitulada “Contribuição à Teoria dos Ajustamentos Contábeis”. Este trabalho foi uma das mais importantes colaborações da Contabilidade nacional à comunidade contábil mundial.

Neste trabalho, o Professor Iudícibus (1966, p.1) desenvolveu um “...conjunto de princípios e normas tendentes a tornar a Contabilidade apta a resolver os problemas de registro, apuração e análise que ocorrem quando há variações de preços de bens e serviços numa economia”. O Professor Iudícibus procurou enquadrar seu trabalho dentro da proposta de que a teoria e os processos contábeis devem estar em condições de fornecer informações flexíveis e completas aos gestores das entidades, ou seja, ele procurou conduzir a Contabilidade “ao cumprimento integral das funções que lhe são peculiares, ou seja, à descrição eficiente dos efeitos provocados pelas transações econômicas internas e externas no patrimônio das empresas” (Iudícibus, 1966, p.7).

Este trabalho de ajustamento contábil se enquadra na linha de pesquisa da escola de pensamento contábil norte-americana, sendo que a maior contribuição nesta área foi o trabalho “The Theory and Measurement of Business Income” de Edgar O. Edwards e Philip W. Bell, publicado em 1961.

A partir da adoção do método didático norte-americano pela USP, em 1964, e da apresentação do trabalho do Professor Iudícibus, o direcionamento doutrinário contábil, especialmente do maior centro de pesquisa contábil nacional: o departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, mudou definitivamente de direção, abandonando as escolas de pensamento contábil italianas e assumindo os ditames da escola norte-americana.

No ano de 1967, o Decreto nº 61.083 marcou uma nova participação legal no desenvolvimento das práticas contábeis brasileiras. Este Decreto, como afirma Silva (1980, p.23), “...criou uma séria distorção no entendimento de muitos profissionais, pela exclusiva falta de distinção entre a Contabilidade para fins financeiros ou comerciais e a Contabilidade para fins fiscais...”. Este Decreto autorizou, para determinados casos, a utilização da depreciação acelerada. Como nesta época o lucro real era representado pelo lucro contábil e não existiam registros específicos para fins de imposto de renda, esse procedimento passou a ser realizado dentro do sistema contábil, causando uma série de distorções contábeis, como a alteração do resultado do período e a redução do valor do imobilizado.

No ano seguinte, 1968, novamente a Contabilidade nacional foi agraciada com um trabalho do Professor Iudícibus, dentro da linha de pesquisa de ajustamentos contábeis iniciado anos antes. Este trabalho foi mais uma grande contribuição para a escola brasileira de correção monetária.

O trabalho do Professor Iudícibus, intitulado “Aspectos da Avaliação de Estoques a Preços Correntes”, foi apresentado no Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, na modalidade de Tese de Livre-Docência. O tema central do trabalho “...relaciona-se ao aspecto contábil da avaliação ou ajustamento de inventários e do custo dos produtos vendidos em termos correntes, seguindo e aprofundando as diretrizes traçadas em nosso trabalho anterior...” (Iudícibus, 1968, p.1).

Neste mesmo ano, 1968, o governo federal emitiu o Decreto-Lei nº 401, autorizando a reavaliação de terrenos e construções, devendo o crédito desta reavaliação ser transferido para o capital da empresa. Ainda neste Decreto, entre outras determinações, as empresas ficaram obrigadas a escriturar, em uma conta especial do ativo pendente, as perdas de câmbio ou de correção monetária originadas da aquisição de bens do imobilizado, com o objetivo de serem compensadas com futuras correções do imobilizado ou do capital de giro próprio.

No ano seguinte, 1969, o governo baixou o Decreto-Lei nº 433 que limitou a aplicação da correção monetária do capital de giro próprio. Essas novas disposições, conforme comenta Silva (1980, p.24), “...limitavam o montante da correção a um teto de vinte por cento do imposto que seria devido sem a correção, não admitindo-a em casos de prejuízo e excluído da composição do capital de giro próprio os direitos com vencimentos superiores a cento e vinte dias”.

A Contabilidade brasileira teve, em 1972, um novo estímulo legal. Neste ano o Banco Central do Brasil baixou a Resolução nº 220, com as Circulares nºs 178 e 179.

A Circular nº 178 obrigou o registro dos auditores independentes no Banco Central do Brasil, determinando que este registro seria de exclusividade dos contadores.

A Circular nº 179 tratou dos Princípios e Normas Contabilidade, sendo que esta Circular oficializou a expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 321-72, passou a adotar a seguinte conceituação: “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos são normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos, emanados da contabilidade, de uso predominante, no meio em que se aplicam, proporcionando interpretações uniformes das demonstrações contábeis” (CRCRS, 1987, p.17).

Esta Circular do Banco Central do Brasil (nº 179), apesar de não listar os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, normatizou as atividades contábeis das empresas de capital aberto e a atividade dos auditores independentes. As normas de Contabilidade emanadas desta Circular foram divididas em: normas de escrituração, critérios de avaliação, amortização e depreciação dos elementos patrimoniais para efeitos de balanço, critérios gerais para a formação de reservas e provisões, critérios gerais para classificação do balanço patrimonial e critérios gerais para apresentação gráfica do balanço patrimonial e demonstração do resultado. Estas normas, de certa forma, uniformizaram os procedimentos contábeis de grande parte das empresas brasileiras, mesmo as que não eram de capital aberto.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 321-72, adotou, com algumas modificações, as normas e procedimentos de auditoria elaboradas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB, hoje IBRACON). O IAIB era composto, na sua maioria, por auditores independentes das grandes empresas de auditoria multinacionais, especialmente norte-americanas. Estas normas e procedimentos de auditoria foram divididas em:

- I -conceituação e síntese das normas;
- II - normas relativas à pessoa do auditor;
- III - normas relativas à execução do trabalho;
- IV - normas relativas ao parecer;
- V - princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- VI - informações contidas nas demonstrações contábeis; e,
- VII - eventos subsequentes.

Estas normas e procedimentos de auditoria retratam claramente a influência da escola norte-americana na Contabilidade brasileira. Durante o biênio 1971-1972, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do “American Institute of Certified Public Accountants” trabalhou sobre as normas de auditoria a serem aplicadas nos Estados Unidos e emitiu, em novembro de 1972, a Exposição de Normas de Auditoria nº 1 (“Statement on Auditing Standards - SAS nº 1), divididas da seguinte forma (a numeração representa a divisão das seções):

- 100 - introdução (110 - responsabilidades e funções do auditor independente; 120 - normas de auditoria geralmente aceitas);
- 200 - as normas gerais ;
- 300 - normas do trabalho de campo (310 -planejamento do trabalho; 320 - estudo e avaliação dos controles internos; 330 - elementos comprobatórios);
- 400 - a primeira, segunda e terceira norma do parecer (410 - adesão aos PCGA; 420 - consistência de aplicação dos PCGA; 430 - adequação das exposições informativas);
- 500 - a quarta norma do parecer (510 - expressão de parecer no relatório do auditor; 530 - data do relatório; 540 - circunstância que requerem desvio do parecer normal em forma curta; 560 - eventos subsequentes);
- 600 - outros tipos de relatórios;

700 - tópicos especiais; e,

900 - relatórios especiais do comitê sobre procedimentos de auditoria.

O SAS nº 1 foi publicado no Brasil pelo IAIB (5ª Seção Regional - São Paulo e Paraná) em 1977, com tradução da Price Waterhouse Auditores Independentes.

O ano de 1972 também foi marcado por duas grandes contribuições acadêmicas para o desenvolvimento da Contabilidade brasileira. Neste ano, os Professores Stephen Charles Kanitz e Eliseu Martins defenderam suas Teses de Doutorado junto ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP.

O Professor Kanitz escreveu o trabalho intitulado “Contribuição à Teoria do Rateio dos Custos Fixos”. Neste trabalho, o Professor Kanitz desenvolveu um estudo voltado para a análise de “...problemas inerentes à descentralização administrativa quanto à sua avaliação e controle. Ressaltamos dois problemas, em particular, relacionados à Contabilidade Divisional, quais sejam, o problema do preço de transferência e o problema do rateio dos custos fixos da administração central” (Kanitz, 1972, p.168).

Dando continuidade a chamada escola da correção monetária, o Professor Eliseu Martins apresentou sua Tese de Doutorado denominada de “Contribuição à Evolução do Ativo Intangível”. Neste trabalho, o Professor Martins procurou demonstrar uma forma de como a Contabilidade poderia conseguir uma maior aproximação com a Administração e a Economia, auxiliando nas decisões que visam o presente e o futuro, através da elucidação de problemas que impedem a melhoria da utilidade das demonstrações contábeis, especialmente no que se refere à diferença entre os valores contábeis das demonstrações e sua valoração do ponto de vista econômico. O foco central de interesse deste trabalho foi a análise do “...fato originário desse distanciamento, bem como a maneira mais apropriada para a

para a redução dos seus indesejáveis efeitos. (Sabemos que o 'Goodwill' reconhecido esporadicamente pela Contabilidade é um sintoma desse problema)" (Martins, 1972, p.IV).

O ano de 1976 caracterizou uma nova fase para o desenvolvimento da Contabilidade brasileira com a publicação, em 15 de dezembro, da nova Lei das Sociedades por Ações.

Esta nova Lei das Sociedades por Ações procurou "...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 equitativas, às quais, sem imobilizar o empresário em suas iniciativas, ofereçam atrativos suficientes de segurança e rentabilidade" (Lei das S.As., 1976, p.20).

Como afirma Silva (1980, p.28), "mantendo a tradição, esta Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da Contabilidade, e, incorporando definitivamente as tendências da Escola Americana...".

Douppnik (1996) considera que esta lei marcou uma nova fase na Contabilidade nacional, encerrando o período que teve início em 1964.

A nova Lei das S.As. foi minuciosamente analisada por Iudícibus em vários de seus aspectos, sendo que na sua opinião "...com relação à qualidade e à oportunidade da Lei é mais favorável do que contrária" (Iudícibus, 1994, p.254). As principais contribuições da Lei das S.As., no seu entender são as seguintes (Iudícibus, 1994, p.282):

“1.clara separação entre Contabilidade Comercial (Contabilidade “Contábil”) e Contabilidade para fins fiscais;

2.aperfeiçoamento da classificação das contas no balanço;

3.introdução da reavaliação a valor de mercado;

4.introdução do método de equivalência patrimonial na avaliação de investimentos;

5.criação da reserva de lucros a realizar; e

6.aperfeiçoamento do mecanismo de correção monetária”.

Seguindo a mesma tendência da escola norte-americana, verificada quando da apresentação da nova Lei das Sociedades por Ações, o governo federal sancionou a Lei nº 6.385, em 7 de dezembro de 1976, com o objetivo de disciplinar e fiscalizar as atividades do mercado de valores mobiliários. Esta Lei também criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), nos mesmos moldes da Securities and Exchange Commission (SEC) do mercado norte-americano.

Compete à Comissão de Valores Mobiliários expedir normas aplicáveis às companhias abertas relacionadas a várias matérias, tais como: relatório da administração, demonstrações contábeis, padrões de Contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes, natureza das informações que devam divulgar e periodicidade da divulgação, etc.

Ainda em 1976, o Professor Stephen Charles Kanitz deu uma grande contribuição acadêmica para o desenvolvimento da Contabilidade nacional com o trabalho “Indicadores Contábeis e Financeiros de Previsão de Insolvência: a Experiência da Pequena e Média Empresa Brasileira”. Este trabalho foi apresentado como sua Tese de Livre-Docência na Faculdade de Contabilidade e Atuária da FEA-USP.

Este trabalho do Professor Kanitz foi, desde a sua publicação, um dos estudos acadêmicos mais consultados no Brasil, tanto por estudantes de Ciências Contábeis, como por Analistas de Balanços e por outros vários grupos de interessados em índices de previsão de insolvência. Na opinião do Professor Kanitz (1976, p.178) é possível "...com o emprego de alguns (...) índices se possa prever a falência de uma empresa".

No ano de 1977, o Decreto-Lei nº 1.598 adequou o regulamento do imposto de renda à nova Lei das Sociedades por Ações.

Este Decreto-Lei interferiu diretamente na Contabilidade das demais sociedades não atingidas pela Lei das Sociedades por Ações, estendendo as normas e princípios contábeis, da Lei nº 6.404/76, às demais pessoas jurídicas, fixando "...o aumento do valor nominal de uma Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN), como o índice oficial, na base do qual são efetuadas as correções monetárias..." (Iudícibus et alii, 1988, p.164). Com o passar dos anos, o índice de correção monetária foi sendo alterado pela legislação.

Em 1979, uma nova contribuição para a escola brasileira de correção monetária foi realizada pelo Professor Eliseu Martins, com a sua Tese de Livre-Docência apresentada na Faculdade de Contabilidade e Atuária da FEA-USP intitulada "Aspectos do Lucro e da Alavancagem Financeira no Brasil".

Neste trabalho o Professor Martins (1979, p.174) procurou "...evidenciar que a teoria e a técnica relativas à alavancagem financeira precisam ser revistas e redefinidas para uma situação inflacionária. Para isso também se torna obrigatória a análise dos efeitos da inflação sobre as demonstrações contábeis e, principalmente, sobre o conceito e a medida de lucro".

O Conselho Federal de Contabilidade baixou, em 1981, a Resolução CFC nº 529-81, que disciplinou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), uma vez que a Resolução CFC nº 321-72 somente havia aprovado as Normas e os Procedimentos de Auditoria.

As Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em técnicas e profissionais. As técnicas estabelecem conceitos doutrinários e fixam regras ou critérios de Contabilidade, ao passo que as profissionais fixam regras de procedimento de ordem profissional.

Dentre as NBC técnicas, destaca-se a NBC-T-1, baixada pela Resolução CFC nº 530-81, que estabeleceu os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Estes princípios foram estabelecidos "...considerando a necessidade de fixar os princípios de contabilidade vigentes no Brasil, já que não existe, até a presente data, um consenso sobre os mesmos" (CRCRS, 1987, p.57).

A Resolução CFC nº 530-81 destaca que não existe uma uniformidade com relação aos Princípios Contábeis. A expressão "...Princípios Fundamentais de Contabilidade foi escolhida por seu acerto semântico e, secundariamente, por haver encontrado acolhida em muitos países e entidades de relevo, no estrangeiro" (CRCRS, 1987, p.17). Os princípios passaram a ser denominados de "fundamentais" e não mais de "geralmente aceitos", em função de não se tratar de convenção, mas de adoção compulsória, por força do art. 3º da Resolução CFC nº 529-81, que diz o seguinte: "a inobservância de Norma Brasileira de Contabilidade, aprovada pelo CFC constitui infração ao disposto na alínea c do art. 27 de Decreto-Lei nº 9.295-46 e ao Código de Ética Profissional do Contabilista" (CRCRS, 1987, p.76).

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, determinados pela CFC, foram os seguintes: da entidade, da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais, da expressão

monetária, da competência, da oportunidade, da formação dos documentos contábeis, da terminologia contábil, da equidade, da continuidade, da periodicidade, da prudência, da uniformidade, da informação, dos atos e fatos aleatórios, da correção monetária e da integração.

Estes fatos traduzem muito bem o entrelaçamento da evolução da Contabilidade brasileira com os legisladores, com raras exceções, como é o caso dos trabalhos dos professores acima mencionados e de outros aqui não destacados, mas que também contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade

O início dos anos 80 ficou marcado pelo aparecimento, a nível nacional, de um novo expoente contábil: Professor José Carlos Marion.

A primeira grande contribuição acadêmica do Professor Marion foi sua dissertação apresentada, em 1982, na Faculdade de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, intitulada “Contribuição à Contabilidade da Pecuária Bovina de Corte”. Neste trabalho, o Professor Marion procurou “...disciplinar os procedimentos contábeis em relação às operações efetuadas pelas empresas pecuárias, considerando alguns Princípios de Contabilidade, de grande relevância para a Contabilidade da Pecuária bem como para as disposições do Imposto sobre a Renda que lhe são pertinentes” (Marion, 1982, resumo).

Assim como em algumas décadas anteriores à década de 80, o Brasil vivenciou elevadas taxas inflacionárias, prejudicando as informações das demonstrações contábeis, mesmo com a adoção dos mecanismos de correção monetária impostos para a Contabilidade.

Uma das saídas encontradas pela comunidade contábil brasileira para qualificar as informações contábeis, foi a adoção obrigatória da elaboração e publicação de Demonstrações Contábeis Complementares em moeda constante para as companhias abertas. Esta obrigatoriedade foi disposta na Instrução CVM nº 64, de 19 de maio de 1987. Nesta ocasião, o diretor da CVM era Professor Eliseu Martins. Esta instrução determinou “...os critérios básicos de conversão, consolidando os procedimentos a serem adotados na elaboração das Demonstrações Contábeis Complementares” (FIPECAFI, 1994, p.310).

Esta Instrução da CVM foi o ápice da escola da correção monetária. Todos os esforços dos Professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP e de outros pesquisadores ligados ao estudo da correção monetária, desembocaram na Correção Monetária Integral.

O Professor Marion, no ano de 1987, apresentou mais um contribuição acadêmica para o desenvolvimento da Contabilidade nacional. Neste ano, ele apresentou sua Tese de Doutorado intitulada “Uma Contribuição à Análise e Interpretação das Demonstrações Financeiras no Período de Transição de Cruzeiro para Cruzado e na Era do Cruzado”. O objetivo do Professor Marion (1987, p.10), neste trabalho, foi o de “...além de avaliar as Demonstrações Financeiras que marcam o encerramento do período cruzeiro e o limiar da era cruzado, analisar as demonstrações já da era do cruzado, principalmente, pelo fato de, como já vimos, tratar-se de peças contábeis inéditas desde a implantação da Lei das Sociedades por Ações”.

O Professor Marion apresentou, em 1989, uma nova colaboração acadêmica, intitulada “Uma Contribuição à Contabilidade de Sociedade em Conta de Participação Aplicada a Empreendimentos Florestais”. Este trabalho foi apresentado para a Livre-Docência do Professor Marion no Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP.

Neste trabalho, o Professor Marion procurou apresentar uma contribuição visando especificamente as Sociedades em Conta de Participação. Para isso, ele procurou demonstrar como fica a Contabilidade deste tipo de sociedade que “...não possui personalidade jurídica e nem autonomia patrimonial (o patrimônio está vinculado ao sócio ostensivo); não se obriga com terceiros como qualquer empresa normal; não possui firma, denominação social ou qualquer outra identificação; não possui capital social definido, nem sede ou domicílio, nem CGC, nem contrato registrado; não pode ser declarada falida e nem reclamar concordata; sua liquidação, normalmente, limita-se a uma simples prestação de contas” (Marion, 1989, p.xiii).

Uma nova contribuição da escola de correção monetária ocorreu em 1992, com o publicação da Instrução CVM nº 191. Esta nova Instrução consolidou os critérios de elaboração de demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante, introduzindo novas determinações, tais como as apresentadas pela FIPECAFI (1994, p.313):

“1. Instituiu a UMC - Unidade Monetária Contábil - como unidade de referência a ser utilizada pelas companhias abertas na elaboração das demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante.

2. Estabelece como base da variação da UMC a variação da UFIR diária (Unidade Fiscal de Referência Diária), ou o índice que vier a substituí-la, desde que representando bem o índice brasileiro de inflação.

3. Estabelece que os ativos e passivos monetários, decorrentes de operações pré-fixadas, deverão ser trazidos a valor presente pela taxa média nominal de juros divulgada diariamente pela Associação Nacional dos Bancos de Investimentos - ANBID.

4. Os ganhos e perdas gerados pelos itens monetários e os ajustes a valor presente deverão ser apropriados nas contas de resultado a que se vinculam.

5. Estabelece que os itens não monetários deverão estar registrados por seu valor presente na data de sua aquisição ou formação, e deverão ser controlados em quantidade de UMC.

6. Determina que as reversões dos ajustes a valor presente deverão ser apropriadas como despesas/receitas financeiras (de transações comerciais)”.
”

Esta Instrução (juntamente com todos os trabalhos anteriores ligados à correção monetária) demonstra claramente a contribuição da escola de correção monetária brasileira, na busca do desenvolvimento e aprimoramento de técnicas e procedimentos para o reconhecimento da inflação nas demonstrações contábeis, com o objetivo pecípuo de qualificar a informação, para tornar-se, cada vez mais, um instrumento de grande valor para os tomadores de decisão. Esta contribuição da escola de correção monetária nacional já foi reconhecida internacionalmente, especialmente nos seguintes trabalhos de Douppnik: “The Brazilian System of Monetary Corrention” - *Advances in International Accounting*, 1977, p.111-135; “The Evolution of Financial Statement Indexation in Brazil” - *Accounting Historians Journal*, Spring 1986, p.1-18; e, “Brazil: Inflation Accounting” - *The History of Accounting - An International Encyclopedia*, 1996, p.77-79.

O CFC baixou, em 29 de dezembro de 1993, a resolução CFC nº 750, que trata, novamente, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. O CFC considerou que a evolução da década de 80 na área da Contabilidade deveria ser traduzida na atualização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade apresentados na Resolução CFC nº 530-81. Desta

feita, o CFC determinou como sendo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de acordo com o art. 3º, os seguintes: da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência.

Em decorrência da queda vertiginosa da inflação no Brasil, como consequência de um plano econômico adotado pelo governo federal, ficou proibida a atualização monetária dos elementos componentes do ativo permanente e do patrimônio líquido, em função da Lei 9.249/95, art. 4º, publicada em 01 de janeiro de 1996 no Diário Oficial da União. Esta proibição do governo federal, vai de encontro ao Princípio da Atualização Monetária, tendo em vista que através do art. 8º, item III, da seção V da Resolução CFC nº 750, ficou determinado que “a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período” (CRCRS, 1994, p.30). Percebe-se que, mesmo com uma taxa de inflação baixa, os elementos patrimoniais, quando não atualizados, não traduzem a realidade patrimonial das entidades. O mais oneroso dessa resolução do governo federal, foi a determinação de pôr a termo a Correção Monetária Integral. Cabe lembrar que esta valerosa contribuição da escola de correção monetária brasileira, não tratou unicamente da atualização monetária dos elementos do ativo permanente e do patrimônio líquido, mas estabeleceu vários procedimentos para a qualificação das informações contidas nas demonstrações contábeis, como por exemplo: a tradução a valor presente de ativos e passivos monetários, decorrentes de operações pré-fixadas, a determinação da apropriação dos ganhos e perdas gerados pelos itens monetários e os ajustes a valor presente nas contas de resultado a que se vinculam, a determinação da apropriação das reversões dos ajustes a valor presente como despesas/receitas financeiros (de transações comerciais), etc.

Os resultados de longos anos de pesquisas empregados pela escola de correção monetária brasileira, certamente não serão sepultados por uma determinação legalista do governo federal. Os usuários das informações contábeis que já utilizaram as demonstrações em moeda de poder aquisitivo constante, sem dúvida, continuarão a ter na correção integral um dos principais instrumentos informacionais para suas decisões.

Embora não exista uma escola de pensamento contábil brasileira, pode-se afirmar que a escola de correção monetária nacional contribuiu sobremaneira para o desenvolvimento da Contabilidade mundial. Esta escola caracteriza-se como uma autêntica colaboração brasileira para o crescimento da Contabilidade.

Ao longo deste trabalho, apresentou-se quais as contribuições das escolas de pensamento contábil ao processo de comunicação contábil. Como não existe uma escola de pensamento contábil genuinamente brasileira, esta etapa do estudo não será aplicada para o caso brasileiro. Cabe ressaltar, entretanto, que a escola de correção monetária deu uma contribuição sobremaneira ao processo de comunicação contábil nacional, especialmente com a introdução das demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante. Os trabalhos de depuração das demonstrações contábeis, visando uma maior qualificação das informações contidas nos diversos relatórios emitidos pela Contabilidade, sempre buscaram uma maior satisfação dos vários usuários das mensagens contábeis. A escola de correção monetária brasileira apresentou, com certeza, contribuições importantíssimas para o aperfeiçoamento do processo de comunicação contábil.

17.1 - PRINCIPAIS PENSADORES CONTÁBEIS BRASILEIROS

Assim como ocorreu em todas escolas de pensamento contábil analisadas ao longo deste trabalho, realizou-se um processo de seleção de alguns dos mais destacados pensadores contábeis nacionais. O principal critério para a escolha dos pensadores que serão destacados nesta seção do trabalho, foi o desenvolvimento de pesquisas e trabalhos acadêmicas no campo do pensamento contábil. A adoção de um processo de seleção restringe o número de pensadores referenciados, elencando alguns, em detrimento de outros, mas, não por isso menos importantes.

Os pensadores selecionados da primeira fase (até 1964) foram: Carlos de Carvalho, Francisco D'Auria e Frederico Herrmann Júnior. Da segunda fase (após 1964) foram selecionados: Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Stephen Charles Kanitz e José Carlos Marion.

17.1.1 - CARLOS DE CARVALHO - SUA VIDA E SUA OBRA

Carlos de Carvalho nasceu na cidade de Rio Claro, Estado de São Paulo, em 12 de agosto de 1866.

As atividades profissionais de Carlos de Carvalho tiveram início, segundo Aloe (1954), na Exatoria da Receita Federal na cidade de São Carlos (SP), onde passou a exercer, mais tarde, as mesmas atividades para o Estado de São Paulo.

Ocorreram, em 1905, dois fatos importantes para a vida profissional de Carvalho: a encampação da estrada de ferro de Sorocaba e a valorização do café, pelo Convênio de

Ocorreram, em 1905, dois fatos importantes para a vida profissional de Carvalho: a encampação da estrada de ferro de Sorocaba e a valorização do café, pelo Convênio de Taubaté. Carvalho foi convidado, pelo governo estadual, para acompanhar estas duas operações e para iniciar a reforma do sistema de escrituração contábil do Tesouro do Estado. Carvalho foi nomeado Diretor da Contabilidade do Tesouro de São Paulo, implantando o sistema de partidas dobradas em todas divisões do Tesouro.

A escrituração do Estado, na opinião de Aloe (1954), tornou-se modelar, graças ao talento e à capacidade de trabalho de Carvalho e de seus competentes e dedicados colaboradores.

Após este sucesso, com a remodelação do sistema escritural do Estado de São Paulo, Carvalho voltou-se para a atividade de escritor. Escreveu vários livros e artigos sobre Contabilidade e outras disciplinas, na tentativa de iniciar, como o próprio Carvalho determinou, o “...Ciclo Científico dos Estudos de Contabilidade no Brasil” (Carvalho *apud* Aloe, 1954, p.24).

Os mais importantes trabalhos de Carlos de Carvalho são os seguintes:

- Questões Práticas de Contabilidade, Editora Laemmert, Rio de Janeiro, 1902;
- Tratado Prático de Contabilidade, Duprat & Cia., São Paulo, 1903;
- Páginas de Contabilidade, Empresa Brasileira Editora, São Paulo, 1912-1913 - publicado em dois volumes (os dois livros anteriores formaram a base para estas publicações);
- Estudos de Contabilidade (dividido em quatro volumes) e de outros livros contábeis como: Problemas de Escrituração, Tratamento Elementar de Contabilidade, Aritmética

Em todos estes trabalhos, 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.

Carlos de Carvalho morreu em Santos (SP), em 2 de janeiro de 1920, com apenas 53 anos de idade.

17.1.2 - FRANCISCO D'AURIA - SUA VIDA E SUA OBRA

Francisco D'Auria nasceu em São Paulo (SP), em 16 de julho de 1884.

D'Auria diplomou-se na segunda turma da Escola de Comércio Álvares Penteado, na primeira década deste século. Entrou, em 1905, para a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, mediante concurso público. As principais atividades de D'Auria, após seu ingresso na Secretaria da Fazenda, podem ser resumidas nas seguintes:

- membro da comissão de partidas-dobradas do Tesouro Nacional;
- fundador e diretor da Revista Brasileira de Contabilidade (na primeira fase, de 1912 a 1921, em São Paulo e na segunda fase, de 1929 a 1933, no Rio de Janeiro);
- tornou-se Diretor da Contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo;
- fundador e primeiro Presidente do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo;
- Contador Geral da República;
- Contador do Departamento Nacional do Café;
- Professor da Escola de Comércio Álvares Penteado;
- Professor da Escola Técnico-Comercial do Instituto Brasileiro de Contabilidade - hoje Sindicato dos Contabilistas do Rio de Janeiro;

- Professor da Escola de Comércio Álvares Penteado;
- Professor da Escola Técnico-Comercial do Instituto Brasileiro de Contabilidade - hoje Sindicato dos Contabilistas do Rio de Janeiro;
- Contador Geral do Estado de São Paulo;
- Professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo;
- Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo;
- Secretário de Finanças da Prefeitura de São Paulo; entre outras funções.

Como aponta Aloe (1958, p.6), as obras prediletas de D'Auria foram "...a 'Ragioneria Scientifica', em dois volumes, de Giuseppe Cerboni e 'L'Ente Economico Amministrativo', de Giovanni Rossi, pois não tinha simpatia pelos modernos autores italianos, apesar de reconhecer o valor de Gino Zappa".

D'Aria teve seu trabalho reconhecido no exterior, tanto que foi agraciado com os títulos de Membro da "The Econometric Society" de New Haven (Estados Unidos), Sócio Correspondente da "Société de Comptabilité de France" (França) e "Contador Emérito das Américas".

D'Auria possuía uma maneira própria de escrever seus trabalho. Todos os seus trabalhos foram escritos a mão, para após serem datilografados por seus assessores. D'Auria escreveu 23 livros de Contabilidade e de matérias afins.

O primeiro livro escrito por D'Auria foi "A Letra de Câmbio na Contabilidade", publicado em 1917 pela Imprensa Nacional no Rio de Janeiro. Seguiram-se a este, segundo Aloe (1959, p.21-2), os seguintes livros: Contabilidade Mercantil, Contabilidade Geral (Teoria da Contabilidade Patrimonial), Contabilidade Rural, Contabilidade Industrial,

Contabilidade Bancária. Contabilidade de Transportes. Organização e Contabilidade dos Seguros Privados e Capitalização. Contabilidade Pública. Estrutura e Análise de Balanço, Matemática Comercial. Matemática Financeira e Atuarial. Revisão e Perícia Contábil (Parte Teórica), Revisão Contábil (Parte Aplicada), Perícia Contábil (Parte Aplicada), Ciência das Finanças (Teoria e Prática), Contabilidade Mecanizada. Primeiros Princípios de Contabilidade Pura, Variação do Valor Efetivo do Capital. Contabilidade (Noções Preliminares), Cinquenta Anos de Contabilidade, Contabilidade de Empresas Diversas e Organização e Contabilidade Patrimonial-Doméstica (obra publicada após a sua morte).

Na opinião de D'Auria, a "...Contabilidade avalia, registra, expõe a estática e a dinâmica patrimonial. Enquanto avalia - conta com números. Enquanto registra - conta com descrições e números. Enquanto expõe - conta, descrevendo e apresentando números sinteticamente" (D'Auria *apud* Nascimento, 1953, p.15).

D'Auria, como afirma Masi (1958, p.8), "...sempre foi patrimonialista, não há dúvida, como se verifica pela leitura de sua obra principal". A obra a que Masi fez referência foi "Primeiros Princípios de Contabilidade Pura", uma vez que a parte central desta obra, na sua opinião, revela-se patrimonialista.

Um dos mais importantes trabalhos de D'Auria foi a Sistematologia. Para D'Auria (1959, p.323), "se sistema é um todo harmônico cujos componentes ou partes têm vínculos recíprocos ou solidários, a definição se aplica, rigorosamente, ao patrimônio". Patrimônio, portanto, é, na sua opinião, um composto de riqueza, cujos elementos são interrelacionados e solidários". Patrimônio, para ele, caracteriza-se, sem dúvida, como um sistema.

Masi traduziu muito bem o espírito inovador de D'Auria, ao afirmar que "a Contabilidade, para D'Auria, tinha como campo atual o patrimônio aziendal; amanhã,

poderia ter também o mundo físico, social ou moral” (Masi, 1958, p.9). Para Masi, a sistematologia de D’Auria traduzia a Contabilidade como uma ciência generalizada, ou seja, uma Contabilidade “...capaz de numerar, classificar, coordenar e representar, hoje, o patrimônio; amanhã, outros objetos, como (...) o mundo físico, social, moral...” (Masi, 1958, p.9).

Na visão de D’Auria, seria possível demonstrar o patrimônio moral, com a sua atividade e a sua passividade, o seu bem e o seu mal, os seus prêmios e os seus castigos. Todo sistema que possa ser contado e subordinado a títulos indicativos de naturezas e espécies diversas, pertencentes a um gênero único e amplo, sendo possível utilizar um denominador comum que sirva de medida a todos os elementos constitutivos, pode ser contabilizado. “Será Contabilidade com a significação dos sistemas a que se aplica. Será Sistematologia” (Nascimento, 1953, p.15). Para muitos críticos de D’Auria (como foi o caso de Martim Noel Monteiro), apesar de seu brilhante trabalho na área contábil, sua proposta de Sistematologia é impraticável e sem finalidade.

D’Auria participou ativamente de Congressos Nacionais e Internacionais de Contabilidade, pronunciou várias conferências de Contabilidade, de Administração Pública e de outros assuntos correlacionados. D’Auria ficou, também, conhecido como um especialista na área de finanças e matemática.

Francisco D’Auria morreu em São Paulo (SP), com 74 anos de idade, em 6 de fevereiro de 1958.

17.1.3 - FREDERICO HERRMANN JÚNIOR - SUA VIDA E SUA OBRA

Frederico Herrmann Júnior nasceu em São Paulo (SP), em 3 de setembro de 1896, tendo sido registrado com o nome de Frederico Herrmann. O complemento de seu sobrenome (Júnior) apareceu muitos anos depois.

A vida de Herrmann Júnior foi narrada por Silva (1956), sendo que as mais importantes passagens deste trabalho serão relatadas a seguir.

Herrmann Júnior iniciou sua vida profissional na antiga Casa Bronberg, trabalhando ao lado de seu pai, João Frederico Herrmann. Foi nesta empresa que passaram a chamá-lo de Herrmann Júnior, como uma forma de não confundi-lo com seu pai.

Herrmann Júnior, no ano de 1917, concluiu o curso de perito-contador da Escola de Comércio Álvares Penteado. No ano seguinte, 1918, iniciou suas atividades docentes, na própria Álvares Penteado, em função de um convite do Prof. Horácio Berlinck.

Herrmann Júnior foi um dos fundadores e Presidente do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo (anteriormente era chamado de Instituto Paulista de Contabilidade) nos anos de 1924, 1928 e 1932.

Herrmann Júnior publicou, em 1932, o livro “Tratado de Contabilidade Industrial”, iniciando a carreira de um dos mais importante escritores contábeis nacionais.

Herrmann Júnior trabalhou na organização e reorganização de Contabilidades de várias empresas, como por exemplo: Mappin Stores, Companhia Brasileira de Material

Ferrovário, Indústrias Klabin, Empresas Elétricas Brasileiras, Caixa Econômica Federal, Companhia Siderúrgica Nacional e Companhia Vale do Rio Doce. Além destas atividades, fundou um escritório que prestava serviços na área de Contabilidade, Auditoria, Organização, etc.

Com a volta, em 1932, da Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo, da Escola de Comércio Álvares Penteado (esta escola havia interrompido o curso de Economia há vários anos), Herrmann Júnior ingressou nesta faculdade e concluiu o curso em 1934.

Com a fundação da ordem dos Economistas de São Paulo, em 1934, Herrmann Júnior passou a atuar neste órgão, tornando-se Presidente de 1937 a 1941.

Herrmann Júnior publicou, em 1936, o livro “Contabilidade Teórica”, sendo que esta obra foi prefaciada pelo Prof. Horácio Berlinck. No prefácio da obra de Herrmann Júnior (1978, p.19), que passou a se chamar “Contabilidade Superior” a partir da segunda edição publicada em 1946, Berlinck afirma que é “completamente novo e fundado em notável conhecimento dos textos doutrinários, o livro do Professor Herrmann Júnior é o primeiro que, no Brasil, estuda, em face dos princípios científicos, a inclusão da Contabilidade no quadro geral das ciências”.

Além das obras já citadas, Herrmann Júnior escreveu os seguintes trabalhos: Padronização dos Balanços das Sociedades Anônimas (apresentado no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 1934); Fundamentos e Aspectos Científicos da Contabilidade (Revista Economia Azienda, 1937); Organização Racional do Controle Econômico e Financeiro nas Administrações Públicas (1938); Análise Econômica e Financeira do Capital das Empresas (1941); Custos Industriais - Organização Econômica e Financeira das Empresas Industriais (1943); Elementos de Administração (1945); Funções Específicas dos Municípios (1945);

Reajustamento do Capital das Empresas (Tese aprovada no I Congresso Nacional de Economia); e, Organização Administrativa e Contábil das Empresas Industriais (1945).

A Editora Atlas, da qual Herrmann Júnior foi um dos fundadores, publicou, em 1952, após sua morte, o livro “Ritmos Econômicos”, que reuniu diversos trabalhos publicados na Folha da Manhã, de São Paulo.

Herrmann Júnior adotou uma postura contrária à teoria personalista de Cerboni, assumindo o patrimonialismo definido por Masi, como a corrente de pensamento que melhor traduziu o objeto de estudo da Contabilidade. Para Herrmann Júnior (1978, p.58). “o objeto da Contabilidade é o patrimônio e o fim o seu governo”.

Herrmann Júnior, como aponta Aloe (1971, p.51), “...faleceu prematuramente, vítima (...) de uma insuficiência cardíaca que o acompanhou durante toda a vida...”. Herrmann Júnior morreu em São Paulo, em 18 de maio de 1946.

17.1.4 - SÉRGIO DE IUDÍCIBUS - SUA VIDA E SUA OBRA

Sérgio de Iudícibus nasceu em 25 de setembro de 1935, em Bari, Itália, tendo optado pela nacionalidade brasileira em 1963.

Iudícibus graduou-se em Ciências Contábeis e Atuariais, em 1961, pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Um ano após a conclusão de sua graduação, Iudícibus ingressou como professor assistente da própria FEA-USP. Porém, antes do início de sua carreira docente, já havia

trabalhado em várias empresas, sempre atuando em Contabilidade, especialmente nas áreas de custos, gerencial e financeira.

Iudícibus iniciou, em 1966, sua valorosa contribuição para a Contabilidade. Foi neste ano que titulou-se Doutor em Contabilidade pela FEA-USP. O seu trabalho foi intitulado “Contribuição à Teoria dos Ajustamentos Contábeis”. Como já foi comentado anteriormente, este estudo de Iudícibus foi um dos “inputs” iniciais da chamada escola de correção monetária brasileira. Para Iudícibus (1966, p.1), “este trabalho é uma contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis, entendendo-se como tal o conjunto de princípios e normas tendentes a tornar a Contabilidade apta a resolver os problemas de registro, apuração e análise que ocorrem quando há variações de preços de bens e serviços numa economia”.

A Tese de Doutorado de Iudícibus foi dividida nos seguintes capítulos:

Capítulo I - apresentou o impacto provocado pelas flutuações de preços nos relatórios contábeis e na sua aceitabilidade por parte dos analistas;

Capítulo II - tratou do problema dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos face às condições atuais e dos passos necessários à sua atualização;

Capítulo III - passou em revista os conceitos de lucro adotados pela Contabilidade ortodoxa, pela teoria econômica pura, procurando, numa terceira etapa, reconciliar as duas abordagens, trazendo-as a um ponto comum, qual seja o valor de mercado;

Capítulo VI - apresentou o processo de ajustamento, racionalmente deduzido, original e que se caracteriza pela sua simplicidade e adaptabilidade a qualquer condição de preço vigente no mercado;

Capítulo V - tratou de moldar os conceitos anteriormente emitidos às condições existentes na prática empresarial. A finalidade deste capítulo foi de preparar o terreno para a aplicação, na prática empresarial, do processo de ajustamento desenvolvido na Tese.

Após esta primeira grande contribuição, Iudícibus apresentou, em 1968, sua Tese de Livre-Docência na FEA-USP, intitulada “Aspectos da Avaliação de Estoques a Preços Correntes”, seguindo a mesma linha de sua Tese de Doutorado. Como afirma o próprio Iudícibus (1968, p.1): “o tema central deste trabalho (...) relaciona-se ao aspecto contábil da avaliação ou ajustamento de inventários e do custo dos produtos vendidos em termos correntes, seguindo e aprofundando as diretrizes traçadas em nosso estudo anterior, Contribuição à Teoria dos Ajustamentos Contábeis”.

Iudícibus dividiu sua Tese de Livre-Docência nos seguintes capítulos:

Capítulo I - apresentou uma completa apreciação das principais normas de avaliação de inventários, segundo a Contabilidade ortodoxa;

Capítulo II - abordou os ajustamentos de magnitudes monetárias históricas em valores correntes, isto é, atualizados;

Capítulo III - forneceu os elementos básicos para efetuar, desde que necessário, a depuração do elemento puramente inflacionário (ou deflacionário) contido na variação dos preços de mercado dos inventários.

Iudícibus foi editor e co-autor do maior “best seller” da disciplina de Contabilidade Introdutória. O livro “Contabilidade Introdutória”, desenvolvido por professores da FEA-USP, no ano de 1971, e editado pela Atlas, foi um marco para o desenvolvimento da segunda fase (após 1964) da Contabilidade brasileira.

Durante o biênio 1972/73, Iudícibus foi uma espécie de “controller” de sociedades de economia mista do Estado de São Paulo, sendo nomeado para o cargo de Secretário Executivo do Conselho de Defesa dos Capitais do Estado - CODEC. Um ano após, assumiu como Assessor de Política da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Iudícibus foi aprovado, em 1976, em concurso de títulos e provas para professor titular da FEA-USP. Neste mesmo ano publicou o livro “Contabilidade Gerencial”, Atlas, considerado como uma das mais importantes colaborações de Iudícibus para a Contabilidade Gerencial brasileira.

Sua atuação na FEA-USP ficou marcada por sua liderança, tendo em vista que foi chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária em várias gestões. Sua última participação na chefia do Departamento encerrou em 01 de fevereiro de 1991. Além de chefe do Departamento, atuou como Diretor da FEA-USP, no período de 1979 a 1983, além de participar da Lista sêxtupla para Reitor da USP, em 1982, sendo que ficou com a segunda colocação.

O ano de 1978 foi prodigioso para a carreira de escritor de Iudícibus. Neste ano foram publicados, todos pela Atlas, os seguintes livros de sua autoria: Análise de Balanços e Teoria da Contabilidade (este livro até hoje é o mais utilizado na disciplina de Teoria de Contabilidade, em cursos de graduação e pós-graduação em Contabilidade). Além disso, neste ano foi concluída, com a co-autoria de Iudícibus, a primeira edição do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, que representou uma contribuição marcante para a comunidade contábil, especialmente para a vida prática dos contabilistas.

Iudícibus foi autor e co-autor de várias outros livros que são utilizados por docentes e discentes de cursos de Contabilidade, Economia, Administração, e outros afins, por todo

Brasil. As mais destacadas obras de Iudícibus, que ainda não foram citadas, são as seguintes: *Análise de Custos*, Atlas, 1987; *Manual de Contabilidade para Não Contadores*, em co-autoria, Atlas, 1989; *Contabilidade Comercial*, em co-autoria, Atlas, 1987; *Contabilidade Intermediária*, co-editor e co-autor, Atlas, 1983.

Iudícibus foi “Visiting Professor” da Universidade de Kansas, USA, em 1986 e Conferencista das Universidades de Illinois, New Mexico, Kansas e Pisa (Itália) e membro do comitê editorial do “International Journal of Accounting” editado pela Universidade de Illinois, em Urbana-Champaign (USA).

Iudícibus foi eleito, em 1988, “Profissional do Ano” pela ANEFAC (entidade que reúne os controladores, auditores e diretores financeiros de São Paulo). Iudícibus apresentou mais de 200 conferências no Brasil e no exterior.

Outras atividades desenvolvidas por Iudícibus: Diretor de Fiscalização do Banco Central do Brasil; Presidente da Comissão Especial de Normas e Transparência Contábil criada pela CVM, cujo trabalho principal foi a revisão da Lei das S.A. no que se refere à parte de demonstrações contábeis e evidenciação; membro da comissão especial do CFC sobre Normas e Princípios Contábeis; membro do comitê editorial da Revista Brasileira de Contabilidade.

Atualmente o Professor Iudícibus é um dos mais importantes orientadores do Programa de Pós-Graduação da FEA-USP. Além disso, atua como professor de vários cursos de Pós-Graduação no Brasil, é membro da comissão Consultiva da CVM e Presidente do Conselho Curador da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).

O Professor Iudicibus se aposentou em 1991, como professor titular da FEA-USP. Apesar de sua aposentadoria, sua atuação na FEA-USP é incessante, especialmente nos cursos de Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade desta instituição.

17.1.5 - STEPHEN CHARLES KANITZ - SUA VIDA E SUA OBRA

Stephen Charles Kanitz nasceu em São Paulo (SP), no dia 31 de janeiro de 1946.

Kanitz bacharelou-se em Contabilidade pela FEA-USP e titulou-se como “Master in Business Administration” pela Graduate School of Business Administration da Harvard University.

Kanitz defendeu sua Tese de Doutorado na FEA-USP, em 1972. O título do trabalho foi “Contribuições à Teoria dos Rateios dos Custos Fixos”. O trabalho de Kanitz desenvolve-se da seguinte forma:

-inicialmente, o estudo colocou em foco o problema do preço de transferência de produtos entre divisões e o problema do rateio dos custos fixos da administração central;

-na sequência, foram abordadas as formas mais comuns de rateios dos custos fixos e a defesa do emprego de critérios múltiplos de rateio, sendo que Kanitz apresentou um método, a fim de determinar o critério múltiplo em questão;

-como parte do estudo, o método foi então aplicado a uma rede bancária, como uma das etapas para a determinação da lucratividade por agência.

Kanitz apresentou, em 1976, um trabalho como Tese de Livre-Docência, intitulado “Indicadores Contábeis e Financeiros de Previsão de Insolvência: a Experiência da Pequena e Média Empresa Brasileira”. Este trabalho tornou-se uma das obras mais pesquisadas dos Professores da FEA-USP. Até hoje, este trabalho é utilizado por vários analistas financeiros e alunos de graduação e pós-graduação.

Neste trabalho, Kanitz (1976, p.i) procurou “...pesquisar os elementos necessários para auxiliar o empresário e especialmente o banqueiro a adotar decisões relativas a outras empresas (ou até a sua própria empresa)”.

Kanitz publicou vários livros, sendo que os mais importantes são: co-autor de Contabilidade Introdutória (Atlas), co-autor de Inflação e Desenvolvimento (Editora Vozes), Controladoria - textos e casos (Editora Pioneira), Como Prever Falências (Editora McGraw-Hill), O Parecer do Auditor (Editora McGraw-Hill), co-coordenador de Contabilidade Intermediária (Atlas), TPD - Análise dos Demonstrativos Financeiros (IOB), entre outros. Também participou da elaboração dos “Melhores e Maiores” da Revista Exame.

Kanitz tem uma participação marcante na FEA-USP, sendo que atua como professor e orientador dos cursos de Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade, membro da congregação, da comissão de informática, da comissão para exames de inglês e do Conselho de Orientação do Boletim da Revista de Administração da USP. Além de sua participação na FEA-USP, Kanitz atua como conferencista e consultor em várias partes do Brasil.

17.1.6 - ELISEU MARTINS - SUA VIDA E SUA OBRA

Eliseu Martins nasceu em Albertina (MG), em 02 de junho de 1945.

Martins graduou-se em Contabilidade pela FEA-USP. Nesta mesma instituição, no ano de 1972, apresentou sua Tese de Doutorado intitulada “Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível”. Martins apresentou o seu estudo da seguinte forma:

Capítulo I - neste capítulo foi elaborado um resumo da teoria dos ajustamentos contábeis a preços correntes e uma comparação com o princípio do custo histórico como base de valor;

Capítulo II - foram abordadas as conceituações de ativo e lucro dos pontos de vista contábil e econômico;

Capítulo III - foi analisado o “Goodwill” do ponto de vista tradicional da Contabilidade, mostrando um breve histórico, suas principais concepções, características e formas de cálculo;

Capítulo VI - foram relacionados os conceitos e definições de ativo abordados no capítulo III com o de “Goodwill”. Após as conclusões daí decorrentes, foi elaborado o critério ideal de relatórios contábeis. A seguir foi proposto um modelo prático que tem como escopo apresentar a conciliação entre os valores atribuídos pela Contabilidade e pela Economia ao Patrimônio e ao Rébito de uma entidade.

Alguns anos mais tarde, 1979, Martins apresentou na FEA-USP o trabalho “Aspectos do Lucro e da Alavancagem Financeira no Brasil”, como sua Tese de Livre-Docência. Este trabalho foi apresentado com a seguinte composição:

Capítulos I, II e III - foram desenvolvidos para mostrar como está funcionando a nova forma legal brasileira para mensuração do resultado empresarial:

Capítulos IV e V - foram analisados o conceito de alavancagem e o grau de alavancagem e vistos os efeitos da inflação sobre esse assunto:

Capítulo VI - neste capítulo foram discutidas as aplicações da alavancagem ao fluxo de caixa, mostradas as necessidades de uma perfeita compreensão quanto à diferença entre fluxo contábil e financeiro e as possibilidades de uso concomitante e integrado de ambos os conceitos, além de exemplificar como pode ser a alavancagem aplicada em outras formas de mensuração do resultado, como a Contabilidade a preços correntes;

Capítulo VII - foram desenvolvidas algumas fórmulas que generalizaram o assunto visto até então em termos de alavancagem;

Capítulo VIII - foi desenvolvido um exemplo prático a partir de publicações contábeis publicadas em jornal, onde foi mostrada a viabilidade do uso e a utilidade das informações geradas pela análise da alavancagem na forma proposta.

Além destas duas colaborações acadêmicas para o desenvolvimento da Contabilidade nacional, Martins escreveu vários livros, sendo que os mais importantes são: co-autor de Normas e Práticas Contábeis no Brasil (Atlas), co-autor de Administração Financeira em três volumes: texto, exercícios e manual do professor (Atlas), co-autor de Contabilidade Intermediária (Atlas), Análise da Correção Monetária das Demonstrações Financeiras (Atlas), Contabilidade de Custos em três volumes: texto, exercícios e manual do professor (Atlas), co-autor de Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Atlas), co-autor de Contabilidade Introdutória em três volumes: texto, exercícios e manual do professor (Atlas) e supervisor de Aprendendo Contabilidade em Moeda Constante (Atlas).

Além dos cursos de pós-graduação da FEA-USP, Martins participou de cursos na França e nos Estados Unidos.

As mais importantes atividades profissionais de Martins sempre estiveram ligadas à Contabilidade, especialmente na FEA-USP, onde é professor titular e orientador dos cursos de Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Além de professor e orientador, Martins já atuou como coordenador do programa de pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA-USP, como chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária, como presidente do Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI). Em outras áreas profissionais, Martins atuou como Diretor da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Diretor de Fiscalização do Banco Central do Brasil, Diretor da Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC), diversas vezes palestrante e congressista nacional e internacional na área contábil. Martins exerceu por diversas vezes atividades profissionais junto a entidades públicas, sociedades de economia mistas e empresas privadas. Foi o representante do Brasil junto à ONU no Grupo Intergovernamental de Especialistas em Contabilidade e Informação, em 1987, 1988 (Nova York), 1988 (Genebra), 1989 (Nova York), 1989 (Paris) e 1990 (Nova York).

Martins, juntamente com outros professores da FEA-USP, foi um dos responsáveis pela criação da chamada escola de correção monetária brasileira.

17.1.6 - JOSÉ CARLOS MARION - SUA VIDA E SUA OBRA

José Carlos Marion nasceu em São Paulo (SP), no dia 09 de agosto de 1949.

Marion graduou-se em Ciências Econômicas, em 1973, e Ciências Contábeis, em 1974, ambos na Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

Marion apresentou, em 1982, sua Dissertação de Mestrado intitulada “Contribuição à Contabilidade da Pecuária Bovina de Corte”, junto ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA-USP. Marion desenvolveu o estudo da seguinte forma:

Capítulo I - foi apresentado um rápido contato com os aspectos técnicos do rebanho, numa tentativa de uniformizar os diferentes métodos de manejo e as diferentes terminologias, para melhor identificá-los no plano de contas:

Capítulo II - apresentou um embasamento teórico, norteado por alguns Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, no sentido de melhor adequar a Contabilidade Operacional (Plano de Contas) à Teoria da Contabilidade;

Capítulo III - foi sugerido um plano de contas, em seguida, através da manualização deste plano de contas, foram analisadas as contas de maior relevância para a atividade pecuária;

Capítulo IV - retratou os aspectos do IR na Contabilidade da pecuária.

Antes da defesa de sua Dissertação de Mestrado, Marion já havia publicado três livros pela Editora Atlas, todos com co-autoria. São eles: Análise de Balanços - livro de exercícios (1979), Contabilidade Intermediária (1981) e Contabilidade Gerencial - livro de exercícios (1982).

Marion publicou, no ano de 1983, pela Editora Atlas, o livro Contabilidade Empresarial (livro texto e livro de exercícios) e o livro Contabilidade da Pecuária.

Nos anos de 1984, 1985 e 1986, Marion publicou mais uma série de livros, todos editados pela Atlas. Foram eles: Contabilidade Básica (livro texto e livro de exercícios - 1984), Contabilidade Rural (ganhou o Prêmio Pesquisa CFC - Primeiro Lugar - 1985) e Contabilidade Após a Reforma Monetária (1986).

Marion apresentou, em 1987, sua Tese de Doutorado junto ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, denominada “Uma Contribuição à Análise e Interpretação das Demonstrações Financeiras no Período de Transição de Cruzeiro para Cruzado e na Era do Cruzado”. Marion estruturou este estudo da seguinte forma:

Capítulo I - no início foi realizada uma análise das principais mudanças na Contabilidade em virtude da reforma monetária;

Capítulo II - neste capítulo foram apresentadas considerações sobre a conta especial “Ajustes do Programa de Estabilização Econômica - DL nº 2.284/86” que registrou as perdas e ganhos, despesa e receita decorrentes dos ajustes contábeis em função da mudança de cruzeiro “fraco” para cruzado “forte”;

Capítulo III - foram analisados os efeitos da reforma monetária no Balanço Patrimonial, individualizando as principais contas do ativo, passivo e patrimônio líquido;

Capítulo IV - foram analisados os efeitos da reforma monetária na Demonstração de Resultado de Exercício, enfatizando os Lucros Bruto, Operacional e Líquido;

Capítulo V - no último capítulo houve uma volta para avaliação dos índices para análise das Demonstrações Financeiras, comparando a era do cruzeiro com a era do cruzado.

Marion publicou, em 1987, o livro Contabilidade Comercial (livro texto e livro de exercício) em co-autoria, editado pela Atlas.

A Tese de Livre-Docência de Marion foi apresentada na FEA-USP, em 1989, denominada “Uma Contribuição à Contabilidade de Sociedade em Conta de Participação Aplicada a Empreendimentos Florestais”. Este trabalho foi estruturado por Marion da seguinte forma:

Capítulo I - foram abordadas as características de uma sociedade em conta de participação, desde sua origem, sua inclusão oficial no Código Comercial Brasileiro, até as últimas legislações promulgadas no país;

Capítulo II - foi realizado um apanhado sobre o reflorestamento no Brasil, desde o primeiro código florestal, a criação dos incentivos fiscais na área florestal, até a extinção desses incentivos;

Capítulo III - foi elaborada uma breve análise do estágio atual da Contabilidade em Sociedade em Conta de Participação nas atividades florestais apresentando dois exemplos e fazendo apreciações críticas;

Capítulo IV - neste capítulo foi considerada uma metodologia contábil em função das peculiaridades da sociedade em conta de participação e confrontada com a moderna teoria da Contabilidade, no sentido de não se cometer “heresia contábil”;

Capítulo V - no último capítulo foi aplicada a metodologia proposta, já “filtrada” pela teoria da Contabilidade, num exemplo simples, abordando vários períodos de um ciclo de uma atividade florestal.

Marion participou, em 1992, do Programa de Pós-Doutoramento da Kansas University, Lawrence, USA. O programa foi concluído em dois anos (de julho de 1990 a julho de 1992), sendo que Marion desenvolveu duas pesquisas: uma sobre Metodologia do Ensino da Contabilidade (90/91) e outra sobre Contabilidade Rural (92).

Antes de seu Pós-Doutoramento, Marion publicou, em co-autoria, o livro *Manual de Contabilidade para não Contadores*, editado pela Atlas.

Marion exerceu atividades profissionais, na sua maioria ligadas à Contabilidade, em algumas empresas privadas e em outras instituições de ensino, antes de ingressar na FEA-USP. Seu ingresso na FEA-USP ocorreu em julho de 1978. Em 1993, após aprovação em concurso de provas e títulos, passou para Professor Titular do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP.

Na FEA-USP, Marion participou como Diretor de Pesquisa da FIPECAFI, Membro do Conselho Curador da FIPECAFI, Membro de diversas comissões, Professor e Orientador dos cursos de Mestrado e Doutorado do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária, Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária, etc.

Marion foi co-autor, em 1993, do livro *Administração de Custos na Agropecuária*, editado pela Atlas.

Marion escreveu uma série de artigos que foram publicados em revistas, boletins e jornais, apresentou trabalhos em congressos, ministrou muitas palestras e conferências pelo Brasil, foi professor de cursos "Lato Sensu" em várias instituições de ensino superior, bem como exerceu várias atividades profissionais não acadêmicas, na sua maioria ligadas à Contabilidade.

18 - O ESTADO DA ARTE DA CONTABILIDADE

A Contabilidade viveu, especialmente nestes últimos 500 anos, um processo de desenvolvimento que a transformou em uma das disciplinas mais complexas e propagadas no meio acadêmico e empresarial. Seu campo de atuação envolve um conjunto de princípios ligados por umnexo, que a primeira vista parece, como afirma o filósofo Hazlitt (1969), para os leigos, que algumas simples noções de Contabilidade já seriam o suficiente para a administração de um negócio, considerando não tratar-se de uma disciplina muito complexa. Somente o caminho pelos meandros contábeis traduz a real noção da abrangência filosófica e doutrinária que envolve o estudo da Contabilidade. Mesmo após 500 anos de publicação da obra basilar de Pacioli, a Contabilidade ainda busca caminhos para popularizar-se como um conjunto estruturado de conhecimentos com vida própria e fins definidos.

Como uma forma de apresentar o estado da arte da Contabilidade, é importante que se faça uma breve retrospectiva das principais passagens históricas que fundamentaram o desenvolvimento contábil através dos séculos. Para isso, será apresentado a seguir, um quadro com um resumo cronológico dos movimentos construtores do doutrinamento teórico contábil.

MOVIMENTO CRONOLÓGICO CONTÁBIL

Movimento	Período	Local de Origem	Principais Características Contábeis	Colaboradores
Arqueológico	8000 a 3000 a.C.	Oriente Próximo	Surgimento do sistema contábil de registro através de fichas e envelopes de barro para controle de estoque, dívidas e direitos. Este sistema evoluiu com a utilização de tabelas com pictográficos e escrita cuneiforme.	
Valoração	3000 a.C. a 400 d.C.	Europa	Surgimento dos livros e documentos comerciais contabilizados com valor para controle do patrimônio e prestação de contas.	
Estacionário	400 a 1000 d.C.	Eurásia	Invasão nômade na Europa e parte da Ásia que causaram a estagnação do desenvolvimento da Contabilidade.	
Solidificação Partidas Dobradas	1000 até a metade do séc. XIII	Florença, Gênova e Veneza	Solidificação do sistema de partidas dobradas em função da revolução comercial. Em 1202 foi publicado o <i>Liber Abaci</i> , que para Melis encerra a era antiga da Contabilidade e inicia a moderna.	Fibonacci
Contista	1458 a 1840	Itália e França	Publicação na Itália do manuscrito de Cotrugli e do livro de Pacioli. Na França Degranges apresentou a teoria das 5 contas. Período de consolidação da utilização das contas e dos balanços. A Contabilidade centrava-se no desenvolvimento de regras e princípios de	Cotrugli Pacioli Degranges

			escrituração.	
Admi- nistra- tivo	Início em 1840	Itália	Villa publicou uma obra demarcatória, segundo Melis, dando início a fase científica da Contabilidade. A Contabilidade passou a se preocupar com o controle da gestão. A Contabilidade foi definida como um complexo de conhecimentos e de operações que servia à aplicação de diversos casos e métodos para o controle da administração. Ocorreu uma desvinculação da Contabilidade com as cifras e os números.	Villa Tonzig
Perso- nalista	Início em 1867	Itália	Ênfase na logismografia cerboniana e no personalismo das contas (proprietário, correspondentes [3ºs] e consignatários). A Contabilidade era a ciência que visava o estudo das funções administrativas da economia aziendale, o estudo da organização interna da azienda, a aplicação da matemática aos fatos administrativos e a logismografia, composto do sistema de escrituração patrimonial e financeiro. O objetivo da Contabilidade passou a ser o de revelar as relações jurídicas entre as pessoas.	Marchi Cerboni Rossi
Contro- lista	Início em 1880	Itália	A Contabilidade, para Besta, enquanto teoria, deveria estudar e enunciar as leis do controle econômico nas empresas de qualquer espécie, dando normas adequadas para que este controle	Besta Alfieri Ghidi- glia

			seja eficaz, conveniente e completo: enquanto prática, era vista como a metódica aplicação destas normas. A Contabilidade é a ciência do controle econômico. Fim do domínio da teoria das contas.	Rigobon D'Alvi- se
Norte- ameri- cano	Início em 1887	Estados Unidos	O marco inicial da escola norte-americana foi a fundação, em 1887, do AICPA, seguido do AAA, em 1916. Todo doutrinamento contábil foi centrado na necessidade de qualificar a informação contábil, por duas vias: Contabilidade financeira e Contabilidade gerencial. Esta escola sempre esteve voltada para os usuários das informações contábeis, por isso, buscou caminhos para a padronização dos procedimentos contábeis, com o objetivo de fornecer informações úteis para a tomada de decisão destes usuários. Esta preocupação não foi somente verificada na Contabilidade financeira, mas, também na Contabilidade gerencial, onde o usuário interno foi o grande privilegiado.	Cham- bers Sprague Mattes- sich Dicksee Hatfield Paton Littleton Blough Most Moonitz MacNe- al
Mate- mática	Início em 1901	Itália	Rossi publicou um tratado, em 1901, defendendo a posição de que a Contabilidade era uma ciência matemática na sua essência e nos seus métodos. Seu objetivo era a análise das formas, a extensão e as propriedades das contas	Rossi

			da gestão, consideradas como entidades matemáticas. As contas, para os matemáticos, eram fundamentais para a evidenciação contábil.	
Neo-Contista	Início em 1914	França	Centrada na teoria positiva que atribuiu à Contabilidade o papel de colocar em evidência o ativo, o passivo e a S.L. das unidades econômicas. Sua finalidade era a de acompanhar a evolução e modificação do patrimônio das entidades, com o objetivo de conhecer, sempre que necessário, sua composição e valor.	Dumarchey
Alemão	Início em 1919	Alemanha	O estudo contabilístico alemão dividiu sua atenção em duas disciplinas: uma visando o estudo da constituição e exploração econômica, procurando conhecer, explicar e determinar princípios para as atividades empresariais; e outra é constituída de registros que fundamentam as demonstrações contábeis com o fim de orientar e controlar os gestores e auxiliar outros usuários das informações contábeis.	Schmalenbach Schmidt
Economia Aziendale	Início em 1922	Itália	A Contabilidade deveria ocupar-se da demonstração dos fatos da gestão, ou seja, uma ciência visando o estudo das condições de existência e as manifestações da vida das aziendas (entidades). Foi uma tentativa de integrar em uma única disciplina todos os conhecimentos da vida da entidade e	Zappa

			desenvolver a teoria da Contabilidade a partir do resultado. A Economia Aziendale compreendia o estudo dos princípios de gestão, das doutrinas da organização e dos resultados da gestão.	
Patri- monia- lista	Início em 1926	Itália	Para os patrimonialistas, a Contabilidade era uma ciência com um objeto bem determinado (o patrimônio). Ela deveria envolver-se com problemas estritamente relacionados com o patrimônio das entidades, desde a sua formação, até suas posteriores modificações causadas pela gestão patrimonial.	Masi

Verifica-se, a partir deste quadro, que a história da Contabilidade é uma história internacional. A gênese contábil teve no Oriente Próximo, em países como a Pérsia antiga, a Mesopotâmia e a Babilônia, seu ponto de partida, através dos primeiros sistema de registro contábil. Deste ponto para o mundo foi questão de tempo. A Itália teve o privilégio de tornar-se o berço da obra revolucionária de Pacioli. Da Itália, a Contabilidade expandiu-se para a Alemanha, França e outros países. até atingir todas as comunidades mundiais.

Como forma de melhor demonstrar o inter-relacionamento cronológico entre as várias escolas de pensamento contábil, desenvolveu-se um esquema demonstrando a sequência do desdobramento das escolas.

A primeira escola de pensamento contábil que surgiu, escola Contista, não sofreu influências de grupos anteriores, tendo em vista que ela foi a primeira escola que agrupou uma única linha de pensamento, embora muito pouco sistematizada.

A escola seguinte, Administrativa, foi uma escola influenciada diretamente pela Contista, pois uma de suas prerrogativas foi a desvinculação da Contabilidade de cifras e números, tão preciosos para os Contistas. A Contabilidade passou a ser, com um certo exagero, a disciplina voltada para a interpretação da dinâmica das empresas, ou seja, a administração das entidades era o alvo dos contadores.

A escola Personalista, que sucedeu a Administrativa, via a Contabilidade com menor raio de ação que a anterior. O ponto central desta escola era o estudo das relações jurídicas entre as pessoas do proprietário, dos correspondentes (3^{os}) e dos consignatários. Apesar de não considerarem a Contabilidade com tanta abrangência como os administrativos, os personalistas entendiam que ela era a responsável pelo estudo da administração, com a determinação das leis das aziendas (entidades), responsável por sua organização interna, pela aplicação da matemática aos fatos administrativos e pela coordenação e representação destes fatos administrativos.

A escola Controlista se contrapôs à escola Personalista, pois para os controlistas o patrimônio de uma entidade era considerado como a soma de valores positivos (ativo) e negativos (passivo), ou seja, eles tinham uma visão econômica; ao contrário, para os personalistas o foco de interesse estava na relação jurídica entre as pessoas, numa visão nitidamente jurídica e não econômica. Para os controlistas estava muito clara a distinção entre a Administração e a Contabilidade. Eles defendiam que a Administração era dividida em geral e econômica. A geral considerava todas as atividades administrativas da entidade, ao passo que a econômica administrava somente a riqueza. A econômica foi dividida em: gestão (que trata das atividades econômicas propriamente ditas), direção (que busca a harmonia entre as relações internas e externas da entidade) e controle (que impede o desperdício antes, durante e depois da execução de uma atividade). A Contabilidade, dentro

deste contexto, foi considerada a ciência do controle econômico, estudando e enunciando suas leis e aplicando estas leis na prática.

A partir da escola Controlista, o movimento contábil tomou maior vulto, tanto que surgiram quatro escolas que conviveram, embora em diversas localidades, praticamente no mesmo período.

Um dos principais representantes da escola Personalista, Rossi, foi o iniciador da escola Matemática. Esta escola defendia que a Contabilidade era uma ciência matemática. Os matemáticos não viam na Contabilidade uma disciplina que estudava e interpretava a gestão e o patrimônio. Para eles, as contas eram os elementos fundamentais para evidenciação da Contabilidade. As contas representavam elementos matemáticos, não pessoas.

Neste mesmo período, surgiu na França a escola Neocontista, contrária ao personalismo. Para muitos estudiosos do pensamento contábil, Besta era Neocontista em função do valorismo adotado por esta escola. Mas, ao contrário da escola Controlista, que via na Contabilidade um instrumento de controle econômico, os neocontistas estavam preocupados com a escrituração contábil, tanto que, para eles, o objetivo da Contabilidade era o de acompanhar a evolução e a modificação do patrimônio, a fim de conhecer sua composição e valor. O valor, para eles, era a pedra angular da Contabilidade.

Outra escola que teve origem nesta mesma época, foi a Alemã. Embora não exista uma clara relação entre a escola Controlista e a escola Alemã, esta também adotou uma divisão do aspecto gerencial e contábil da entidade. A escola Alemã dividiu o estudo contábil em duas disciplinas: uma voltada para a economia da empresa e a outra para o registro das atividades da gestão (dividida em: escrituração, cálculo de custos, orçamentos e

estatística da exploração). A maioria dos pensadores contábeis desta escola desenvolveram seus trabalhos com enfoque no resultado do período.

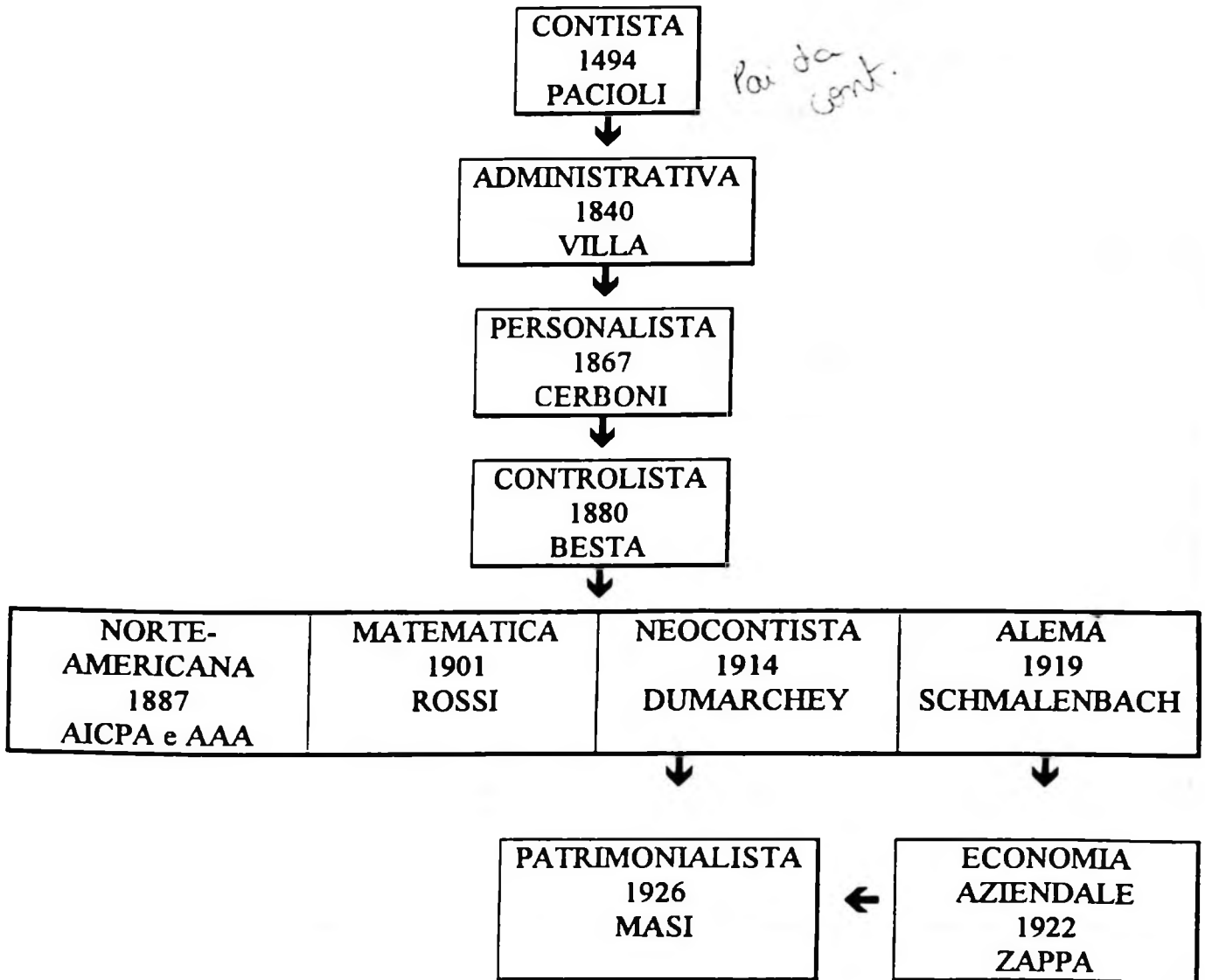
Ainda neste mesmo período, surgiu a escola Norte-Americana, embora praticamente independente das demais, também adotou, como a escola Alemã e a Controlista, uma clara divisão entre a Contabilidade Financeira e a Gerencial. Ao contrário das escolas anteriores, esta não desenvolveu-se em cima do pensamento de alguns poucos teóricos. O crescimento desta escola deve-se a busca incessante pela qualificação das informações contábeis para os diversos usuários. Nesta busca sempre destacaram-se o AICPA e o AAA.

A escola aziendalista (Economia Aziendale), adotou o mesmo enfoque da escola Alemã no desenvolvimento de seu doutrinamento, pois, para os aziendalistas, o resultado é o fenômeno mais importante da empresa. A escola da Economia Aziendale tentou integrar em uma única disciplina todos os conhecimentos da vida econômica das empresas, assim como os alemães fizeram com a disciplina economia da empresa. Somente que para os aziendalistas, a Contabilidade não era dividida em duas disciplinas, mas era composta de apenas uma que deveria estudar a doutrina da gestão, ou seja, deveria determinar os princípios da gestão, estudar a doutrina da organização, buscando a constituição e a harmonização do organismo pessoal da entidade e estudar a melhor forma de demonstrar os resultados da gestão. A Contabilidade voltou a ter, com esta escola, um campo de atuação muito amplo.

A última escola analisada, Patrimonialista, foi contrária à Economia Aziendale por achar que esta reunia um conjunto muito amplo de atividades. Para eles, o movimento dirigido por Zappa compreendia um sistema de disciplinas que englobava a ciência da organização e a Economia, além da própria Contabilidade. Esta escola adotou, pelo menos em parte, uma características dos neocontistas, ou seja, a preocupação com o patrimônio

das entidades. Para eles, a Contabilidade deveria estudar e interpretar os fenômenos patrimoniais.

EVOLUÇÃO CRONOLÓGICA DAS ESCOLAS DE PENSAMENTO CONTÁBIL



O desenvolvimento contábil, embora com suas características regionais próprias, seguiu uma lógica evolutiva, assim como deve seguir todo corpo de conhecimento estruturado. A Contabilidade sempre buscou satisfazer as necessidades de seus usuários, independente de quais foram estas necessidades. Isto leva à conclusão de Carvalho (1989,

p.53), de que "...o conjunto de influências sobre a eleição dos princípios contábeis (...) está além dos limites meramente técnicos da matéria". A Contabilidade deve adequar-se ao meio em que está inserida, adaptando-se as necessidades regionais de seus usuários. Um trabalho neste sentido foi desenvolvido por Taylor (1987), que apresentou um estudo tabelar sobre as influências sofridas pela Contabilidade no seu desenvolvimento doutrinário, especialmente no que se refere ao processo de comunicação contábil entre o transmissor e o receptor da mensagem contábil. Taylor (1987, p.161) apresentou a seguinte tabela de influências:

Tipo de Economia Envolvida:	-agrícola -baseada em outros recursos naturais -baseada em turismo -industrializada
Tipo de Sistema Legal:	-codificado -baseado em lei ordinária
Tipo de Sistema Político:	-democrático -totalitário
Natureza da Propriedade dos Negócios:	-iniciativa privada -socialista -comunista
Dimensão e complexidade das firmas:	-conglomerados -negócios individuais
Clima Social:	-consumismo -"Laissez faire"
Estabilidade da Moeda	-moeda estável* -moeda instável*

Sofisticação das Práticas de Gerenciamento Operacional e das da Comunidade Financeira	-são práticas sofisticadas* -são práticas não sofisticadas*
Existência de Legislação Específica no Campo Contábil	-existe legislação específica* -não existe legislação específica*
Padrão de Crescimento da Economia:	-crescente -estável -declinante
Sistema Educacional	-o sistema educacional é desenvolvido* -o sistema educacional não é desenvolvido*

*Estes elementos não fazem parte do trabalho original de Taylor (1987). Foram acrescentados para completar o quadro acima.

Taylor (1987) tentou demonstrar que a Contabilidade, assim como qualquer ramo de conhecimento social, é um reflexo do meio em que está inserida, ou seja, ele procurou apresentar seu lado sistêmico.

Esta visão sistêmica fica clara quando se faz uma análise do processo evolutivo da Contabilidade. Deste os primeiros sistemas contábeis de registro através de fichas de barro, nota-se a influência do meio social.

Na fase arqueológica da Contabilidade, em que o homem ainda não havia desenvolvido a escrita, a saída para comunicação contábil foi a utilização de fichas de barro como forma de registro. Mesmo que precariamente, pode-se fazer uma análise dos aspectos ambientais apresentados por Taylor.

A economia na era pré-histórica era basicamente de subsistência. As poucas transações que ocorriam, eram facilmente lembradas. A maior necessidade era o controle dos estoques agrícolas e dos animais, além de possíveis dívidas e direitos com a transação destes estoques. A Contabilidade atendia plenamente as necessidades dos usuários com os sistemas de fichas de barro.

O período seguinte, já não mais no período pré-histórico, o homem havia inventado a escrita e a Contabilidade como um sistema aberto, adotou esta nova fase histórica para revelar suas informações. No período anterior à invasão nômade na Europa e parte da Ásia, surgiram os primeiros livros e documentos comerciais contabilizados. Além da escrita, foram inventados as medidas de valor e as moedas, completando o sistema de contas contábeis. A Contabilidade passou a demonstrar os patrimônios com seus respectivos valores. Economicamente, a sociedade ainda era basicamente agrícola e o número de transações entre os indivíduos ainda era pequena, como era pequena a quantidade de informações contábeis necessárias para o gerenciamento dos negócios.

A terceira fase, destacada no quadro inicial deste capítulo, demonstra que a Europa e a Ásia sofreram drasticamente com uma série de invasões nômades na segunda metade do primeiro século depois de Cristo. Estas invasões causaram uma retração no desenvolvimento em todos os setores da sociedade mundial. A Contabilidade, como não poderia deixar de ser, também ficou estagnada.

Entre 1000 e 1400 d.C., a Contabilidade viveu um período de solidificação do sistema de partidas dobradas. A economia, principalmente em regiões do norte da Itália, concentrou-se no comércio. Cidades como Gênova, Florença e Veneza tornaram-se grandes centros comerciais, dando origem a uma grande demanda por informações como forma de gerenciar estas atividades. Pesados investimentos da iniciativa privada em empresas

comerciais, refletiram no desenvolvimento de sistemas contábeis mais sofisticados que os já existentes, especialmente como uma forma de controlar os resultados das atividades. Foi nessa época que começaram a surgir as grandes sociedades comerciais para atender as oportunidades de negócio oferecidas pelas Cruzadas. O desenvolvimento contábil vivido neste período, foi resultado direto do novo sistema econômico vigente, da nova dimensão das empreendimentos através da participação de vários sócios, do clima social de consumo instituído na Europa e Ásia, e de vários outros fatores que alteraram a sociedade durante este período.

A partir de Pacioli, a Contabilidade passou a viver em um novo mundo. Um pouco antes de Pacioli ficar conhecido como o Pai da Contabilidade, foi trazida para a Itália a tecnologia da impressão de livros. O estudo de Pacioli foi o primeiro livro impresso de Contabilidade. Antes deste livro, vários outros já haviam tratado do sistema de partidas dobradas, como é o caso do manuscrito de Cotrugli, que foi escrito em 1458 e impresso somente 115 anos após a primeira edição manuscrita. Pacioli, ao contrário, teve a sorte de publicar em 10 de novembro de 1494 sua obra. A partir desta publicação, todo mundo teve a oportunidade de aprender o funcionamento do sistema contábil de partidas dobradas. O desenvolvimento contábil, assim como provavelmente todo ramo do conhecimento humano, passou para uma nova fase de divulgação e agregação de idéias. A Contabilidade, por si só, não teve condições de atingir altos patamares de evolução. Graças à tecnologia e ao desenvolvimento social, a Contabilidade evoluiu.

Nos quatro séculos seguintes, a Contabilidade, assim como o desenvolvimento social, político e econômico do mundo, pouco avançou. Este período, embora alguns pesquisadores classifiquem como de estagnação, foi o responsável pela consolidação do sistema de partidas dobradas. A partir da revolução comercial, o mundo tomou um novo formato econômico, as relações sociais adotaram novos procedimentos e a Contabilidade

atendeu as novas demandas por informações exigidas por esta nova situação. Como a sociedade não apresentou grandes crescimentos neste período, isto refletiu diretamente no desenvolvimento contábil.

Assim como a revolução comercial foi um movimento histórico marcante para o desenvolvimento social, a revolução industrial também teve um papel de grande destaque. Foi a partir da revolução industrial que a economia passou a vivenciar uma nova forma de sociedade. As grandes cidades passaram a concentrar enormes massas populacionais, que haviam abandonado o campo para dedicarem-se ao trabalho industrial. Foi durante este novo período histórico que vários movimentos contábeis afluíram do meio acadêmico e prático. Um desses movimentos foi o administrativo, liderado por Francesco Villa. Villa procurou adequar o pensamento doutrinário contábil à nova realidade social. A Contabilidade passou a adotar uma conexão entre seus elementos doutrinários e práticos e os elementos econômico-administrativos do novo tipo de economia industrializada vivida na época.

A Contabilidade, a partir deste movimento, passou a ser vista como um elemento indispensável no processo de gerenciamento e de informações das entidades. Todas as outras correntes sucedâneas de pensamento contábil são exemplos de como a Contabilidade é um reflexo do momento histórico e social em que está inserida. O exemplo mais claro desta adequação é o caso da escola norte-americana.

Na escola norte-americana, como já foi amplamente explorado no capítulo anterior, o desenvolvimento contábil teve como um dos marcos iniciais a fundação de uma associação profissional que passou a ditar as principais regras a serem seguidas na operacionalização da Contabilidade nos Estados Unidos. O país, no início do século, estava vivendo uma grande expansão industrial, tanto em termos de volume de indústrias, como em termos de

proliferação geográfica. A Contabilidade, como forma de adequar-se a esta realidade social, buscou caminhos para atender a demanda de um mercado sedento por informações. A nova economia industrializada norte-americana proporcionou um dos maiores impulsos vividos pela história da Contabilidade.

A Contabilidade norte-americana traduz muito bem o que Taylor (1987) aspirou demonstrar com sua tabela de influências. Passo a passo é possível analisar as dimensões das influências de cada um dos 11 itens que interferem no desenvolvimento da Contabilidade.

1) Tipo de economia envolvida: a Contabilidade atingiu o patamar de desenvolvimento que ocupa hoje graças a industrialização vivida a partir do final do século passado. Isto fica claro não somente nos Estados Unidos, mas em todos países industrializados como a Alemanha, Japão, etc. As empresas exigiram mais informações e a Contabilidade buscou caminhos para satisfazer estas necessidades;

2) Tipo de sistema legal: o doutrinamento teórico e prático que buscou a padronização contábil norte-americana foi, quase sempre, produto de trabalhos de associações profissionais. Poucas vezes, como ocorreu após a quebra da bolsa de Nova York, quando o governo criou os Securities Act de 1933 e de 1934, como uma forma de regulamentar a forma de divulgação das demonstrações contábeis;

3) Tipo de sistema político: por ser um país altamente democrático, os Estados Unidos permitiu que a Contabilidade adquirisse vida própria. Seu desenvolvimento foi uma função direta das necessidades informacionais do mercado;

4) Natureza da propriedade dos negócios: uma das características mais marcantes da escola norte-americana foi a contribuição da iniciativa privada, através das associações

profissionais, para o crescimento teórico e prático da Contabilidade. Os Estados Unidos é o país que, certamente, teve a maior colaboração de profissionais e acadêmicos no desenvolvimento de sua Contabilidade;

5)Dimensão e complexidade das firmas: este foi um dos fatores primordiais para o avanço contábil deste século nos Estados Unidos. O crescimento da indústria, como já foi afirmado anteriormente, não somente em termos de volume de atividades, mas também em função de questões geográficas atreladas aos grandes conglomerados industriais norte-americanos, proporcionaram o progresso da estrutura conceitual da Contabilidade, bem como a qualificação de seus relatórios. Esta qualificação do processo de comunicação contábil buscou satisfazer as necessidades de usuários internos e externos;

6)Clima social: como apresenta Baldwin (1994), em um ambiente de “laissez-faire”, o contador está livre para escolher os procedimentos e princípios contábeis que lhe fornecerem a máxima utilidade, independente de existirem leis e padrões específicos que direcionam sua atividade, ou seja, dentro de um clima social de “laissez-faire” existe o princípio da não intervenção. Este não é o caso norte-americano, onde todo procedimento segue uma padronização, especialmente através dos princípios contábeis. O desenvolvimento destes princípios nos últimos cem anos, foi uma das principais alavancas do crescimento contábil nos Estados Unidos;

7)Estabilidade da moeda: os Estados Unidos é um país com economia estável. Apesar desta estabilidade, vários trabalhos foram apresentados como forma de melhor adequar a Contabilidade à mudança no nível de preços. Em países com instabilidade econômica, como foi o caso do Brasil nas últimas décadas, os teóricos contábeis, na maioria dos casos, sempre buscam formas de refletir esta instabilidade nos relatórios contábeis. Um

exemplo claro desta realidade é a correção integral implantada no Brasil, como forma de qualificar as informações contábeis:

8) Sofisticação das práticas de gerenciamento operacional e das práticas da comunidade financeira: os pesquisadores contábeis norte-americanos buscaram soluções para a adequação da Contabilidade às novas tecnologias e ideologias gerenciais. Como os profissionais norte-americanos estão entre os mais sofisticados do mundo, tanto em termos de gerenciamento, como em termos de mercado financeiro, a Contabilidade buscou mecanismos para tratar esta nova realidade ambiental. A velocidade com que o mercado norte-americano lança novos instrumentos financeiros, acarretou na Contabilidade uma necessidade de se adequar cada vez mais rapidamente às novas situações do mercado:

9) Existência de legislação específica no campo contábil: nos Estados Unidos, assim como na maioria dos países, existem legislações específicas no campo contábil, mas que não exercem a mesma influência no desenvolvimento da disciplina como em outros países. A Contabilidade evoluiu, não graças as legislações, mas graças aos trabalhos dos pesquisadores e das associações profissionais;

10) Padrão de crescimento da economia: a Contabilidade norte-americana teve seu pico de crescimento teórico doutrinário a partir do início do século, associado ao crescimento econômico do país. A Contabilidade cresceu, como cresceu a economia. Hoje, a Contabilidade não está no mesmo nível de crescimento, mas apresenta-se estável como a economia. Suas construções teóricas acontecem à medida que novas necessidades informacionais se apresentam;

11) Sistema educacional: o sistema educacional norte-americano foi, e continua sendo, um dos principais responsáveis pelo progresso da Contabilidade. Desde a criação do

American Association of University Instructors in Accounting, hoje AAA, os acadêmicos norte-americanos estão na vanguarda do desenvolvimento da padronização dos procedimentos e dos relatórios contábeis. Nos Estados Unidos, a Contabilidade sempre dependeu do meio acadêmico para crescer. Ela é o reflexo do seu sistema educacional.

Esta análise poderia ser feita para qualquer outro país, como a Alemanha, França, Itália, etc., sendo que o resultado reforçaria a idéia de que a Contabilidade é um produto do meio em que se encontra. Historicamente, isto fica comprovado com os grandes saltos de crescimento da Contabilidade, que, na maioria das vezes, estão associados a um grande avanço social, como foi o caso de Pacioli.

Esta regionalização no desenvolvimento da Contabilidade também foi demonstrada por Mota (1990), em um trabalho onde os grandes modelos contabilísticos atuais são apresentados como resultado de múltiplos fatores de ordem histórica e sócio-cultural, corroborando com a idéia de Taylor (1987). Estes modelos não representam escolas de pensamento, mas, apenas um agrupamento contábil, tendo em vista as características comuns de determinados países. Resumidamente, Mota (1990) apresenta os seguintes modelos contabilísticos:

OS GRANDES MODELOS CONTABILÍSTICOS

Modelo Britânico	Modelo EUA PCGA	Modelo Latino	Modelo do norte Europeu	Modelo planificados
proteção do credor e do investidor	proteção do investidor	Contabilidade orientada para fins fiscais	proteção da empresa	informar sobre o atingimento das metas dos planos
Normas contábeis emitidas por associações profissionais, com rejeição a interferências governamentais.	Influência britânica, sendo que os PCGA são referências para todos trabalhos que buscam a máxima divulgação de informações.	Plano geral de Contabilidade imposto geralmente pelo Estado, orientando para fins de considerações fiscais.	A divulgação é mínima em alguns países e suas leis fiscais são permissivas; em outros as leis fiscais protegem a empresa.	O objetivo principal da Contabilidade é o de informar sobre a execução das metas planejadas.
Reino Unido Índia Hong Kong Singapura África do Sul	Estados Unidos México Venezuela Japão Filipinas	França Espanha Itália Portugal Brasil	Alemanha Suíça Noruega Suécia Dinamarca	China Países socialistas e comunistas

De uma forma geral, percebe-se que as características contábeis de determinadas regiões são muito peculiares, como é o caso dos Estados Unidos, onde o mercado de capitais é fortíssimo, direcionando os procedimentos contábeis para a proteção de

investidores em bolsa de valores. Em países socialistas, com uma economia planejada, a Contabilidade não furta-se desta situação, servindo como um dos instrumentos de controle das metas planejadas pelos comitês centrais. Em todas estas situações, a Contabilidade é o reflexo de seu meio, trabalhando para a manutenção das características dominantes da sociedade.

Esta idéia sistêmica para a Contabilidade também foi defendida por Radebaugh e Gray (1993) e por Berry e Parker (1987). Os dois primeiros pesquisadores consideram que os sistemas contábeis sofrem influências do meio ambiente em que estão inseridos. Os principais fatores de influências são: a cultura local, o sistema legal, a taxa de inflação, o desenvolvimento e crescimento econômico, o clima social, o sistema político, o nível de educação e pesquisa contábil, o nível dos profissionais contábeis, a carga tributária, o nível de desenvolvimento do mercado financeiro e de capitais, o grau de atividades empresariais, o número de proprietários dos negócios, vários fatores internacionais e o grau de regulamentação contábil. Berry e Parker (1987) consideram que o desenvolvimento dos sistemas contábeis sofre influência de quatro elementos: o sistema legal, os tipos de organizações e de propriedades, as políticas de impostos e o poder da profissão contábil. Assim como no trabalho de Taylor (1987), seria possível caracterizar a Contabilidade de um país através da análise dos fatores indicados pelos dois grupos de pesquisadores. O resultado desta análise levaria a conclusão de que em países com características semelhantes as dos Estados Unidos, o nível de desenvolvimento contábil é muito superior a países africanos ou latino-americanos, pela simples comparação do nível econômico entre estes países.

É importante ressaltar que o estado da arte da Contabilidade é, na realidade, resultado direto dos modelos de decisão utilizados pelos usuários da informação contábil. A influência dos fatores ambientais apresentados pelos pesquisadores contábeis agem sobre os usuários das informações contábeis e estes direcionam a disposição dos sistemas contábeis.

Contemplando a idéia de que a Contabilidade tem por objetivo final o fornecimento de informações úteis para seus usuários, todo ambiente sistêmico, ou seja, "...tudo aquilo que não faz parte do sistema" (Schmidt, 1993, p.44), interfere na modelagem do processo de decisão do usuário. A Contabilidade é, portanto, resultado deste modelo, independente do tipo de informação exigida pelo usuário.

Os modelos de decisão são constituídos a partir da concepção do usuário da informação contábil. Para Guerreiro (1989, p.38), "os complexos programas do tomador de decisão que regem o processo de transformação dos elementos da decisão, se originam nos seguintes sistemas: genético e cultural". Para Guerreiro (1989) os fatores genéticos constituem a bagagem hereditária, congênita, biológica e fisiológica inerente ao tomador de decisão. O sistema cultural compreende todos os demais fatores sociais e culturais que condicionam o comportamento do tomador de decisão. A conjugação destes dois fatores direcionam a objetividade do tomador de decisão.

Transferindo esta discussão para um aspecto macro, constata-se que o tomador de decisão está inserido em contexto muito amplo de objetivos. O tomador de decisão representa o elemento final de um segmento social, que condiciona sua postura operacional. Pode-se pensar em termos de fracionamento social, como forma de melhor caracterizar esta situação. Por exemplo:

SEGMENTO SOCIAL	METAS A SEREM ATINGIDAS
-Administradores	-os administradores usam as informações contábeis para fins de planejamento, avaliação, decisão e controle das entidades.
-Sistema tributário	-o sistema tributário estatal busca na Contabilidade sua base tributária.
-Mercado monetário e de capitais	-a Contabilidade informa aos mercados financeiros sobre fluxos de caixa, dividendos, lucro por ação, etc.
-População	-a Contabilidade informa a sociedade sobre vários aspectos: proteção do meio ambiente, fluxo de caixa futuro para empregados, prestadores, etc.

Mesmo que estes não sejam todos os segmentos sociais interessados na Contabilidade, fica perceptível que os tomadores de decisões buscam adequar seus sistemas de informações contábeis a partir das metas que eles estão propugnados a atingir. Assim, para que um administrador, por exemplo, consiga edificar um modelo capaz de formalizar parâmetros para sua decisão, é preciso que os sistemas contábeis forneçam informações úteis sobre a entidade administrada. Esta mesma ponderação pode ser feita para todos segmentos sociais. Portanto, a Contabilidade é delineada tomando por base as necessidades dos vários usuários das informações contábeis. Os usuários das informações constroem seus modelos de decisão a partir de suas necessidades informacionais, buscando satisfazer as prescrições do segmento social a que pertencem. O segmento social, por sua vez, determina suas imposições informacionais de acordo com suas metas previamente estabelecidas. Por conseguinte, a Contabilidade é resultado do meio em que está inserida.

Alguns exemplos do estado da arte da Contabilidade em distintos países, podem corroborar com esta proposição de que a Contabilidade é fruto de seu ambiente. Em uma pesquisa recente patrocinada pela Organização das Nações Unidas (1994), foram analisados o atual estágio de desenvolvimento contábil, especialmente itens ligados à educação e ao treinamento contábil em países da África, Ásia, América Latina, América do Norte e Europa. Com o objetivo de demonstrar esta realidade, elencou-se alguns países aleatoriamente.

ÁFRICA

País	Formas de certificação de contadores	Características dos cursos de Ciências Contábeis	Deficiências na educação contábil
Egito	Os contadores são certificados pelo Sindicato do Comércio junto com o Registro de Contadores do Ministério das Finanças. Não é exigido nenhum exame, embora sejam necessários 10 anos de experiência profissional, além de diploma universitário em comércio.	Todas universidades possuem professores com tempo integral, com curso de doutorado e certificação profissional em Contabilidade. Os salários dos acadêmicos são superiores a média dos profissionais de setores públicos e privados. As disciplinas contábeis constituem cerca de metade do curso.	Não foram encontradas deficiências graves nos cursos de Ciências Contábeis, sendo que o nível dos contadores é adequado. A profissão contábil é independente e a educação contábil tem contribuído para o desenvolvimento do país.

Mali	O Ministério da Educação fornece o certificado de técnico em Contabilidade e de contador. Este certificado não dá o título ao profissional de "Expert Comptable", que somente pode ser conseguido no exterior. O Ministério da Educação exige um período de experiência para emitir o certificado.	Somente 10% dos professores universitários possuem tempo integral e seus salários são consideravelmente menores que do setor privado. Os cursos de Contabilidade adotam o método de leitura como o mais utilizado em sala de aula.	Existem várias deficiências na preparação dos alunos, especialmente pela falta de materiais. O resultado é um número insuficiente de contadores, baixa qualidade e insuficiente independência dos profissionais, o que contribui para uma deficiente divulgação contábil no setor público e privado.
Marrocos	A certificação dos contadores é dado pelo Instituto Superior de Comércio e Administração de Empresas baseado em exames escritos de várias disciplinas. O Instituto exige três anos de experiência para participar do teste.	70% professores universitários possuem dedicação de tempo integral. 60% são certificados. A remuneração docente é maior que de um contador do setor público e menor que do setor privado. No máximo 40% da instrução é feita somente com leitura.	As deficiências apresentadas dizem respeito a baixa qualidade dos estudantes, a falta de treinamentos e de materiais nas faculdades e currículos inadequados. O resultado disso é a baixa qualidade dos contadores, a falta de independência profissional, o que contribui para a baixa

			qualidade dos serviços contábeis.
Líbia	Os certificados de contadores e auditores são fornecidos pelo "Certified Public Accountants and Auditors Union". Estes certificados são emitidos mediante a aprovação em exames escritos. Para participar dos testes é necessário cinco anos de experiência.	Todos os professores são de tempo integral, sendo que 30% possuem o curso de doutorado. Contadores do setor público e privado ganham mais que os acadêmicos. Disciplinas de Contabilidade constituem 60% do currículo e o método de leitura é predominantemente usado.	As mais graves deficiências apontam para inadequados currículos, falta de materiais, computadores e salas de aula com muitos alunos. O fornecimento de contadores é inadequado, contribuindo para a baixa qualidade dos serviços contábeis dos setores público e privado.

ÁSIA

Pais	Formas de certificação de contadores	Características dos cursos de Ciências Contábeis	Deficiências na educação contábil
Austrália	O título de contador não é registrado na Austrália. Qualquer pessoa pode registrar-se no "Department of Technical and Further Education".	80% dos professores possuem dedicação exclusiva. 10% possuem curso de doutorado e apenas 2% são contadores certificados.	O governo investe menos no curso de Contabilidade em comparação com outros cursos. As salas possuem muitos alunos, faltam computadores e o

	<p>no "National Institute of Accountants", no "Australian Society of Certified Practising Accountants", no "Institute of Chartered Accountants in Australia" e no "Australian Securities Commission. São exigidos exames escritos e pelo menos três anos de experiência.</p>	<p>Os docentes ganham aproximadamente o mesmo que contadores do setor privado. O método de leitura, de orientação de professores e de estudo de casos são os mais utilizados em sala de aula.</p>	<p>currículo é inadequado. A educação contábil é altamente técnica.</p>
China	<p>O certificado de contador público é emitido pelo Ministério das Finanças baseado em exames escritos que compreendem disciplinas de contabilidade, auditoria, administração financeira e leis econômicas. É exigido experiência profissional de no mínimo três anos.</p>	<p>90% dos professores possuem tempo integral, sendo que 15% são doutores e 20% são contadores certificados. O método de leitura é o mais utilizado.</p>	<p>As mais sérias deficiências são a falta de treinamento na faculdade e de computadores. Uma comissão de educação e o Ministério das Finanças estão estudando mudanças na educação contábil, para melhor atender às necessidades da economia socialista planificada.</p>
Japão	<p>O Ministério das Finanças é que outorga o</p>	<p>Numerosas universidades oferecem cursos de</p>	<p>As dificuldades encontradas foram as de</p>

	<p>certificado. Este está baseado em dois exames escritos aplicados pelo "Certified Public Accounting Examination Committe" do Ministério. Além disso, são necessários três anos de experiência.</p>	<p>Contabilidade no Japão, mas não existe o curso de graduação em Contabilidade. 80% dos professores são de tempo integral; 30% possuem doutorado; 10% são contadores certificados. Os docentes ganham mais do que contadores de setores públicos ou privados. O método de leitura é muito utilizado.</p>	<p>que as salas de aula possuem muitos alunos, os currículos são inadequados, falta de materiais de ensino e de treinamento nas faculdades. A ONU aponta para a falta de treinamento na resolução de problemas através de estudos de caso. As faculdades estão formando técnicos contábeis e não profissionais com capacidade interpretativa das informações contábeis.</p>
Paquis- tão	<p>O "Institute of Chartered Accountants" emite o certificado com base em uma prova escrita e em um determinado período de experiência. O "Institute of Cost and Management</p>	<p>Todos professores trabalham em tempo integral. Eles recebem cerca de 37% do que ganho um contador do setor privado. A leitura e a orientação de professores são métodos</p>	<p>Uma das maiores dificuldades é a falta de alunos bem preparados, por deficiências no treinamento das faculdades e pela falta de materiais de treinamento prático, além de salas de</p>

	Accountants" também emite certificado que habilita o profissional no trabalho de auditoria em empresas privadas, mas não públicas.	igualmente utilizados.	aulas com um número excessivo de alunos.
--	--	------------------------	--

AMÉRICA LATINA

País	Formas de certificação de contadores	Características dos cursos de Ciências Contábeis	Deficiências na educação contábil
Brasil	Os Conselhos Regionais de Contabilidade emitem as licenças para prática profissional. Não é exigido nenhum teste escrito.	25% dos professores possuem tempo integral. 8% possuem doutorado e 90% possuem o certificado profissional emitido pelos Conselhos Regionais. Os professores recebem 58% do que ganham os profissionais do setor privado. O método de ensino predominante é a leitura.	As maiores deficiências são a falta de treinamento para os professores e de computadores, a adoção de currículo inadequado e a falta de estudantes bem preparados que ingressam no curso. Estas deficiências afetam a qualidade dos contadores e a independência da profissão.
Chile	Não existe processo de certificação no Chile.	20% dos professores possuem tempo integral. 9% possuem doutorado.	As dificuldades encontradas foram a falta de treinamento nas

		O salário de um professor equivale a 46% de um contador do setor privado. O método de ensino predominante é a leitura.	faculdades, a utilização de currículos deficientes e a falta de material para treinamento. As disciplinas são ministradas para um número muito grande de alunos.
Panamá	A licença contábil é dada pelo Ministério do Comércio e da Indústria. Não existe nenhum tipo de exame.	30% dos professores possuem tempo integral. Todos são licenciados e recebem 60% do salário de um contador do setor privado. A leitura é o método mais utilizado.	As dificuldades encontradas são a falta de alunos bem preparados, a falta de material para treinamento, de livros-texto, de treinamento na faculdade e a utilização de um currículo inadequado. Estes fatores afetam a qualidade dos contadores e a qualidade dos relatórios contábeis no setor público.
México	As instituições de ensino emitem os diplomas que são registrados no Ministério de Educação que dá a certificação	Somente 20% dos professores possuem dedicação exclusiva à docência. Os professores ganham cerca de 24% do	As maiores deficiências encontradas foram a falta de estudantes bem preparados, a falta de professores bem treinados

	profissional.	que ganham os auditores.	e a falta de educação na área computacional.
--	---------------	--------------------------	--

EUROPA OCIDENTAL

País	Formas de certificação de contadores	Características dos cursos de Ciências Contábeis	Deficiências na educação contábil
Bélgica	Existe uma distinção entre contadores e auditores. Os contadores são submetidos a um exame profissional do Instituto de Contadores e os auditores a um exame do Instituto de Auditores. Além do exame, são necessários três anos de treinamento.	Metade dos professores possuem tempo integral. 80% possuem doutorado e 30% possuem certificação profissional. As disciplinas de Contabilidade constituem 40% do total. A leitura é o método predominante.	De um modo geral, o curso foi considerado satisfatório. Uma área que deve ser melhor trabalhada nas faculdades é a Contabilidade no setor público.
Itália	A certificação é concedida através de um exame escrito de Estado. É exigido prática profissional de pelo menos três anos.	A maioria dos professores possuem tempo integral nas faculdades. Eles recebem cerca de 70% do que recebem os contadores do setor privado. As disciplinas de Contabilidade constituem	A única deficiência apontada foi o excesso de alunos em sala de aula.

		40% do total do curso.	
Espanha	Os contadores são certificados através de um exame de Estado. São necessários três anos de experiência para participar do exame.	60% dos professores possuem dedicação exclusiva. Metade possuem doutorado e 35% possuem o certificado profissional. O salário de um professor equivale a 60% do salário de um contador do setor privado. As disciplinas contábeis constituem metade do total. A leitura é o método predominante.	As deficiências encontradas foram a falta de material adequado para treinamento e de livros-texto, além das salas de aula com um número excessivo de alunos.
Áustria	O certificado é fornecido pelo "Kammer der Wirtschaftstreuhänder" (Câmara de Indústria e Comércio) em cooperação com o Ministério dos Negócios, Comércio e Indústria e está baseado em exame escrito, além de exigir um período de prática	15% dos professores possuem dedicação exclusiva à docência. 20% são doutores e 25% possuem certificado profissional. O salário de um professor corresponde a 30% do salário de um contador do setor privado. As disciplinas de Contabilidade equivalem	As principais dificuldades encontradas apontam para a falta de alunos bem preparados que ingressam no curso, a falta de computadores e as salas de aula com um número excessivo de alunos.

	profissional.	a 23% do total. A leitura e o método de casos prevalecem.	
--	---------------	---	--

EUROPA ORIENTAL

País	Formas de certificação de contadores	Características dos cursos de Ciências Contábeis	Deficiências na educação contábil
República Tcheca	A Câmara de Auditoria certifica contadores e auditores independentes mediante prova escrita e oral. São requeridos pelo menos 5 anos de experiência para os auditores. Todo auditor certificado deve fazer um novo exame a cada três anos.	90% dos professores possuem tempo integral, sendo que somente 5% possuem certificação profissional. Recebem cerca de 60% do que ganham os contadores do setor privado. Contabilidade equivale a 30% das disciplinas dos programas. O método de orientação individual é muito utilizado.	As deficiências são a falta de material de ensino apropriado, a falta de alunos bem preparados e a falta de treinamento na faculdade. Foram apontadas dificuldades físicas, especialmente a falta de computadores.
Estônia	A certificação é emitida pelo Instituto de Auditores Autorizados e compreende um exame escrito.	80% dos professores possuem dedicação exclusiva. Apenas 10% são doutores e 40% são certificados. Recebem	As principais deficiências são a falta de treinamento, a utilização de livros-texto inadequados e a carência

		cerca de 26% do que recebem os contadores do setor privado. As disciplinas de Contabilidade constituem 35% do total. O método predominante é a leitura.	de computadores.
Hungria	O certificado do contador público é emitido pelo Comitê de Qualificação Contábil, que exige a aprovação em uma prova escrita e oito anos de experiência profissional.	Metade dos professores possuem tempo integral de dedicação à docência. Apenas 1% possui doutorado e 2% certificado de contador público. Os contadores do setor público ganham entre três e cinco vezes mais que os professores. As disciplinas de Contabilidade constituem 25% do programa. O método de ensino predominante é a leitura.	As maiores dificuldades apontam para a falta de material de ensino apropriado, as salas de aula com excesso de alunos, além da carência de alunos bem preparados e de dificuldades físicas das faculdades.
Polônia	A certificação de contadores compreende exames escritos e orais realizados pelo Comitê de	80% dos professores possuem dedicação exclusiva. 70% são doutores e 15% possuem	As deficiências indicadas foram a falta de treinamento, de livros-texto e de materiais

<p>Examinação de Estado. patrocinado pelo Câmara Nacional de Auditores. São exigidos quatro anos de experiência profissional.</p>	<p>certificação profissional. Os professores recebem apenas 10% do que recebem os contadores do setor privado. As disciplinas de Contabilidade constituem 20% do total do curso. O método de leitura predomina, embora os estudos de casos, com uso de computador, também são utilizados.</p>	<p>necessários para o ensino. Além disso, as salas de aula possuem muitos alunos. Existe a necessidade de transferir a especialização em Contabilidade da faculdade de Economia para a Administração. A ONU apontou para a necessidade de aumentar o número de alunos e de faculdades.</p>
---	---	--

ESTADOS UNIDOS

País	Formas de certificação de contadores	Características dos cursos de Ciências Contábeis	Deficiências na educação contábil
E.U.A.	<p>A certificação de contadores é feita através de prova escrita, definida como "Uniform Certified Public Accountant Examination", que qualifica para o certificado de CPA. Em</p>	<p>Aproximadamente 80% dos professores possuem dedicação exclusiva às instituições de ensino. 60% são doutores e 85% são CPA. Os professores recebem cerca de 70% do que ganham os</p>	<p>O "The Accounting Education Change Committee" conduziu uma pesquisa para verificar quais as mudanças necessárias na educação contábil norte-americana. Os tópicos</p>

	<p>apenas dois Estados norte-americanos não é exigido experiência profissional.</p>	<p>contadores do setor privado, mas recebem mais que os contadores do setor público. As disciplinas de Contabilidade constituem 20% do total do curso.</p>	<p>apresentados incluem mudanças nos currículos, na forma de ensinar (mais conceitos e menos procedimentos) e mais integração de disciplinas e pensamento crítico. O ensino deve incluir mais problemas estruturados, como os casos, e deve desenvolver melhor as habilidades de comunicação dos estudantes. Um dos planos é a mudança do curso de quatro para cinco anos, com o objetivo de melhor preparar os alunos para a carreira profissional.</p>
--	---	--	--

Esta pesquisa da ONU (1994) comprovou a tese de que a Contabilidade é produto do meio social em que está inserida. Uma análise simplificada deste pesquisa, comprova esta idéia.

Verificando as condições, por exemplo, de um país como a República do Mali. Mali tornou-se independente em 1960. Sua economia está baseada na agricultura e na pecuária. A indústria é quase inexistente neste país. Ao longo de sua história, ocorreram graves conflitos internos entre trabalhadores e militares. Diante desta simples análise, pode-se concluir que a Contabilidade neste país não pode estar em um patamar de desenvolvimento igual a outros países com economias mais desenvolvidas. A pesquisa da ONU constatou que o curso de Contabilidade em Mali quase não apresenta professores com dedicação exclusiva à pesquisa e à docência. A remuneração dos professores de Contabilidade é muito menor que de um profissional que atua no setor privado. O método de ensino mais utilizado em sala de aula é a leitura. A conjugação das condições econômicas do país, de sua instabilidade social e das condições em que o curso de ciências contábeis é ministrado, levam a trivial conclusão, também comprovada pela ONU, de que os profissionais contábeis deste país não são qualificados, não são independentes, a divulgação contábil é de baixa qualidade e, certamente, o futuro da Contabilidade não será diferente, enquanto os elementos que influenciam o seu desenvolvimento permanecerem como estão.

Esta mesma análise pode ser feita para um país com muitos anos de história, com economia estabilizada, sem grandes problemas sociais, com um sistema educacional altamente desenvolvido, como é o caso da Bélgica. As condições de crescimento da profissão contábil e da própria Contabilidade, em termos práticos e teóricos, é completamente diferente. O profissional formado em uma instituição de ensino belga, de um modo geral, deve ter uma boa qualificação profissional, diante de todos os fatores que envolvem sua formação. As condições de crescimento da Contabilidade em um país com estas condições são incontestavelmente melhores.

Assim como a Contabilidade é influenciada por vários fatores ambientais, seu principal produto: a informação, é resultado direto desta influência.

As mensagens contábeis devem ser geradas a partir das necessidades de seus usuários, ou seja, devem ter a capacidade de reduzir a incerteza do tomador de decisão e, conseqüentemente, influenciar na sua decisão.

A busca pela qualidade da informação contábil levou o “Financial Accounting Standards Board” (FASB) a criar uma comissão de estudo que emitiu seis “Statements of Financial Accounting Concepts” (SFACs). Estes SFACs, embora não estabeleçam princípios contábeis, direcionam os procedimentos contábeis norte-americanos. Entre estes SFACs, destaca-se o segundo, que procura apresentar as principais características qualitativas da informação contábil. Estas características são as seguintes:

-informação relevante: a informação contábil deve ser capaz de influenciar nas decisões, além de caracterizar-se como um elemento de valor preditivo e valor de “feedback”;

-informação confiável: a Contabilidade deve ter a capacidade de emitir mensagens fidedignas, que sejam verificáveis, verdadeiras e neutras;

-informações comparáveis e consistentes: as informações contábeis devem possibilitar a análise comparativa, além de serem estáveis, o que facilita a predição de situações futuras;

-informações materiais: os sistemas contábeis devem produzir informações capazes de influenciar as decisões dos usuários.

As informações contábeis são, na realidade, produto das necessidades dos usuários. Os sistemas contábeis atuam em função de seus usuários. Estes buscam nas informações contábeis subsídios para suas decisões, ou seja, formas de reduzirem suas incertezas no processo de tomada de decisão. As decisões são tomadas buscando a maximização dos

resultados das atividades de um segmento social. Na opinião de Thackray (1994, p.72), “a maior contribuição que um membro pode dar a uma organização é ajudar a aperfeiçoar sua comunicação”.

É importante ressaltar que todo trabalho de qualificação da informação contábil, tem como objetivo o aperfeiçoamento do processo de decisão do usuário. Embora pareça evidente, as mensagens contábeis, geralmente, “...podem ser entendidas por contadores e outros profissionais (...), deixando um significativo segmento da população sem entender muito das informações dos relatórios contábeis” (Haynes, 1994, p.174). A população não interessada na informação contábil não exerce diretamente nenhuma influência no estabelecimento dos objetivos dos sistemas contábeis. Embora, mesmo que indiretamente, todo ambiente sistêmico faça algum tipo de pressão sobre a Contabilidade.

Dentre os fatores que mais influenciam os sistemas contábeis, estão as filosofias de administração, como a “Total Quality Management” (TQM), os novos paradigmas de produção, como o “Just-in-Time” (JIT) e o “Total Quality Control” (TQC) apontados por Nakagawa(1991), além dos novos sistemas de custeio como o “Activity Based Costing” (ABC), etc. Todas estas formas de gerenciamento buscam a qualificação da informação de diferentes formas, mas com um único propósito: melhor aparelhar o tomador de decisão com informações úteis, tanto com características financeiras como não financeiras.

As várias teorias desenvolvidas por pesquisadores nos últimos anos, ajudaram a Contabilidade na busca da qualificação informacional de suas mensagens. As teorias que mais influenciam o processo comunicação, de acordo com Haynes (1994) são: teoria da comunicação, teoria da qualidade total na administração, teoria do conhecimento e teoria da informação contábil.

De acordo com a teoria da comunicação, somente ocorre comunicação eficaz e influente quando a mensagem for útil para o usuário e seu comportamento for modificado. O transmissor da mensagem deve ter consciência de que o relatório preparado pela Contabilidade transmite mensagens dele para os vários usuários, por isso é fundamental que sejam identificados com clareza quem são os usuários dos relatórios.

A administração por qualidade total é uma teoria que fundamenta-se na idéia de trabalhar com uma estratégia abrangente para um contínuo aperfeiçoamento. É importante para os gestores que exista um compromisso de proceder a um contínuo aperfeiçoamento da entidade como um todo e a uma ampliação da utilidade das informações geradas pelos sistemas contábeis. Dados não-financeiros, análises de tendência, gráficos, etc. são elementos tão importantes como os dados financeiros para análise de desempenho e projeções de uma entidade. Os relatórios contábeis, dentro da filosofia da qualidade total, devem fornecer uma visão mais global, especialmente providenciando detalhes de dados não financeiros sobre os vários aspectos das entidades. Como aponta Stock (1995), o relatório contábil deve ser melhor trabalhado para que mais pessoas consigam entender seu significado.

A utilização de dados não-financeiros, ao contrário dos financeiros, requer um processo adaptativo não somente do emissor da informação, mas também do usuário. O uso indiscriminado de dados não-financeiros pode, em vez de facilitar a interpretação, exprimir realidades deturpadas. Esta situação foi comprovada empiricamente por Beattie e Jones (1992) em uma pesquisa com relatórios contábeis publicados em 1989 de 240 grandes empresas inglesas. O resultado foi de que o número médio de gráficos por relatório foi de 5,9, sendo que 30% destes gráficos apresentaram informações distorcidas. Abarrotar os relatórios contábeis de sinais, pode não significar aumento na qualidade da informação. Os

sinais, na opinião de Bannister (1994), devem ser refinados para melhorar o entendimento do usuário, o que não significa macular o relatório contábil.

A teoria do conhecimento sugere que os relatórios contábeis devem favorecer o processo cognitivo, ou seja, o processo de adquirir conhecimento, além de estimular a motivação para conhecer. Os relatórios contábeis devem ajudar os usuários a aumentarem suas capacidades de compreensão das informações contábeis. O teoria do conhecimento usa diferentes abordagens comportamentais para estimular percepções, motivações e processos conceituais. Pesquisas, como aponta Haynes (1994), demonstram que existem transmissores de mensagens utilizando diferentes formas de apresentação dos dados, como o objetivo de estimular a compreensão dos relatórios contábeis.

A teoria da informação contábil busca fornecer uma abordagem de orientação para que as informações contábeis compreendam os vários grupos de usuários. Esta concepção teórica considera o fato de que existem necessidades comuns a maioria dos usuários, uma vez que eles buscam nas informações contábeis meios para comparação, previsão e avaliação das entidades. Esta abordagem teórica reconhece que existem vários níveis de entendimento das informações contábeis.

A conjugação destas teorias com as novas formas de gerenciamento, associadas com todos os demais fatores influenciadores apontados por Taylor (1987), por Radebaugh e Gray (1993) e por Berry e Parker (1987), demonstram que o estado da arte do processo de comunicação contábil é um fator resultando das necessidades dos usuários da informação contábil

A evolução do processo de comunicação contábil, na busca de informações cada vez mais úteis, leva ao desenvolvimento de novos sistemas contábeis, que são subsidiados por

novos procedimentos e teorias. que conduzem a Contabilidade a um estágio cada vez mais avançado. Os sistemas de informações contábeis estão, assim como a maior parte das atividades das organizações. segundo Storey (1995), em um franco processo de re-engenharia, buscando atender às novas demandas informacionais em escala global.

A Contabilidade evoluiu. assim como evoluiu as necessidades de seus usuários. Desde as primeiras manifestações a 8.000 a.C., os sistemas contábeis refletiram a complexidade das necessidades de seus usuários. Algumas fichas de barro eram suficientes para que os homens pré-históricos controlassem suas atividades. Ao passo que a sociedade foi evoluindo, os sistemas contábeis foram acompanhando esta evolução. assim como foram crescendo as necessidades informacionais dos usuários da Contabilidade. Com o advento da revolução comercial, o número de transações aumentou consideravelmente. Os usuários das informações passaram a exigir um número maior e mais qualificado de mensagens contábeis. A revolução industrial, assim como a comercial, também revolucionou o processo de comunicação contábil. “A revolução industrial está sendo sobreposta nestas últimas décadas pela revolução das comunicações, pela revolução da informação” (Pérez, 1981, p.3). O número de usuários cresceu consideravelmente, tanto internamente, como externamente. As informações contábeis passaram a ter um papel estratégico no processo de decisão destes usuários. Novos teóricos, novas teorias. novas associações profissionais, novas legislações, novos interesses informacionais. enfim, novos fatores ambientais governaram, governam e governarão o processo de desenvolvimento da Contabilidade.

Portanto, o Estado da Arte da Contabilidade é resultado do meio em que está inserida, ou seja, a Contabilidade estará orientada para a proteção do investidor, num país onde o mercado de capitais é representativo, estará orientada para fins fiscais, num país onde ela é uma das principais bases para o cálculo de impostos, ela estará voltada para o atingimento de metas, em países que adotam modelo planejado de governo, ela será mais

desenvolvida em países mais desenvolvidos, ela será alvo de pesquisa em localidades que valorizam a educação contábil; conseqüentemente, a Contabilidade é produto de seu meio.

CONCLUSÃO

A principal intenção deste trabalho foi a de contribuir para que o estudo da história do pensamento contábil torne-se uma realidade no meio acadêmico brasileiro. Assim como ocorre com outras disciplinas, o estudo da história contábil é fundamental para que se conheça os fundamentos teóricos e doutrinários das práticas passadas, tendo em vista que estes procedimentos ocorridos são fundamentais para que se entenda o fluxo de eventos e idéias que unem o ontem com o hoje e, certamente, unirão com o amanhã em um contínuo processo de evolução. O passado não deve ser sepultado, mas usado como um elemento fundamental para prever o que será feito no futuro.

Desde as primeiras manifestações de sinais contábeis, o homem encontrou neste ramo estruturado do conhecimento uma ferramenta capaz de fomentar sua atividade. A Contabilidade conta com quase dez mil anos de história, sempre como um instrumento informacional. As fichas de barro foram as primeiras manifestações contábeis de apoio ao usuário. Este primeiro sistema contábil foi capaz de refletir o estágio de desenvolvimento do homem. Assim como o homem evoluiu, os sistemas contábeis evoluíram. A evolução da Contabilidade pode ser estudada a partir da evolução do homem, assim como o homem pode ser estudado a partir da evolução da Contabilidade, tendo em vista que a Contabilidade seguiu a evolução natural das necessidades informacionais da sociedade. A Contabilidade tornou-se complexa, assim como evoluiu a complexidade da sociedade.

A evolução da Contabilidade foi marcada por um sentimento de engrandecimento de importância teórica e prática. Partindo de um simples elemento de revelação patrimonial,

onde os registros através de fichas e envelopes de barro serviam de instrumento para controle de estoque, de dívidas e de direitos. Este sistema contábil refletia o atual estágio evolutivo da sociedade pré-histórica. A Contabilidade pré-histórica era um retrato do homem pré-histórico.

Com o surgimento dos primeiros sinais de escrita, o homem passou a adotar novas formas de comunicação. Isto ficou registrado pela Contabilidade nas primeiras tabelas com escrita cuneiforme e com pictográficos. A sociedade atingiu um novo patamar de complexidade, refletindo uma nova realidade contábil.

Os reflexos da evolução da sociedade no desenvolvimento da Contabilidade foram demonstrados ao longo deste trabalho, com o propósito de comprovar a dedução de que o futuro é um prolongamento do passado, ou seja, todo complexo corpo de conhecimentos teóricos e práticos desenvolvidos ao longo destes milênios fundamentam o presente estado de arte da Contabilidade. O atual estágio de desenvolvimento da Contabilidade é resultado de um processo acumulativo e evolutivo de conhecimento, impulsionado pela gradativa transformação da sociedade e, conseqüentemente, dos usuários da informação contábil. Diante deste contexto, conclui-se que o pensamento contábil evoluiu, na medida em que evoluiu a necessidade por informação contábil.

O processo evolutivo da Contabilidade tornou-se ágil no momento em que os genuínos cientistas tomaram a frente de suas construções teóricas e doutrinárias. Enquanto a Contabilidade era compulsada basicamente por práticos, notou-se limitados avanços. Este período inicial de pouco desenvolvimento, chegou ao seu termo quando a Contabilidade tornou-se um ramo de conhecimento aprazível para os acadêmicos. As academias facultaram oportunidades ímpares para a prosperação da Contabilidade.

As primeiras grandes revelações de acolhida acadêmica ocorreram a menos de dois séculos. Uma das primeiras manifestações italianas, berço das preluídas edificações teóricas, ocorreu em 1839 com a criação da cátedra de Ciência da Contabilidade de Estado, ligada à Faculdade de Direito da Universidade de Pávia e Pádova, cujo primeiro professor titular em Pádova foi Antonio Tonzig e em Pávia, no ano de 1843, Francesco Villa. A partir de então, não cessou-se a vinculação do processo de desenvolvimento do pensamento contábil com o meio acadêmico. Obviamente, não foram unicamente os acadêmicos que promoveram o crescimento da Contabilidade, mas foram eles que proporcionaram as grandes revoluções teóricas do campo contábil. O fato mais marcante do processo evolutivo da Contabilidade, que pode ser comparado a uma revolução epistemológica, foi a publicação, a cinco séculos, da obra de Pacioli. Mesmo que não se constitua de uma grande obra teórica, representou uma contribuição inquestionável advinda de um acadêmico.

Os teóricos promotores do progresso contábil, na realidade, buscaram formas para adequação do corpo de conhecimentos contábeis às progressivas transformações das necessidades dos usuários do produto da Contabilidade. Mesmo que concentrando seus esforços em enfoques distintos, os pensadores contábeis sempre tiveram o mesmo objetivo: satisfazer as necessidades dos usuários da Contabilidade.

Vários foram os pensadores contábeis que apresentaram construções teóricas com o propósito de qualificar a informação contábil. Dentre os teóricos, alguns merecem destaque por suas incontestáveis contribuições; seja na promoção de proposições de novas interpretações para as demonstrações contábeis, como foi o caso de Schmalenbach, de Zappa, de Besta, de Cerboni; seja na busca de processos de padronização de procedimentos, com grande destaque para os autores norte-americanos, como Chambers, Sprague, Mattessich, Paton e vários outros que tiveram uma participação marcante no desenvolvimento dos Princípios de Contabilidade; seja na ampliação de assuntos já tratados

anteriormente, que foram retrabalhados na busca de um maior aprofundamento, como foi o caso de Rossi, Alfieri, etc.: seja no trabalho fundamental de criação de cursos em Universidades com grande tradição, colocando a disciplina contábil no mesmo nível de outras disciplinas consideradas de primeira linha, onde vários foram os colaboradores ao longo destes séculos; enfim, todos os pensadores contábeis que trabalharam para conferir à Contabilidade o papel de destaque que hoje ocupa na sociedade, merecem o apreço do meio contábil.

O que todos pensadores contábeis sempre buscaram, independentemente do tipo de escola, do tipo de visão teórica, do tipo de orientação social e política, foi a de atribuir maior qualidade à mensagem contábil. Eles sempre buscaram corresponder às exigências dos usuários das informações contábeis, diminuindo as possíveis falhas do processo de comunicação contábil. Um exemplo desta busca, é a escola de correção monetária brasileira, que sempre buscou artificios para retirar o efeito da inflação nas demonstrações contábeis, qualificando as informações emitidas pela Contabilidade. Portanto, conclui-se que o processo de comunicação contábil, sempre buscou acompanhar a progressiva transformação das necessidades informacionais dos usuários da Contabilidade.

Após longos estudos, deduziu-se que os pensadores contábeis sempre ambicionaram diminuir as causas dos conflitos entre os usuários e os emitentes das informações contábeis. Desde que a Contabilidade tornou-se um ferramenta de trabalho complexa, os pesquisadores buscaram, em suas construções teóricas, novos caminhos para qualificar a informação e satisfazer o usuário. Dentre as principais causas de conflito entre o transmissor e o destinatário da mensagem contábil estão: informação incorreta ou incompleta, incompatibilidade de objetivos, métodos inadequados ou inaceitáveis, percepção errada da realidade informada, etc.

As grandes edificações teóricas sempre buscaram estruturar os melhores caminhos para a revelação da história gerencial das entidades. As causas dos conflitos entre a Contabilidade e os usuários de suas informações resultam, provavelmente, de desvios de procedimentos. Estes conflitos, ou seja, a não satisfação dos usuários, sempre representou um dos agentes propulsores do desenvolvimento da Contabilidade. Os pensadores contábeis sempre apresentaram suas idéias reformuladoras, defendendo o propósito de que as teorias anteriores não estavam mais satisfazendo os usuários. Isto aconteceu, por exemplo, com a escola Personalista que se contrapôs a teoria das cinco contas de Degranges; a escola Controlista que se opôs a escola Personalista; a Moderna Escola Italiana que substituiu a escola Controlista na Itália. A Contabilidade evoluiu, assim como evoluiu a necessidade dos usuários da informação contábil.

Hoje, a classe contábil está preocupada em discutir o futuro da Contabilidade a partir das mudanças que estão ocorrendo na sociedade em termos mundiais. Os mais destacados pontos de reflexão são os seguintes:

1) A sofisticação do usuário: os usuários das demonstrações contábeis estão cada vez mais sofisticados. Analistas financeiros, investidores, credores, administradores, potenciais investidores, etc. dominam cada vez mais novas tecnologias de análise de informações. Os usuários estão exigindo que as informações contábeis sejam mais úteis, ou seja, que as informações sejam mais rápidas, precisas, abrangentes, etc.;

2) Complexidade das informações e dos processos de comunicação: como a complexidade das atividades a serem reveladas pela Contabilidade tornaram-se incrivelmente complexas no últimos anos, os sistemas contábeis estão sofrendo grandes modificações para tornarem-se capazes de acompanhar esta evolução. Elementos como a globalização da economia, os mais recentes instrumentos do mercado financeiro, as novas técnicas de

gerenciamento, os novos desenvolvimentos tecnológicos, principalmente computacionais, fizeram com que os sistemas contábeis expandissem enormemente o leque de atividades a serem reveladas. Aliado a isto, os processos de informação tomaram outras formas, aumentando a capacidade de dados processados, a velocidade de processamento destes dados, diminuindo a distância entre a atividade a ser revelada e o usuário da informação, especialmente com redes de computação e de comunicação. Hoje, o rastreamento por informações é praticamente instantâneo e a distância inexistente com a utilização de provedores de comunicação através, por exemplo, da Internet;

3)Qualificação profissional: a profissão contábil apresenta realidades regionais muito distintas, especialmente comparando-se países desenvolvidos, onde os profissionais na sua maioria são bem preparados e enfrentam rígidos testes para receberem o certificado profissional, com países subdesenvolvidos, onde a formação profissional é precária, assim como é precária as condições de crescimento da própria Contabilidade. Em um mundo onde as mudanças ambientais ocorrem rapidamente, é preciso que os profissionais contábeis acompanhem o barco da história, para não tornarem-se alvos imóveis pela defasagem;

4)Globalização da economia: um dos fatos mais marcantes deste final de século é a globalização dos mercados. Realidades com a do Mercado Comum Europeu, do Mercosul e do acordo do Nafta, estão gerando alterações no comportamento dos usuários das informações contábeis que não podem deixar de ser reconhecidas pela Contabilidade. Além dos mercados comuns, cada vez mais os empreendimentos multinacionais fazem parte da realidade mundial. Os sistemas contábeis devem ter a capacidade de fornecer informações úteis, independentemente de quem seja o usuário e do local que ele esteja estabelecido. Esta nova situação vai forçar os profissionais a criarem sistemas contábeis com habilidade para processar um banco de dados comum a todos os usuários. A Contabilidade deverá ser capaz de trabalhar com as características regionais de cada usuário, em termos de legislação,

de princípios contábeis, de tecnologia, de mercados financeiros, etc. O desafio para a Contabilidade será a de emitir informações úteis, independente de quem seja e onde esteja o usuário. A internacionalização que está ocorrendo na Europa já provocou algumas mudanças de mentalidade no meio contábil. Recentemente a “Federation of European Accountants” publicou uma pesquisa, que analisou o impacto do novo ambiente unificado europeu na profissão contábil. A pesquisa analisou as novas demandas de clientes internacionalizados e as estruturas que regulamentam as profissões nos diversos países. As recomendações deste estudo foram direcionadas para a harmonização dos procedimentos legais de auditoria em toda comunidade europeia, para um sistema geral de mútuo reconhecimento de diplomas e para a liberalização da profissão contábil na Europa. A preocupação da Federação Europeia centrou-se na harmonização de procedimentos e na regulamentação da profissão, mas o principal elemento não foi investigado: os sistemas contábeis. O maior problema para a Contabilidade é a globalização dos sistemas contábeis em um ambiente de constante mutação. A harmonização de práticas e a legalização da profissão contábil é um trabalho burocrático. A adaptação da Contabilidade à nova realidade é um trabalho científico.

Hoje, o profissional da Contabilidade necessita muito mais do que a proficiência técnica para ter êxito em suas atividades. Seu sucesso depende de como ele interage com seu cliente, ou seja, de como ele identifica, processa e transmite a informação contábil para o usuário. A Contabilidade, ao longo de sua existência, sempre buscou alternativas para satisfazer as necessidades informacionais de seus usuários. Desde os primeiros sistemas pré-históricos, a Contabilidade tem conseguido ser útil, com maior ou menor êxito, dependendo do momento histórico, da região, etc. Cabe aos profissionais, acadêmicos, pesquisadores e outros entusiasmados pela Contabilidade, encontrarem alternativas para a adequação dos sistemas contábeis às novas exigências dos múltiplos usuários das informações contábeis. O caminho para o sucesso passa por uma busca de experiências fundamentados em quase dez

mil anos de história da Contabilidade. O conhecimento move-se no tempo. O passado contábil é o prolongamento para o sucesso no futuro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALOE, Armando. Carlos de Carvalho. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 355, p.24-5, 1954.
- _____. Prof. Francisco D'Auria. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 379, p.4-7, 1958.
- _____. Autores Nacionais de Contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 385, p.21-2, 1959.
- _____. Conceitos e definições nacionais de contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 420, p.45-7, 1967.
- _____. Recordando o prof. Frederico Herrmann Júnior, no vigésimo quinto aniversário do seu passamento. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 434, p.51, 1971.
- _____. Prof. Dr. Vincenzo Masi - o maior defensor na Itália da "Ragioneria" (Contabilidade). Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, p.27-8, 1978.
- ÁLVARES PENTEADO, Fundação Escola de Comércio. 90 anos servindo ao ensino comercial e contábil - 1902 - 1992. São Paulo, Letras & Letras, 1992.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. A statement of basic accounting theory. Illinois, AAA, 1966.
- AMHOWITZ, Harris J. The Accounting Profession and the Law: The Misunderstood Victim. Journal of Accountancy. Illinois, p.356-69, may 1987.
- ANTINORI, Carlo & ESTEVE, Esteban Hernandez. 500 anni di partita doppia e letteratura contabili 1494 - 1994 - due recenti studi sulla Summa di fra' Luca Pacioli. Roma, Rirea, 1994.
- ANTONI, Tito. Tre precursori nella storia della ragioneria: Leonardo Fibonacci, Luca Pacioli, Fabio Besta. Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale. Roma, 4, 158-66, aprile 1941.

Fabio Besta - Contributo alla conoscenza degli studi aziendali. Pisa. Corsi.
1970.

Ricordo di Gino Zappa (1879-1960) e di Alberto Ceccherelli (1885-1958).
Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendali. Roma, 2, 79-83, febbraio 1979.

BAIMAN, Stanley. Agency Theory. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p. 27-8, 1996.

BAKER, Richard T. 1993 accounting hall of fame induction. The Accounting Historians Journal. Fayetteville, 21(1):275-84, june 1994.

BALDWIN, Trevor. Management Aspiration and Audit Opinion: Fixed Asset Accounting at the Staveley Coal & Iron Company 1863-1883. Accounting and Business Research. London, 25(97):3-12, 1994.

BANNISTER, James W. Earnings and inter-firm information transfers. Journal of Business Finance & Accounting. Oxford, 21(8):1127-49, december 1994.

BARSANTINI, Jorge. Efectos de la inflación en la información contable-financiera y métodos sugeridos para corregirla. II Seminario Regional Interamericano organizado por la AIC y la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú. Lima, p.8-11, abril de 1982.

BEATTIE, Vivien & JONES, Michael John. The use and abuse of graphs in annual reports: theoretical framework and empirical study. Accounting and Business Research. London, 22(88):291-303, 1992.

BEDFORD, Norton M. & BALADOUNI, Vahe. A communication theory approach to accountancy. Accounting Review. New York, 37, 650-59, oct. 1962.

BERRY, Ian R. & PARKER, David. An accounting tower of Babel? The divergence of accounting practices. Management Accounting. London, p.26-7, december 1987.

BESTA, Fabio. La ragioneria - prolusione. Bari. Cacucci Editore, 1987.

BIERMAN Jr., Harold & DREBIN, Allan R. Contabilidade gerencial. 2a.ed., Rio de Janeiro, Guanabara Dois, 1989.

BISHOP, Ashton C. & TONDKAR, Rasoul H. Development of a professional code of ethics. Journal ou Accountancy. Illinois, p.97-100, may 1987.

BLOUGH, Carman G. Challenges to the Accounting Profession in the United States. Journal of Accountancy. Illinois, 37-42, december 1959.

Responsibility to third parties. Journal of Accountancy. Illinois, 58-65, may 1960.

- BOARD, John, REES, Bill & SUTCLIFFE, Charles. Measuring the incremental information content of multiple accounting signals: a note on the use of the singular value decomposition. Journal of Business Finance & Accounting. Oxford, 19(3):447-54, april 1992.
- BROWN, Victor H. Accounting standards: their economic and social consequences. Accounting Horizons. New York, p.89-97, september 1990.
- BRYER, R. A. Accounting for the social relations of feudalism. Accounting and Business Research. London, 24(95):209-28, 1991.
- CAMFFERMAN, Kess & ZEFF, Stephen A. The contributions of Theodore Limperg Jr. (1879-1961) to dutch accounting and auditing. Twentieth-century accounting thinkers. London. Routledge, p.112-41, 1994.
- CANZIANI, Arnaldo. Concern economics and business policy in Gino Zappa's thought. VV.AA. New York, 211-32, 1980.
- _____. Gino Zappa, accounting revolutionary. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p.142-65, 1994.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação. São Paulo, FEA-USP, 1989, (Dissertação de mestrado).
- CASSANDRO, Paolo Emilio. In memoria di Eugenio Schmalenbach. Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale. Bari, 3, 99-109, marzo 1974.
- CATTURI, Giuseppe. Teorie contabili e scenari economico-aziendali. Padova, CEDAM, 1989.
- CECCHERELLI, Alberto. Economia aziendale e amministrazione delle imprese. Milano, Giuffrè, 1961.
- CHAMBERS, Raymond J.. Accounting, evaluation and economic behavior. Texas, Scholars Book Co., 1966.
- _____. Time in Accounting. Abacus. Sydney, 25 (1): 7-21, 1989.
- CHATFIELD, Michael. Lawrence Dicksee. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p. 204-5, 1996.
- _____. Benedetto Cotrugli. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p. 183, 1996.

- _____. An Introduction to Corporate Accounting Standards. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p. 43-4, 1996.
- CHURCHMAN, C. West. Introdução à teoria dos sistemas. 2 ed., Rio de Janeiro, Vozes, 1972.
- CLARKE, Franke L. & DEAN, Graeme W. Fritz Julius August Schmidt. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p. 95-111, 1994.
- _____. Fritz Julius August Schmidt. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.516-18, 1996.
- _____. Raymond John Chambers. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.109-10, 1996.
- COOK, J. Michael. The AICPA at 100: Public Trust and Professional Pride. Journal of Accountancy. Illinois, p. 370-7, may 1987.
- COOPER, R. & KAPLAN, R. S. Profit Principles from Activity-based Costing. Harvard Business Review. Boston, p. 130-35, may-june 1991.
- CRCRS. Normas brasileiras de contabilidade - normas e procedimentos de auditoria. Porto Alegre, Grafosul, 1987.
- _____. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre, CRCRS, 1994.
- DAVIDSON, Sidney & ANDERSON, George. The Development of Accounting and Auditing Standards. Journal of Accountancy. Illinois, p.110-27, may 1987.
- D'ÁURIA, Francisco. Primeiros princípios de contabilidade pura. São Paulo, Companhia Editora Nacional, 1959.
- DEINZER, Harvey T. Development of Accounting Thought. New York, Garland Publishing Inc., 1984.
- DEMSKI, J. & FELTHAM, G. Economic Incentives in Budgetary Control Systems. Accounting Review. New York, p. 336-59, april 1978.
- DOUPNIK, Timothy S. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.77-9, 1996.
- DUMARCHEY, Jean. Teoria Positiva da Contabilidade. 2a. ed., Porto, Revista de Contabilidade e Comércio, 1933.

- EDWARDS, J. D. History of Public Accounting in the United States. Michigan, Michigan State University, 1960.
- EDWARDS, John Richard. Companies, Corporations and Accounting Change, 1835-1933: A Comparative Study. Accounting and Business Research. London. 23(89):59-73, 1992.
- EDWARDS, Edgar O. & BELL, Philip W. The Theory and Measurement of Business Income. Berkeley, University of California Press. 1961.
- EPSTEIN, Isaac. Teoria da informação. São Paulo, Ática, 1986.
- EPSTEIN, Marc J. Management Accounting. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.392-4, 1996.
- ESTRADA, Santiago N. As doutrinas contábeis, o contismo ou escola francesa. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo. 546, 39-45, 1976.
- _____ A doutrina contábil italiana: o pensamento ou escola logismográfica. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 547, 15-23, 1976.
- _____ A doutrina contábil italiana: o controlismo ou escola veneziana. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 547, 13-30, 1977.
- FELLNER, Brian S. & MITCHELL, Leon L. Communication: an essential element in internal control. Healthcare Financial Management. Colorado, p.80-2, september 1995.
- FIPECAFI. Aprendendo contabilidade em moeda constante. Atlas, 1994.
- FLESHER, Dale L. American Accounting Association. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.32-4, 1996.
- FONSECA, Eduardo G. Reflexões sobre a historiografia do pensamento econômico. Anais do XXII Encontro Nacional de Economia. Florianópolis, p.553-72, dezembro de 1994.
- FORTIN, Anne. France. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.257-9, 1996.
- FORRESTER, David A. R. Eugen Schmalenbach and german business economics. New York, Garland Publishing Inc., 1993.
- FRANCESCHI, Rosella Ferraris. Il percorso scientifico dell'economia aziendale - saggi di analisi storica e dottrinale. Torino, G. Giappichelli Editore, 1994.
- FRANCO, Hilário. A Lei nº 4.357 e a análise de balanços. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 411, p.4-5, 1965.

- GAFFIKIN, Michael J. R. The Methodology of Early Accounting Theorists. ABACUS. Sydney, 23(1):17-30, 1987.
- _____ Raymond Chambers: determined seeker of truth and fairness.
Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p.1-18, 1994.
- GALASSI, Guisepe. Gino Zappa. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.617-8, 1996.
- _____ Italy after Pacioli. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.347-50, 1996.
- GIANNESSI, Egidio. Appunti di economia aziendale. Pisa, Colombo Corsi, 1979.
- _____ I precursori in economia aziendale. 4a.ed., Milão, Giuffrè Editore, 1980.
- GILMOUR, John. Communication, change and the management accountant. CMA Magazine. Toronto, p.38, may 1995.
- GIORELLO, Giulio & SASSOLI, Bernardino. Anniversari - il frate matematico che inventò la partita doppia - contiamo su di Lui. Panorama. Firenze, p.131-3, 16 aprile 1994.
- GLÉNISON, Jean. História geral da civilizações - Iniciação aos estudos históricos. São Paulo, Difusão Européia do Livro, 1961.
- GOLDBERG, Louis. An inquiry into the nature of accounting. Wisconsin, American Accounting Association, 1965.
- GOLDTHAITE, Richard A. The building of renaissance Florence. Baltimore, Johns Hopkins University Press, 1981.
- GOMES, José. Evolução da contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 367, p.19-28, jan/fev 1956.
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da Contabilidade. São Paulo, FEA-USP, 1989, (Tese de doutoramento).
- HAYES, Gary Wayne. Investigation of the theoretical criteria for judging adequate reporting of accounting information. Ann Arbor, UMI - A Bell & Howell, 1994.
- HAZLITT, Henry. El pensar como ciencia. Buenos Aires, Nova, 1969.
- HENDRIKSEN, Eldon S. Accounting theory. 4a. ed., Illinois, Irwin, 1982.

- HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDA, Michael F. Van. Accounting theory. 5a. ed., Illinois. Irwin, 1992.
- HERNÁNDEZ-ESTEVE, Esteban. Luca Pacioli's treatise de computis et scripturis: a composite or a unified workk? Accounting, Business and Financial History, London, 4(1)67-82. march 1994.
- HERRMANN JR., Frederico. Contabilidade Superior. 8a.ed., São Paulo. Atlas, 1970.
- _____. Contabilidade Superior. 10a.ed., São Paulo, Atlas, 1978.
- HUMPHREYS, Malcolm. Networking information as a commodity. Management Accounting. New York, p.38, january 1994.
- HUNT, E. K. História do pensamento econômico - uma perspectiva crítica. 10a. ed., Rio de Janeiro, Editora Campus, 1989.
- HURST, Kim. Surviving the SAS onslaught - in prattice, how will the new Statements of Auditing Standards affect your audit approach? Accountancy. London, p.90-1, june 1995.
- HYNDMAN, Noel S. & ANDERSON, Robert. The use of performance information in external reporting: an empirical study of UK executive agencies. Financial Accountability & Management. Oxford, 11(1):1-18, february 1995.
- IBRACON. Princípios contábeis. 2a.ed., São Paulo, Atlas, 1992.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Exposição de normas de auditoria nº 1. São Paulo, IAIB, 1977.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis. São Paulo, FEA-USP, boletim 44, 1966.
- _____. Aspectos da avaliação de estoques a preços correntes. São Paulo, FEA-USP, 1968, (Tese de Livre-Docência).
- _____. Teoria da contabilidade. São Paulo, Atlas, 1980.
- _____. Teoria da contabilidade. 4a. ed., São Paulo, Atlas, 1994.
- _____. O Prof. José da Costa Boucinhas e o departamento de Contabilidade e Atuária - Cinquentenário da FEA USP. São Paulo, FEA-USP, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et alii. Contabilidade introdutória. 7a. ed., São Paulo, Atlas, 1988.

- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. The Rise and Fall of Management Accounting. Management Accounting. London, p.22-30, january 1987.
-
- Relevance lost: the decline and fall of management accounting. Boston, Harvard Business School Press, 1987.
- JONES, Mike. A forgotten casualty of Pacioli's system? Management Accounting. New York, p.30, may 1994.
- JORDAN, Robert Earl. The institute of management accountants' contribution to accounting thought: a descriptive and evaluative study. Ann Arbor. UMI Dissertation Services - A Bell & Howell Company, 1993.
- KANITZ, Stephen Charles. Contribuição à teoria do rateio dos custos fixos. São Paulo, FEA-USP, 1972 (Tese de Doutorado).
-
- Indicadores contábeis e financeiros de previsão de insolvência: a experiência da pequena e média empresa brasileira. São Paulo, FEA-USP, 1976 (Tese de Livre-Docência).
- KAPLAN, Robert S. The Evolution of Management Accounting. The Accounting Review. New York, LIX(3):390-418, july 1984.
- KITCHEN, Jack, PARKER, Robert H. Lawrence Robert Dicksee. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p.206-24, 1994.
- KOHLER, E. L. Why not retain historical cost? The Journal of Accountancy. New York, 35-41, october 1963.
- KOZUB, Robert M. Henry Rand Hatfield. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.293-4, 1996.
- LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES. 18° ed., Atlas, 1986.
- LESOURD, Michel. L'expert comptable face à l'informatique - Sa responsabilité. R. F. C., Paris, 209, p.41-3, février 1990.
- LEV, Baruch. The informational approach to aggregation in financial statements: extensions. Journal of Accounting Research. New York, 78-94, Spring, 1970.
- LITTLEJOHN, Stephen W.. Fundamentos teóricos da comunicação humana. Rio de Janeiro, Zahar, 1982.
- LOWRY, John F. Management Accounting and Service Industries: An Exploratory Account of Historical and Current Economic Contexts. Abacus. Sydney, 26(2):159-84, 1990.
- LUCHINI, Ernesto. Storia della ragioneria italiana. Bari, Cacucci Editore, 1990.

- MACINTOSH, Norman B. Management accounting's dark side: Part I. CA Magazine. Toronto, p.40-5, september 1994.
- MACNEAL, Kenneth. Truth in accounting. Philadelphia. University of Pennsylvania Press, 1939.
- MADONIK, Barbara. The structure of irresistible communication. CMA Magazine. Toronto, p.6, december/january 1995.
- MANN, Geoff. The origins of Double-Entry. Australian Accountant. Sydney, p.17-21, july 1994.
- MARION, José Carlos. Contribuição à contabilidade de pecuária bovina de corte. São Paulo. FEA-USP, 1982 (Dissertação de Mestrado).
- _____. Uma contribuição à análise e interpretação das demonstrações financeiras no período de transição de cruzeiro para cruzado e na era do cruzado. São Paulo. FEA-USP, 1987 (Tese de Doutorado).
- MARQUETTE, R. Penny. Professional Ethics. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.233-5, 1996.
- MARTINS, Eliseu. Contribuição à avaliação do ativo intangível. São Paulo, FEA-USP, 1972 (Tese de Doutorado).
- _____. Contabilidade de custos. São Paulo, Atlas, 1979.
- _____. Aspectos do lucro e da alavancagem financeira no Brasil. São Paulo, FEA-USP, 1979 (Tese de Livre-Docência).
- MASER, Siegfried. Fundamentos da teoria geral da comunicação. São Paulo, EDUSP, 1975.
- MASI, Vincenzo. Francisco D'Auria e a Contabilidade Contemporânea. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 379, p.8-9, 1958.
- MATTESSICH, Richard. The constellation of accountancy and economics. Accounting Review. New York, 31(4):551-64, 1956.
- _____. On the evolution of inflation accounting. Economia Aziendale. Roma, 1(3):349-81, 1982.
- _____. Arqueology of accounting and Schmandt-Besserat's contribution. Accounting, Business and Financial History, London, 4(1):5-28, march 1994.

MCWATTERS, Cheryl. Accounts of the Calvins - Knowledge, said Thomas Carlyle, is but recorded experience and a product of history. C A Magazine. Toronto. Canadian Institute of Chartered Accountants, p.49-53, march 1993.

_____ A profile of Richard Mattessich. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p. 19-40, 1994.

MELIS, Federigo. Storia della ragioneria. Bologna. Zuffi. 1950.

_____ L'azienda nel medioevo. Firenze, Istituto Internazionale di Storia Economica F. Datini di Prato, 1991.

MESSMER, Max. Communicate your way to success. The Woman CPA. New York, p.30-1, summer 1991.

MILLS, Geoffrey T.. Early accounting in northern Italy: the tole of commercial development anf the printing press in the expansion of double-entry from Genoa, Florence and Venice. The Accounting Historians Journal. Alabama. 21(1):81-96, june 1994.

MILLS, Patti A. Henry Rand Hatfield - life and humor in the dust of ledgers. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p. 293-308, 1994.

MIRANTI Jr., Paul J. & GOODMAN, Leonard. American Institute of Certified Public Accountants. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.34-43, 1996.

MOONITZ, Maurice. Carman G. Blough. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p. 319-333, 1994.

MOST, Kenneth S. Accounting theory. Ohio, Grid Inc., 1977.

MOTA, Rui. Os Grandes Modelos Contabilísticos. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa. Portugal, 294, p.41-2, fevereiro de 1990.

MURPHY, George J. Richard V. Mattessich. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.404-5, 1996.

NASCIMENTO, José Amado. A sistematologia do Prof. Francisco D'Auria. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 351, p.15-7, 1953.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos - conceitos, sistemas e implementação - JIT/TQC. São Paulo, Atlas, 1991.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. International accounting and reporting issues. New York, United Nations Conference on Trade and Development, 1994.

- PACTER, Paul. Financial Accounting Standards Board. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.246-50, 1996.
- PATON, W. A. & LITTLETON, A. C. An introduction to corporate accounting standards. 14a. ed., Illinois, AAA, 1970.
- PÉRES, Antonio Castilla. Informacion para el desarrollo. I Seminario Regional Interamericano - AIC v el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Bogotá, p. 3-7, junho 1981.
- _____. Empresa e informacion: vision de una profesion. Del Seminario Regional. Guatemala, p.5-18, 1994.
- PEZZOLI, Sandro. Profili di storia della ragioneria. 2a.ed., Padova, CEDAM, 1986.
- _____. Lineamenti di economia aziendale. Firenze, Casa Editrice Dott Antonio Milani, 1994.
- PHILIPS, G. E. Review of republication of truth in accounting. The Accounting Review. New York, 634-6, 1971.
- POPPER, Karl Raimund. Autobiografia intelectual. São Paulo, Cultrix, 1986.
- POTTHOFF, Erich & SIEBEN, Günter. Eugen Schmalenbach. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p.79-94, 1994.
- PREVITS, Gary John et alii. Accounting history: definition and relevance. Abacus. Sydney, 26(1):1-16, 1990.
- PREVITS, Gary J. & ROBINSON, Thomas. William A. Paton - theorist and educator. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p.309-18, 1994.
- RADEBAUGH, Lee H. & GRAY, Sidney J. International accounting and multinational enterprises. 3a.ed., New York, John Wiley & Sons, 1993.
- RAJAN, M. Cost Allocation in Multiagent Settings. The Accounting Review. New York, p.527-45, july 1992.
- RAMSDEN, Philip. Right first time. Management Accounting. New York, p.50, november 1994.
- RICHARD, Jacques. The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945. The European Accounting Review. London, 4:1, 87-124, 1995.
- ROGERS, Rodney K. Charles Ezra Sprague. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p. 548-9, 1996.

- ROOVER, Raymond de. New Perspectives on the history of accounting. The Accounting Review. New York, 405-20, July 1955.
- SCHMANDT-BESSERAT, Denise. Before writing - from counting to cuneiform. Austin, University of Texas Press, 1992.
- SCHMIDT, Paulo. A tecnologia de informação como um suporte ao sistema de informação contábil. Revista do CRCRS. Porto Alegre, 22(75):43-50, out./dez. 1993.
- _____ O exame de capacitação profissional e habilitação do contador. Boletim do IBRACON. São Paulo, 210, novembro de 1995.
- SCHNEIDER, Dieter. Germany Accounting. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.278-9, 1996.
- SCHOENFELD, Hanns Martin. Eugen Schmalenbach. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.514-6, 1996.
- SCHRANZ, A. Modern German Accounting. The Accounting Review. New York, p.165-7, June 1930.
- SHANNON, Claude & WEAVER, Warren. The mathematical theory of communication. Urbana, University of Illinois Press, 1949.
- SIEGEL, Joel G. & SHIM, Jae K. Dictionary of accounting terms. New York, Barron's, 1987.
- SILVA, F. V. Gonçalves da. A contabilidade e os autores germânicos. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 4-15, set-out 1957.
- _____ . Doutrinas contabilísticas. Famalicão, CGF, 1959.
- SILVA, Adelphino Teixeira. Recordando o Prof. Frederico Herrmann Júnior. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, 369, p.4-7, 1956.
- SILVA, Laércio Baptista da. A contabilidade no Brasil. Aspectos de desenvolvimento por influência da legislação e do contabilista. São Paulo, FEA-USP, 1980 (Dissertação de Mestrado).
- SILVA, Benedito G. O sistema de informação contábil sob a ótica da teoria da comunicação: um estudo com administradores da região da grande São Paulo. São Paulo, FEA-USP, 1994 (Dissertação de Mestrado).
- SLAYMAKER, Adrienne E. Robert Martin Trueblood. . The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.588-9, 1996.

- SOLOMONS, David. 1992 accounting hall of fame induction. The Accounting Historians Journal. Fayetteville. 20(1):103-15, june 1993.
- SPROUSE, Robert. 1994 accounting hall of fame induction. The Accounting Historians Journal. Fayetteville, 21(2):151-61, dezembro 1994.
- STAUBUS, George J. Maurice Moonitz. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.423-4, 1996.
- STEWART, Ross E. Pluralizing Our Past: Foucault in Accounting History. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Seattle, 5(2):57-73, 1992.
- STOCK, S. William. Church reporting made easy. Management Accounting. New York, p.56-9, march 1995.
- STOREY, Malcolm. Information management in a global company. Management Accounting. New York, p.18-21, february 1995.
- SWANSON, G. A. & GARDNER, John C. Not-for-profit accounting and auditing in the early eighteenth century: some archival evidence. The Accounting Review. New York, 63(3):436-47, july 1988.
- SWEENEY, Henry W. Effects of inflation on German Accounting. The Journal of Accountancy. Illinois, XLIII, 3, 180-91, march 1927.
- TAYLOR, Stephen L. International Accounting Standards: An Alternative Rationale. Abacus. 23(2):157-71, Sydney, 1987.
- THACKRAY, Paul. Sending the right signal. Management Accounting. New York, p. 72, april 1994.
- THOMPSON, George D. The Paton and Littleton monograph; landmark or folly? Accounting history newsletter 1980-1989 and accounting history 1989-1994. New York, Garland Publishing Inc., 1996.
- THOMPSON, Joel E. William Andrew Paton. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p. 453-4, 1996.
- TRIPODI, Tony et alii. Análise da pesquisa social. Rio de Janeiro, Francisco Alves, 1977.
- TRUEMAN, Brett. Discussion of operating decisions and the disclosure of management accounting information. Journal of Accounting Research. New York, vol.25, p.190-3, supplement 1987.
- TUCCI, U.. Benedetto Cotrugli Raguso: il libro dell'arte di mercatura. Venice, Arsenale Editrice, 1990.

- VANGERMEERSCH, Richard. Kenneth MacNeal. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.391-2, 1996.
-
- Kenneth S. Most. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.424, 1996.
-
- Accounting Research Bulletins. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.15-8, 1996.
-
- Accounting Research Studies. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.18-9, 1996.
-
- Accounting Principles Board. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.11-4, 1996.
-
- Generally Accepted Accounting Principles. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.274-7, 1996.
-
- Wheat Committee. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.607-8, 1996.
-
- WATTS, Ross L., ZIMMERMAN, Jerold L. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. Accounting Review. New York, p. 112-34 , january 1978.
-
- Positive accounting theory. New Jersey, Prentice-Hall, 1986.
-
- WEIS, William & TINUS, David. Luca Pacioli: accounting's renaissance man - his 500-year-old treatise is the standard for professionals today. Management Accounting. New York, p.54-6, july 1991.
-
- . Luca Pacioli: renaissance accountant. Australian Accountant. Sydney, p.12-15, october 1992.
-
- WILLETT, R. J. An axiomatic theory of accounting measurement. Accounting and Business Research. London, Spring: 155-71, 1987.
-
- WINJUM, James. Accounting in its age of stagnation. The Accounting Review. New York, 743-61, oct. 1970.
-
- WREN, Daniel A. The evolution of management thought. 4a.ed., New York, John Wiley & Sons, Inc., 1994.
-
- YAMEY, Basil S. Benedetto Cotrugli on bookkeeping (1458). Accounting, Business and Financial History. London, 4(1):43-50, march 1994.

- YOUNG, Stephen J. Review of books and others publications. The Accounting Historians Journal. Fayetteville, 20(1):131-33, june 1993.
- ZEFF, Stephen A. et alii. Essays in honor of William A. Paton - pionner accounting theorist. Michigan. The University of Michigan. 1979.
- ZEFF, Stephen A. Leaders of the Accounting Profession: 14 Who Made a Difference. Journal of Accountancy. New York, p.78-109, may 1987.
- _____ Truth in accounting - the ordeal of Kenneth MacNeal. Twentieth-century accounting thinkers. London, Routledge, p.334-63, 1994.
- ZIMMERMAN, Vernon K. Ananias C. Littleton. The History of Accounting - an international encyclopedia. New York, Garland Publishing Inc., p.389-90, 1996.

ANEXO

ANEXO

Alguns pensadores contábeis norte-americanos que não tiveram uma participação marcante no desenvolvimento das duas mais destacadas associações profissionais norte-americanas (AICPA e AAA), mas que também contribuíram para o desenvolvimento da escola Norte-Americana, serão apresentados neste anexo.

1 - RAYMOND CHAMBERS

1.1 - SUA VIDA

Raymond John Chambers nasceu em Newcastle, Austrália, em 16 de novembro de 1917. Newcastle é uma pequena cidade industrial dominada por pequenas indústrias de aço. Contudo, o pai de Chambers era um homem de negócios, operando uma pequena organização familiar. Os primeiros anos de vida de Chambers, como aponta Gaffikin (1994), foram vividos dentro do estabelecimento de seu pai. Após concluir os três anos de escola secundária e alguma experiência comercial, ingressou na Universidade de Sydney. Durante boa parte de seu curso universitário, foi obrigado a trabalhar no escritório da empresa Attorney General, até transferir-se para a Shell Oil Company para trabalhar na área contábil. Chambers, em 1939, graduou-se em economia e transferiu-se para a Australian Prices Commission, onde ficou de 1943 a 1945. Seu trabalho nesta comissão estava ligado à regulamentação de preços.

O título de economista não permitia a Chambers exercer atividades ligadas à Contabilidade. Em função desta limitação, entrou em contato com o Sydney Technical College onde submeteu-se aos exames profissionais necessários para a qualificação. Chambers trabalhou em várias escolas técnicas da Austrália durante os primeiros anos da segunda guerra mundial, especialmente em supervisão industrial. No final da guerra estes departamentos passaram a ter responsabilidade pela educação e por programas de reabilitação, incluindo estudos de supervisão e administração.

O contato de Chambers com estes centros educacionais, na opinião de Gaffikin (1994), foi o elemento responsável pelo seu interesse pela docência. O ano de 1945 marcou o início de sua carreira de professor, ao ingressar na Escola de Administração da Sydney Technical College. Nesta escola, Chambers lecionou disciplinas de Contabilidade e de Administração. Seu trabalho concentrou-se na área de custos, controle de custos e administração financeira. Seu primeiro trabalho foi a livro *"Financial Management"*.

Chambers ingressou, em 1953, no Departamento de Economia da Faculdade de Economia da Universidade de Sydney como *"Senior Lecturer"*, considerado o mais alto posto contábil dentro do departamento. Foi indicado, em 1960, para ser professor e diretor do recém criado Departamento de Contabilidade desta universidade.

Chambers, na década de 60, visitou várias vezes a Inglaterra e os Estados Unidos e publicou uma obra denominada *"Accounting, Evaluation and Economic Behavior"*, 1966, Hemel Hempstead, Prentice Hall, o que lhe rendeu uma medalha de ouro do American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) por sua contribuição à literatura contábil. Após este primeiro destaque a nível mundial, Chambers recebeu outros vários prêmios, tais como: *"Distinguished International Lecturer"* para os Estados Unidos (1973) do American Accounting Associations (AAA), *"Outstanding Educator Award"*, *"Accounting Hall of*

Fame” (1991) e “*Alpha Kappa Psi Foundation Award*” por destacados serviços à Contabilidade. Chambers foi convidado pela Academia Italiana de Economia Aziendale para ser membro com o título de Acadêmico Ordinário. Além destas premiações, Gaffikin (1994) indicou várias outras recebidas por Chambers na Austrália, além de ser o maior responsável pela criação da revista *Abacus*, especializada em literatura contábil.

Chambers tem sido convidado para ministrar aulas e conferências em várias universidades (foi professor convidado das universidades do Alabama, New York, California at Los Angeles, Stanford, Michigan, Washington, Washington State, Alberta, Berkeley, Saskatchewan e Oregon) e congressos de Contabilidade por todo mundo, além de orientar muitos alunos em programas de mestrado e doutorado ligados à área contábil e de analisar projetos de AICPAs.

1.2 - SUA OBRA

Chambers é, na opinião de Gaffikin (1994, p.2) “...um dos mais importantes pensadores contábeis do século vinte”. Ele fez enormes contribuições para a literatura contábil, especialmente nas últimas décadas. Seu primeiro trabalho foi publicado em 1947 e foi composto de várias monografias dedicadas à administração financeira cujo título é “*Financial Management*”.

Para Clarke e Dean (1996), o mais significativo trabalho de Chambers foi o livro “*Accounting, Evaluation and Economic Behavior*”, publicado em 1966 e que contém muitos argumentos sobre sua teoria da “*continuously contemporary accounting (CoCoA)*” (Contabilidade Continuamente Contemporânea - CCC), que tem sofrido várias críticas de muitos estudiosos da Contabilidade. Chambers, como aponta Gaffikin (1994), tem sido

acusado de produzir vários trabalhos sem uma adequada fundamentação empírica, como foi o caso da obra *"The Function and Design of Company Annual Reports"* onde ele apresenta uma análise sobre demonstrações contábeis publicadas e da obra *"Securities and Obscurities"* onde ele apresenta sua confiança nas práticas correntes de apresentação de demonstrações externas.

Chambers, em 1950, apresentou um trabalho, na Universidade de Melbourne, sobre as relações entre a Contabilidade e a Administração Financeira; apresentou, em 1951, um trabalho, na Universidade de Queensland, sobre Contabilidade e Negócios Financeiros; e, em 1953, na Universidade da Tasmania, um trabalho sobre as bases formais para tomada de decisões. Em todos estes trabalhos, Chambers procurou demonstrar uma visão de como a Contabilidade pode fornecer as informações necessárias para o processo de tomada de decisão. Chambers foi claro ao afirmar, nestes trabalhos, que o conservadorismo não tem lugar na Contabilidade. Para ele o disclosure é uma matéria de política e não uma proposição teórica.

Uma das obras de Chambers que mais tem sido analisada em termos mundiais, segundo Gaffikin (1994), é o artigo *"Blueprint for Theory of Accounting"*, Accounting Research 6, páginas 17 a 25, 1955, no qual ele defende que muitos trabalhos descritos como sendo de teoria da Contabilidade não são teorias, mas formulações de práticas e mesmo muitas destas formulações são incompletas, como é o caso, segundo ele, da Contabilidade a fluxo de caixa, uma prática largamente usada que não é prescrita por muitos teóricos. Embora algumas teorias apelem para a história, segundo ele, o critério de antiguidade não pode fundamentar uma teoria. Neste trabalho Chambers faz várias análises sobre premissas teóricas da Contabilidade. Um dos maiores críticos de Chambers foi Littleton. Littleton publicou um artigo em 1956, denominado *"Choice Among Alternatives"*, criticando o *"Blueprint"* de Chambers. Como resposta Chambers publicou uma série de artigos para

rebater Littleton, especialmente defendendo um maior rigor científico para a publicação dos trabalhos dos pensadores contábeis. Os mais destacados destes artigos, segundo Gaffkin (1994), foram: "*A Scientific Pattern for Accounting Theory*", "*Detail for a Blueprint*", "*The Influence of Economic Forces on Accounting*", "*Measurement and Misrepresentation*" e "*The Conditons of Research in Accounting*". Estes artigos, além de vários outros, fundamentaram um livro publicado em 1961, com as mesmas características críticas intitulado "*Toward a General Theory of Accounting*".

Chambers argumenta que a Contabilidade possui uma grande ligação com o comportamento econômico, para ele o comportamento econômico é que produz a razão de viver da Contabilidade. A primeira parte de sua mais importante obra: "*Accounting, Evaluation and Economic Behavior*" é dedicada às proposições econômicas que fundamentam esta argumentação.

Após esta marcante obra, Chambers produziu o trabalho "*The Foundations of Financial Accounting*", apresentado no simpósio sobre os fundamentos da Contabilidade em Berkeley, Universidade da Carolina, 1967. Este trabalho representa o primeiro maior complemento de sua teoria em que a expressão Contabilidade Continuamente Contemporânea (CCC) foi pela primeira vez usada. Conforme Gaffkin (1994), muitas dúvidas que surgiram com a publicação de sua obra máxima, foram explicadas neste trabalho, além disso, este contém um apêndice que apresenta dezoito elementos que requerem um sistema de Contabilidade. Sua teoria é somente um desses elementos.

Chambers, como um grande número de pensadores contábeis deste século, preocupou-se com o problema da mudança de nível de preços e seus efeitos na Contabilidade tradicional. A mudança no nível de preços é um dos problemas tratados pela CCC. Com o uso de preço corrente de venda do mercado, não existe a necessidade de fazer

ajustes em função de alguma mudança de preços. Para muitos críticos, a CCC tornou-se meramente um método para resolver os efeitos da inflação. Chambers não concordou com esta posição, pois para ele o seu trabalho foi uma tentativa de criar um sistema para fornecer informações relevantes para tomada de decisão.

Quase vinte anos após a publicação de sua principal obra, Chambers continuou a adotar uma postura de defesa de suas idéias, tanto que publicou, em 1984, um estudo demonstrando a utilidade de seu trabalho. Este estudo foi denominado de "*The Serviceability of Financial Information: A Survey*", publicado pela Fundação de pesquisa canadense CGA.

Mais recentemente Chambers tem escrito trabalhos demonstrando os méritos da CCC, além de estudos de grande profundidade teórica e filosófica. Um destes trabalhos é o "*Accounting - one of finest inventions of the human spirit*", onde os trabalhos de Goethe são utilizados para fundamentar o pensamento de Chambers. Trabalhos como o "*Positive Accounting Theory and the PA Cult*", *Abacus* 29, páginas 1 a 26, 1993 e "*Metrical and Empirical Laws in Accounting*", *Accounting Horizons* 5, páginas 1 a 15, 1991, onde ele retorna para temas como a necessidade de aprofundamento da teoria para mensuração contábil.

Ultimamente Chambers vem trabalhando em um projeto denominado de "*Thesaurus of Accounting*", onde está procurando traçar as idéias mais relevantes que foram usadas pela Contabilidade ao longo de sua história, além de procurar demonstrar a inconsistência no uso de palavras e expressões em Contabilidade e os pontos de suas origens.

O método de trabalho adotado por Chambers, ao longo de sua vida, foi marcado por construções teóricas a partir de trabalhos precedentes. Isto ficou claro quando da publicação

do artigo *"Blueprint"*, que foi seguido dos seguintes trabalhos: *"A Scientific Pattern for Accounting Thought"*, *"Detail for a Blueprint"*, *"Conditions for Research in Accounting"* e o trabalho *"General Theory"*. Seu trabalho foi evoluindo e fundamentando sua teoria geral que constituiu a primeira demonstração de sua metodologia. Gaffikin (1994) fez uma exposição destes artigos e de outros trabalhos de Chambers, sendo que as passagens mais importantes serão referenciadas a seguir.

No artigo *"Blueprint"* Chambers sugere a possibilidade da construção de uma teoria para a Contabilidade sem que seja feita qualquer referência à prática contábil, o que não significa que a teoria esteja sem conexão com a realidade. Um ingrediente essencial desta teoria seria o teste, ou seja, um processo de checar posteriormente a natureza do método científico. Chambers acredita que uma teoria representa uma série de proposições construídas com base em alguns princípios ou axiomas. Este método é uma demonstração clara que Chambers adotou o método hipotético-dedutivo para o desenvolvimento de seus trabalhos. Este foi o método utilizado na sua teoria geral, que fundamentou seu mais sofisticado e reconhecido trabalho. Chambers claramente listou sua predileção metodológica e seguiu-a consistentemente. Para ele, conforme Gaffikin (1994, p.9), as condições para a pesquisa contábil, como o pré-requisito para a teoria contábil, compreendem:

- “-a certeza de que a Contabilidade pode ser estudada cientificamente;
- o conhecimento dos modos de comunicação, de pensamento e de ação relacionados com a ação econômica;
- presteza para reexaminar suposições e princípios correntes;
- disposição para explorar todas as origens de fatos relevantes, interdisciplinares e internacionais;
- um reconhecimento de uma estrutura hierárquica de idéias;
- presteza para seguir uma linha de argumentação até a conclusão;

- presteza para buscar caminhos para testar as conclusões;
- reconhecer as diferenças e os relacionamentos entre conclusões racionais e regras da prática”.

O que fica claro com estas condições é que Chambers acredita que as teorias surgem de um processo de observação e de um exaustivo estudo, até atingir o teste das conclusões, para finalmente determinar uma teoria.

Chambers seguiu estas condições para construir o *“Accounting, Evaluation and Economic Behavior”*. Inicialmente ele defendeu em seu livro que a Contabilidade pode ser estudada cientificamente. As primeiras páginas foram dedicadas à explicação dos modos de comunicação, pensamento e ação relacionados com a ação econômica. Em outra passagem do livro as demais condições foram sendo satisfeitas. O ponto central deste trabalho é a definição de que a Contabilidade deve fornecer, para os tomadores de decisão, informações úteis e relevantes, sendo que a Contabilidade que não atender estas necessidades deve ser rejeitada. Chambers resume na primeira página de seu livro o que ele pretende demonstrar em seu trabalho. Para Chambers (1966, p.v), “o método de contabilidade proposto neste livro difere somente em alguns, mas importantes aspectos do modelo tradicional de contabilidade. Ele faz uso de preços iniciais para todas entradas. Todas compras e vendas, ações e bônus emitidos, obrigações a pagar e empréstimos são registrados da mesma forma que na contabilidade tradicional. O sistema difere somente no aspecto da subsequente avaliação de ativos não-monetários e no cálculo do resultado. Isto leva para as contas os efeitos das mudanças nos preços de ativos particulares e a mudança do poder de compra da moeda”. Na opinião de Chambers este modelo permite que as empresas apresentem suas contas de forma contínua e completa, sendo que os valores de ativo e passivo aparecem atualizadas para a data da demonstração.

Chambers também tem dedicado o mesmo rigor metodológico ao estudo da teoria da mensuração. Para ele, a mensuração contábil, em tempos de flutuação do nível de preços, não pode basear-se em uma Contabilidade a custo histórico, pois produzirá informações inúteis para os tomadores de decisão. Sua teoria da CCC incorpora um sistema que apresenta princípios de teoria de mensuração capazes de tornar úteis as informações contábeis.

O ano de 1973 foi marcante para o trabalho de Chambers, em função da publicação de um estudo considerado como o seu trabalho de maior base empírica, onde ele demonstra que a teoria do CCC é capaz de resolver os problemas de inflação. Este trabalho foi intitulado "*Securities and Obscurities*", Gower Press, Londres, seguido de um artigo publicado na revista *Abacus* denominado "*Observation as a Method of Inquiry - the Background of Securities and Obscurities*", também no ano de 1973.

Chambers, como um cientista que acredita no crescimento teórico a partir de pesquisas traçadas dentro de um processo lógico e rigoroso, defende que a Contabilidade é "...um processo de descobrimento buscando os fatos que são pertinentes às categorias econômicas das ações" (Chambers, *apud* Gaffikin, 1994, p.1). Apesar de sua grande contribuição ao pensamento contábil, sua teoria da CCC sempre foi muito criticada e poucos aceitaram como um trabalho de significância prática. Chambers acredita que o reconhecimento público de seu trabalho ocorrerá com tempo, como ocorreu com a maioria das grandes teorias revolucionárias e com os grandes cientistas.

Além das obras já citadas de Chambers, algumas outras podem ser destacadas dentro de seu trabalho. As principais são: "*The Conditions of Research in Accounting*", *The Journal of Accountancy*, dezembro 1960, páginas 33 a 39, dedicado aos elementos necessários para o desenvolvimento de pesquisas dentro da área contábil; "*Time in*

Accounting", Abacus 25, 1989, páginas 7 a 21, sendo que neste artigo Chambers faz a afirmação de que "todas ações e as consequências financeiras de todas ações são unicamente datadas"; "*Accounting and Corporate Morality - The Ethical Cringe*", trabalho escrito e entregue para a "*Pacioli Society*" da Universidade de Sydney, onde Chambers aponta para a ética e moral dentro da profissão contábil; "*Historical Cost - Tale of a False Creed*", publicado na *Accounting Horizons*, volume 8, março de 1994, páginas 76 a 89, onde Chambers faz uma análise histórica da doutrina de custos.

2 - RICHARD MATTESSICH

2.1 - SUA VIDA

Richard Mattessich nasceu em Trieste, Itália, em 9 de agosto de 1922, embora tenha passado sua infância em Viena, Áustria, em função de grande parte de sua família ser austríaca.

Mattessich estudou em Viena, onde concluiu, no ano de 1940, o curso de Engenharia Mecânica no Colégio de Engenharia de Viena. Após concluir este curso, iniciou suas atividades profissionais e eventualmente participou como aluno de tempo integral em disciplinas de economia e negócios. Este foi um período muito preocupante, em função da segunda guerra mundial. Mattessich, em 1944, concluiu o curso de "*Diplokaufmann*", semelhante ao MBA.

Mattessich, no período de 1943 a 1945, trabalhou como engenheiro e responsável pela Contabilidade de Custos de uma grande construção em Salonika, na Grécia. Ele permaneceu na Grécia até outubro de 1944.

Após seu retorno à Viena, Mattessich dedicou-se à elaboração de sua tese de doutoramento. Concluiu este trabalho em março de 1945 e prestou o exame em abril, titulando-se como doutor em Ciências Econômicas pela Universidade de Economia de Viena.

Mattessich tornou-se, em novembro de 1945, pesquisador do Instituto Austríaco de Pesquisa Econômica, onde permaneceu por quatro anos. Após este período, mudou-se para a Suíça onde obteve a posição de instrutor de comércio no Roserberg College, na cidade de St. Gallen, onde permaneceu até o ano de 1952.

Durante uma visita que Mattessich fez a sua família na Áustria, casou-se em abril de 1952, com Hermi. Poucos dias após o casamento imigrou para o Canadá. Determinado a voltar para sua vida acadêmica, frequentou alguns cursos na McGill University, enquanto trabalhava no departamento atuarial da Prudential Life Insurance Co., na cidade de Montreal. Após mandar seu "*curriculum vitae*" para várias universidades canadenses, foi convidado, em 1953, para ser o chefe do recentemente criado departamento de comércio da Mt. Allison University. Permaneceu nesta instituição até 1958, quando foi convidado para ser professor visitante da University of California at Berkeley, onde compartilhou suas experiências com vários nomes hoje conhecidos como: "...M. Moonitz, R. T. Sprouse, G. Staubus, W. Vatter, J. Wheeler (...), J. E. Butterworth, W. J. Bruns, G. A. Feltham, T. Mock e J. Ohlson" (McWatters, 1994, p.21). Mattessich trabalhou nesta universidade até o ano de 1967, quando transferiu-se para a University of British Columbia. Antes, porém, de transferir-se para a British Columbia, participou, em 1965, como professor convidado da Universidade Livre de Berlim.

O final da década de 60 e início da década de 70 foi marcante para a carreira de Mattessich. Foi o período de reconhecimento mundial de seu trabalho. Foi convidado, em 1970, para ser professor visitante da Universidade de Catenbury, na Nova Zelândia. Foi condecorado, em 1973, com uma medalha de ouro pelo American Accounting Association, em conjunto com AICPA, por sua notável contribuição à literatura contábil. Mattessich também foi condecorado em academias italianas e austríacas. Acumulou, de 1976 a 1978, o cargo de professor das universidades de British Columbia e Tecnologia de Viena.

A empresa Arthur Andersen & Co. também reconheceu o trabalho de Mattessich no cenário mundial. Foi declarado, em 1988, professor emérito por esta empresa. Apesar dos méritos conseguidos, seu trabalho de pesquisa continuou, tanto que recebeu, em 1988, o prêmio de melhor trabalho do encontro anual de associações contábeis promovido pela Academia Canadense de Contabilidade. Recebeu, em 1991, um prêmio desta mesma academia, por sua distinguida contribuição ao pensamento contábil. Tornou-se, em 1992, membro honorário da Sociedade Pacioli do Japão. Mais recentemente, foi condecorado com o título de membro honorário da Academia de Historiadores Contábeis por seus destacados trabalhos na área de teoria e história contábil.

2.2 - SUA OBRA

A totalidade da obra de Mattessich foi analisada por Murphy (1996) e por McWatters (1994), sendo que os pontos de maior destaque destas análises serão repassados a seguir.

Na opinião de McWatters (1994), enquanto a maioria dos pensadores contábeis do final do século têm se dedicado a complexas análises estatísticas, Mattessich tem trabalhado,

especialmente, no desenvolvimento do aspecto teórico da Contabilidade, buscando uma maior fundamentação metodológica à disciplina.

Este comprometimento com o aspecto metodológico da Contabilidade acompanha Mattessich desde os seus primeiros trabalhos. Seu primeiro trabalho em inglês publicado na *Accounting Review*, no ano de 1956, intitulado "*The Constellation of Accountancy and Economics*", foi dedicado à tentativa de clarificar o interesse mútuo e interdependente da Economia e da Contabilidade. Para Mattessich muitas das diferenças atribuídas à Contabilidade e a Economia são resultado da discrepante diferença entre os métodos dedutivo adotado na análise econômica e indutivo na Contabilidade. O dedutivismo econômico, na sua concepção, resulta em modelos que são válidos somente para alguns casos. Por outro lado, itens que os economistas desconsideram, tais como os inumeráveis detalhes da vida econômica diária, as tradições e hábitos dos homens de negócios, os elementos irracionais do comportamento humano, forçam a Contabilidade a adotar uma abordagem indutiva. Este fato, para Mattessich, torna a Contabilidade mais aberta para a realidade. Na sua opinião, os dois lados ganham com uma grande cooperação entre si. Para ele, é fundamental que a Contabilidade adote conceitos econômicos, principalmente que haja uma união entre a administração econômica e a administração contábil. Mattessich defende, neste artigo, que o futuro da Contabilidade passará por um treinamento que compreenderá análise econômica, contabilidade social e matemática, combinado com estudos universitários para que seja possível tratar com eficiência os complexos fenômenos econômicos envolvidos com a atividade contábil.

Em sua segunda publicação, Mattessich seguiu seu plano inicial de trabalho e escreveu sobre os princípios fundamentais da teoria da Contabilidade. Este segundo artigo foi denominado de "*Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy*", publicado em 1957, na *Accounting Research*. Na própria opinião de Mattessich, apresentada

no artigo "*On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account*", publicado na *Accounting and Business Research*, no ano de 1980, este segundo artigo foi o que mais influenciou e trouxe consequências para a sua carreira de professor e pesquisador contábil. Este trabalho contém uma série de axiomas e definições de alguns teoremas contábeis.

Este trabalho de Mattessich foi direcionado para duas linhas de pesquisa: a primeira está voltada para o desenvolvimento de uma matriz para um sistema contábil, cujo ponto de maior interesse é o sistema de fluxo inerente a qualquer sistema contábil; a segunda concentra-se no campo das necessidades gerais e o rigor necessário para o desenvolvimento de modelos contábeis. O resultado deste trabalho foi uma estratificação da Contabilidade em termos de distinção entre princípios, padrões, conceitos, costumes e simples convenções. Segundo Willett (1987, p.159), esta foi a "...primeira séria tentativa de axiomatizar a disciplina". Este trabalho reforçou o ideal de Mattessich na busca de um rigor metodológico e consistente para a construção da estrutura teórica da Contabilidade. Como aponta McWatters (1994), este artigo, na opinião de M. Moonitz, foi um trabalho penetrante, que colocou Mattessich no topo das atenções de muitos pesquisadores americanos.

Para Murphy (1996), o interesse de Mattessich por pesquisa fundamental na área contábil, foi um dos principais elementos que o levaram, em 1957, para a Berkeley. Seu trabalho de pesquisa continuou nos anos seguintes com o desenvolvimento de vários estudos. O ano de 1964 foi marcado por um de seus mais destacados trabalhos. Neste ano, Mattessich publicou o livro "*Accounting and Analytical Methods - Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macroeconomy*", publicado pela editora R. D. Irwin Inc., Homewood. Este livro apresentou as idéias de Mattessich sobre os meios que um sistema axiomático pode ser representado dentro de uma estrutura lógica. Este trabalho foi muito criticado pelos pesquisadores contábeis, especialmente por R. J.

Chambers, que publicou o artigo "*Accounting and Analytical Methods: A Review Article*", na revista *Journal of Accounting Research*, páginas 101-18, spring 1966, com uma visão completamente oposta a de Mattessich. Enquanto Mattessich estava a favor de fundamentar a Contabilidade por meio de rigor lógico e matemático. Chambers defendia o ponto de vista de que a teoria e a interpretação desenvolviam-se conjuntamente. Na opinião dos críticos, o trabalho de Mattessich não apresentou uma clara distinção entre axiomas e definições, sendo que muitas das propostas axiomáticas eram simples definições condicionais. Contudo, este trabalho de Mattessich influenciou, e ainda tem influenciado, muitos pesquisadores em todo mundo, como é o caso do Japão, onde a axiomatização da Contabilidade tem sido discutida. O próprio Mattessich, em conjunto com W. Balzer, publicou o artigo "*An Axiomatic Basis of Accounting: A Structuralist Reconstruction*", na revista *Theory and Decision*, 1991, páginas 213-43, apresentando uma reconstrução do modelo contábil em termos de estruturalismo metateórico. Esta reconstrução indica que, como outras teorias empíricas, a Contabilidade consiste de um modelo nuclear e uma linha teórica de especializações. Na opinião de Mattessich, enquanto o modelo nuclear for empiricamente nulo, as dualidades físicas e sociais da Contabilidade tornam-se fenômenos empíricos e assumem um papel normativo em termos de prestação de contas contábeis. Além disso, na sua opinião, a Contabilidade não é uma mera tautologia econômica, ou seja, uma forma de repetição das mesmas idéias em formas diferentes da realidade econômica.

Um dos mais recentes trabalhos de Mattessich foi uma conjugação com a pesquisa arqueológica de Schmandt-Besserat, apresentado nas primeiras páginas deste estudo. Mattessich buscou nesta ligação, a comprovação da existência dos primeiros sistemas contábeis já na pré-história. Mattessich publicou um artigo tratando deste assunto em março de 1994, denominado "*Archeology of accounting and Schmandt-Besserat's contribution*", onde ele aponta para a provável descoberta involuntária da origem da Contabilidade feita pela pesquisadora Denise Schmandt-Besserat.

Mattessich, como descreve McWatters (1994), adotou definitivamente um posicionamento filosófico para ser empregado em suas pesquisas. Enquanto seus discípulos J. E. Butterworth e H. Falk seguiram para uma descrição contábil a partir do pensamento filosófico do professor Thomas S. Kuhn, da Princeton University, Mattessich seguiu os trabalhos de Irme Lakatos e de outros estudiosos como: J. D. Sneed, W. Stegmüller, W. Balzer e M. Bunge. Além desta influência filosófica, Mattessich passou a adotar uma abordagem sistêmica em seus estudos, influenciado, especialmente, por seu colega de Berkeley, professor C. West Churchman, que escreveu, em 1968, um dos maiores clássicos em teoria de sistemas. Este trabalho de Churchman foi traduzido para o português e editado no Brasil.

Mattessich, a partir desta nova postura, passou a pesquisar sobre as interconexões da Contabilidade com todas áreas da Economia, dentro de um contexto sistêmico. Um de seus principais trabalhos ligados a este assunto foi o livro *"Instrumental Reasoning and Systems Methodology - An Epistemology of the Applied and Social Sciences"*, publicado pela editora D. Reidel & Co., Boston, 1978. Neste livro Mattessich discute as propriedades e características de um sistema particular, que vão além das qualidades dos componentes individuais do sistema.

O papel do pesquisador acadêmico, para Mattessich, é de desenvolver os melhores modelos para encontrar alternativas para as necessidades e propostas dos usuários, além de educar os usuários na busca do que é realmente relevante. Dentro do contexto contábil, por exemplo, ele defende que o valor possui uma natureza volátil, isto emana dos diferentes métodos de estimação e mensuração que podem ser utilizados pelos usuários para a determinação do valor. A construção de modelos cada vez mais sofisticados favorecerão os usuários na busca de melhores alternativas. O papel do teórico, na sua visão, é o de formular

hipóteses instrumentais alternativas para que o usuário esteja apto a aplicar a teoria na prática, apesar da distância verificada entre a prática e a teoria.

O enfoque inicial da pesquisa de Mattessich, como indica McWatters (1994), objetivou a construção de uma estrutura conceitual para a Contabilidade, especialmente com aplicações específicas. Recentemente, Mattessich declarou que a Contabilidade requer cada vez menos uma proposta de interpretação orientada. Na verdade, na sua opinião, a mudança para modelos contábeis específicos que tratam de objetivos específicos, em contraste com um indefinido e geral modelo contábil, foi paralelo à evolução da teoria contábil, passando de um enfoque tradicional para uma moderna abordagem analítica.

Mattessich escreveu, em 1992, o artigo *“Conditional-Normative Accounting Theory: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science”*, publicado pela The University of British Columbia, onde ele demonstrou sua satisfação pela queda de interesse pelas teorias normativas, devido a sua natureza não científica. Mas defendeu uma estrutura geral a partir de uma teoria contábil normativa-condicional. Esta teoria possui três elementos essenciais. O primeiro relacionado aos meios e fins que são consumados através do uso do instrumento de hipóteses, isto é, a proposta para a teoria é claramente demonstrada. O segundo é a hierarquia de objetivos buscada pelos indivíduos e pela sociedade para ampliar suas formulações. O terceiro é a incorporação da maximização da riqueza e do lucro. Mattessich defende que sua teoria é melhor que a teoria contábil positiva e outras teorias empíricas tradicionais, porque inclui o instrumental das hipóteses. Com isso, a Contabilidade passa a ser reconhecida como uma disciplina aplicada, enquanto a teoria contábil positiva descreve a Contabilidade como ciência pura. Mattessich, na realidade, não rejeita totalmente a teoria contábil positiva, mas considera a sua teoria como uma extensão da teoria positiva. O trabalho de Watts e Zimmerman (1986), na concepção de Mattessich, está limitado na descrição e não deixa nenhum lugar para prescrição. Ao

contrário. sua teoria contábil normativa-condicional requer que o instrumental de hipóteses e que os valores fundamentais que serão apreciados, sejam explicitamente revelados. Assim, a teoria de Mattessich não só descreve, mas também requer a prescrição para realizar a seleção dos objetivos a serem inferidos.

Mattessich escreveu um artigo, em 1972, para a *The Accounting Review* intitulado "*Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting*", onde afirmou que a verificação de uma teoria geral da Contabilidade deve ser relacionada com proposições empíricas específicas. Uma teoria geral da Contabilidade não-empírica, no seu modo de ver, não existe. O teste de um sistema contábil para verificar se o sistema é bom, pode ser realizado somente de forma empírica e pode conduzir a alterações dos princípios básicos e/ou das hipóteses específicas. Desta forma, o teste de um sistema contábil específico constitui um teste conjunto da teoria geral da Contabilidade.

Mattessich publicou, em 1984, um livro com um exame detalhado da literatura contábil desenvolvida pelos acadêmicos. Nesta livro, segundo Young (1993, p.131), ele apresenta uma "...valiosa coleção de materiais para quem deseja uma revisão dos recentes desenvolvimentos do pensamento contábil". O título do livro é "*Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*", Vancouver, Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.

No artigo "*Social Reality and the Measurement of Its Phenomena*", publicado em 1991, pela revista *Advances in Accounting*, Mattessich comentou que a distância entre a prática e a teoria contábil, acima mencionada, pode ser reduzida com a aplicação da teoria normativa-condicional. Esta distância pode ocorrer, muitas vezes, em função das escolhas inexplicáveis feitas por contadores. Sua teoria normativa-condicional pode ser o caminho

mais racional para ligar o meio com o fim, ou seja, ela pode conduzir os contadores em direção aos caminhos mais corretos na escolha de alternativas.

Mattessich publicou em parceria com M. J. Mumford e K. V. Peasnell, no ano de 1993, o trabalho "*Paradigmas, Research Traditions and Theory Nets of Accounting*", que fez parte do livro "*Philosophical Dimensions of Accounting: Edward Stamp Memorial Volume*", Londres, Routledge, apresentando o trabalho desenvolvido por seus discípulos Butterworth e Falk, que desenvolveram o estudo dos três paradigmas administrativos (teoria da aquisição a custo histórico, teoria da agência e teoria da informação assimétrica), dentro do contexto tradicional de pesquisa administrativa e o estudo dos três paradigmas de avaliação (teoria do custo corrente e valor presente, teoria da participação de risco e teoria dos mercados financeiros), dentro de um contexto de pesquisa de avaliação tradicional. O primeiro tipo de pesquisa (administrativa) está focado sobre o objetivo da Contabilidade de ser um instrumento de monitoramento do administrador, sendo que o resultado deve ser avaliado em termos de Contabilidade tradicional; no segundo tipo (avaliação), a principal função da Contabilidade é de avaliar os ativos, passivos e resultado, sendo que o resultado deve ser avaliado em termos de fluxo de caixa líquido descontado. Na visão de Mattessich, a pesquisa tradicional deve continuar, mas ele conclui que um terceiro tipo de pesquisa deve existir: programa de pesquisa sobre informação estratégica. Para Butterworth e Falk (*apud* McWatters, 1994), este enfoque de pesquisa defendido por Mattessich, já estaria sendo considerado dentro do enfoque de pesquisa administrativa tradicional.

Além de trabalhos ligados à área contábil, Mattessich foi um dos precursores na aplicação de programas de computação como o Visi-Calc, Super-Calc e Lotus 1-2-3, tanto que em 1964, publicou um livro sobre simulação para orçamentação com o uso de programas de computador. O livro foi intitulado de "*Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program*", Homewood, R. D. Irwin Inc., 1964.

McWatters (1994) apresentou uma extensa relação das mais importantes obras de Mattessich, sendo que, além dos trabalhos já citados anteriormente, fazem parte desta relação outras 26 publicações que colocam Mattessich como um dos pesquisadores contábeis que mais contribuíram com desenvolvimento do pensamento contábil mundial.

3 - LAWRENCE ROBERT DICKSEE

3.1 - SUA VIDA

Lawrence Dicksee nasceu em Londres, no ano de 1864. Dicksee estudou na City of London Scholl. Sua ligação com a Contabilidade começou aos dezessete anos quando foi trabalhar com seu pai, que foi o primeiro administrador da City of London Corporation.

Dicksee foi admitido, em 1881, no Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) como articulista. Seu ingresso no ICAEW como membro ocorreu em 1886. Como articulista, Dicksee foi orientado por George Norton Read. Quando Dicksee publicou, em 1892, seu primeiro livro "*Auditing*", dedicou esta obra ao seu primeiro orientador e incentivador dentro do instituto.

Após sua admissão como membro do ICAEW, Dicksee trabalhou em Contabilidade por três anos "...com moderado sucesso" (Kitchen e Parker, 1994, p.208). Após este período, Dicksee associou-se com Peter Price para a fundação da sociedade Price & Dicksee. Durante o período de duração da sociedade, Dicksee trabalhou conjuntamente na Cardiff Building Society. Depois de cinco anos, em função de poucos negócios, a sociedade foi desfeita e Dicksee foi admitido, em novembro de 1891, como sócio efetivo do ICAEW.

Durante sua permanência na Cardiff, Dicksee foi indicado como conferencista contábil na escola técnica do município de Cardiff, onde desenvolveu dois cursos com o título de “*Auditing*”, além disso, Dicksee descobriu uma fraude nas contas da sociedade, além de escrever e publicar seu primeiro livro.

Conforme afirmam Kitchen e Parker (1994), fraudes como a verificada na Cardiff eram comuns nesta época na Inglaterra. A revista *The Accountant*, de janeiro e de abril de 1890, deu grande destaque a esta fraude, levantando os problemas encontrados e apontando para as falhas no trabalho dos auditores.

Dicksee prestou serviço para a Cardiff até 1894, quando associou-se com Arthur Sellars e fundaram a Sellars, Dicksee & Co. Neste mesmo ano, Dicksee casou-se com Nora Beatrice Plumbe. A sociedade existiu até 1899.

Dicksee foi contratado, em 1901, como professor de Contabilidade da University of Birmingham, chegando, em 1902, ao cargo de chefe do departamento de Contabilidade da Faculdade de Comércio desta universidade.

Dicksee foi convidado para ser conferencista da London School of Economics durante o ano letivo de 1902/3. Após este primeiro convite, Dicksee foi convidado para ser o primeiro professor de Contabilidade da London School of Economics, cargo que ocupou durante vinte e cinco anos.

Após o seu ingresso na London School of Economics, Dicksee limitou suas visitas a Birmingham a apenas um dia por semana. Estas visitas duraram até 1906, quando Dicksee passou a trabalhar somente na London. Dicksee ganhou, em 1914, o título de Professor catedrático de Contabilidade e Organização de Negócios. Permaneceu na London School of

Economics até 1919, quando a University of London convidou-o para ser professor de Contabilidade da Faculdade de Economia. Dicksee assumiu o cargo de diretor desta faculdade durante o período de 1925/6, quando retirou-se para ser somente conferencista eventual da London School of Economics. Ao sair da University of London, Dicksee recebeu o título de Professor Emérito de Contabilidade em reconhecimento ao seu trabalho. Dicksee morreu em 1932.

3.2 - SUA OBRA

A inclusão de Dicksee na escola norte-americana justifica-se em função de que seu trabalho concentrou-se na análise e na prática da auditoria, o que, certamente, influenciou o desenvolvimento deste aspecto contábil dentro dos Estados Unidos.

O trabalho de Dicksee foi analisado por Chatfield (1996) e por Kitchen e Parker (1994), sendo que os aspectos mais destacados destes estudos serão apresentados a seguir.

Como indica Chatfield (1996), o primeiro livro de Dicksee "*Auditing: A Practical Manual for Auditors*", foi publicado em Londres, editado pela Gee & Co., no ano de 1892 e republicado, em 1976, pela editora Arno Press em Nova York. Este livro apresentou o pensamento de Dicksee sobre os métodos de elaboração, identificação e explanação que deveriam ser adotados pelos auditores em suas atividades. Para ele, a auditoria deveria objetivar a identificação de fraudes, de erros técnicos e de erros de princípios. Dicksee foi influenciado na produção deste livro pelo trabalho de F. W. Pixley, que escreveu o livro "*Auditors: Their Duties and Responsibilities*", publicado em Londres pela editora Effingham Wilson, em 1881, e republicado em 1976, pela Arno Press, Nova York, dedicado aos deveres e responsabilidades da profissão de auditor.

O capítulo introdutório do livro abriu uma discussão em torno das anotações, instruções e programas de auditoria, com um completo trabalho de testes de checagem de transações registradas pelas empresas. Ele apresentou um completo e contínuo programa de auditoria e destacou a extrema importância para que todos os itens do programa sejam verificados.

O livro de Dicksee, como apontam Kitchen e Parker (1994), foi um completo sucesso. Quatorze edições foram publicadas durante sua vida, sendo que a décima quinta foi publicada após a sua morte. O livro foi pela primeira vez publicado nos Estados Unidos em 1905, editado por Robert H. Montgomery da editora Ross Bros. Este livro foi reeditado nos Estados Unidos em 1907, 1908 e 1909.

Ao longo das várias edições deste livro, Dicksee tratou de outros assuntos pertinentes ao campo contábil, além da auditoria, principalmente em discussões sobre avaliação de ativos, depreciação e resultado.

Após a publicação de seu primeiro livro, Dicksee desenvolveu vários outros trabalhos dentro do campo contábil, especialmente no período em que esteve atuando junto às universidades inglesas. O segundo trabalho publicado de Dicksee foi o livro *"Bookkeeping for Accounting Students"*, publicado em Londres pela editora Gee & Co., 1893. Este livro teve oito edições publicadas durante a vida de Dicksee. Os trabalhos seguintes foram: *"Comparative Depreciation Table"*, Londres, Gee & Co., 1895, com três edições; *"Bookkeeping for Company Secretaries"*, Londres, Gee & Co., 1897, com seis edições; *"Bookkeeping Exercises for Accountant Students"*, Londres, Gee & Co., 1899, com quatro edições. Todos estes trabalhos foram anteriores ao seu ingresso na University of Birmingham. Depois do primeiro livro de auditoria, sua obra de maior destaque foi

"Advanced Accounting", Londres. Gee & Co., 1903. reimpressa em 1976. pela Arno Press em Nova York. Este trabalho foi o resultado de uma série de cursos ministrados por Dicksee na Birmingham e na London. Este livro já foi reeditado sete vezes.

Dicksee também escreveu uma série de trabalhos sobre Contabilidade específica para algumas organizações, como por exemplo: *"Auctioneers' Accounts"*, Londres, Gee & Co., 1901, dedicado à Contabilidade dos leiloeiros; *"Gas Accounts"*, Londres. Gee & Co., 1902, Contabilidade para as companhias de gás; *"Solicitors' Accounts"*, Londres, Gee & Co., 1902, Contabilidade para os procuradores; *"Hotel Accounts"*, Londres, Gee & Co., 1905, Contabilidade para hotéis; *"Mines Accounting and Management"*, Londres, Gee & Co., 1914, dedicado à administração e contabilização de minas; e, *"Garage Accounts"*, Londres, Gee & Co., 1929, Contabilidade para garagens. Dicksee também apresentou interesse pela administração de negócios, tanto que publicou, em 1910, o livro *"Business Organization"*, Londres, Longmans Green. Este livro foi também publicado em Nova York. Dentro desta mesma área de interesse, Dicksee publicou mais uma série de estudos da London Scholl of Economics. Esta série de estudos continuou sendo publicada até os anos 50, vinte anos após a sua morte.

Além dos trabalhos acima referenciados, Dicksee deu especial atenção aos problemas enfrentados pelas empresas municipais de prestação de serviço, especialmente as ligadas ao fornecimento de água, gás, eletricidade e transporte. Como estas empresas administravam grandes somas de recursos, ele procurou apresentar alternativas para que elas adotassem métodos apropriados para a contabilização dos recursos arrecadados, dos gastos com a produção dos serviços e, especialmente, com a depreciação dos ativos, que representavam, na maioria destas empresas, enormes aplicações de recursos. Estas sugestões foram apresentadas nos artigos publicados na *The Accountant*, com os seguintes títulos: *"Depreciation: with Special Reference to the Accounts of Local Authorities"*, 13 de abril de

1907, e "*Auditing with Special Reference to the Accounts of Local Authorities*", 13 de agosto de 1910.

Apesar das notáveis contribuições de Dicksee nas diversas áreas da Contabilidade, sua passagem pela história do pensamento contábil ficou singularmente marcada por sua contribuição ao processo de desenvolvimento da auditoria a nível mundial.

4 - KENNETH MOST

4.1 - SUA VIDA

Kenneth Most nasceu em 1924, na Inglaterra. Most, em 1955, bacharelou-se em Direito na University of London. Sua formação acadêmica teve prosseguimento nos Estados Unidos com a conclusão, em 1968, do curso de mestrado em Economia na University of Florida. Most continuou estudando nesta mesma universidade, até concluir, no ano de 1970, o doutoramento, também em economia. Cinco anos mais tarde, 1975, foi convidado para assumir uma disciplina de Contabilidade na Florida International University. Most foi, entre 1984 e 1986, editor do *Accounting Historians Journal*. Foi indicado, em 1989, para ser o diretor da International Accounting Section do American Accounting Association.

4.2 - SUA OBRA

O trabalho de maior destaque de Most foi o livro "*Accounting Theory*", publicado pela Grid Inc., Columbus, Ohio, no ano de 1977. Na opinião de Vangermeersch (1996), Most demonstrou neste livro sua habilidade linguística, seu treinamento para assuntos

internacionais, sua disposição inovadora, seu interesse histórico e, principalmente, sua opinião sobre a Contabilidade. A segunda edição deste livro foi publicada em 1982 pela mesma editora. Nesta segunda edição Most apresentou seu espírito questionador, ao indagar, por exemplo, a ênfase no fluxo de caixa dado pelo FASB.

Most, segundo Vangermeersch (1996), fez uma tradução completa da obra "*Der Moderne Kapitalismus*" do economista político alemão Werner Sombart e escreveu o artigo "*Sombart's Propositions Revisited*", *Accounting Review*, outubro de 1972, páginas 722-34, como uma forma de interpretar as conclusões do artigo de Basil S. Yamey, denominado "*Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart*", *Journal of Accounting Research*, autumn 1964, páginas 117-36, que apresentou uma crítica à tese de Sombart sobre a importância do registro de partidas dobradas para o desenvolvimento do capitalismo. Most elogiou o trabalho de Sombart e defendeu em seu artigo que fosse desenvolvido um projeto para análise e interpretação das teses de Sombart.

Um dos pontos de maior interesse de Most é o estudo sobre a história da Contabilidade. Most escreveu o artigo "*The Accounts of Ancient Rome*", editado pela *Academy of Accounting Historians*, 1979, onde ele apresenta uma análise sobre a utilização das contas contábeis na Roma antiga. Além disso, conforme Vangermeersch (1996), por possuir uma grande habilidade com a língua alemã, Most foi capaz de fazer uma total revisão nos trabalhos de Schmalenbach e nos trabalhos do teórico contábil Limperg.

Uma das últimas publicações de Most foi uma reflexão sobre sua longa experiência na área contábil. O livro intitula-se "*The Future of the Accounting Profession: A Global Perspective*", Westport, Greenwood, 1993.

5 - KENNETH FORSYTHE MACNEAL

5.1 - SUA VIDA

Kenneth Forsythe MacNeal nasceu em Berwyn, Illinois, em 20 de dezembro de 1895. Seu pai era psiquiatra e fundou o que hoje é conhecido como MacNeal Memorial Hospital em Berwyn. MacNeal foi educado em um subúrbio de Chicago, na escola J. Sterling Morton High School. Graduou-se em comércio e administração pela University of Chicago, onde cursou algumas disciplinas de Contabilidade ministradas por Jay Dunne.

MacNeal participou, entre 1915 e 1916, de cursos de Contabilidade na Northwestern University's School of Commerce. Depois de dois anos de serviço na força aérea americana na França durante a Primeira Guerra Mundial (1917-19), MacNeal estudou por um breve período na Université de Montpellier. Ao retornar para os Estados Unidos, foi aprovado em um exame do CPA, em novembro de 1919. Seu desempenho no exame lhe rendeu uma medalha de ouro dada pelo Estado de Illinois. MacNeal recebeu, em 1944, o certificado de CPA pelo Estado da Pennsylvania.

Casou-se com Marguerite Giroud em 19 de março de 1921, com quem teve três filhos.

MacNeal iniciou, em 1916, sua carreira profissional ao ingressar na Price, Waterhouse & Co., em Chicago. Permaneceu nesta empresa até 1917, quando viajou para França. Após seu retorno aos Estados Unidos, trabalhou em várias empresas na área contábil, especialmente na Philadelphia. Trabalhou, entre 1929 e 1930, como tesoureiro de um grande empreendimento, tendo como assessores outros cinco CPAs, atuando,

principalmente, na análise de demonstrações contábeis publicadas de empresas com ações na bolsa de Nova York. Fundou, em 1944, uma empresa de consultoria em Philadelphia, conhecida como MacNeal & Co.. Esta empresa foi sucedida pela MacNeal, Keetz & Allen. MacNeal encerrou suas atividades profissionais no final dos anos 60. Morreu em 16 de março de 1972.

5.2 - SUA OBRA

A obra máxima de MacNeal: *"Truth in Accounting"*, University of Pennsylvania Press, 1939, reimpresso em 1970, pela editora Scholars Book Co., foi, ao longo dos anos, analisada por muitos pesquisadores contábeis e continua, ainda hoje, sendo citada e discutida em seminários sobre teoria contábil, após quase meio século de seu lançamento. Os principais analistas da obra de MacNeal foram Vangermeersch (1996), Zeff (1994), Deinzer (1984), Philips (1971), entre outros. As mais destacadas passagens destas análises serão tratadas a seguir.

Como aponta Zeff (1994), o estímulo para que MacNeal escrevesse este livro "...surgiu de um disputa com a Price, Waterhouse & Co., em 1930..." (Zeff, 1994, p.336), oito anos antes da conclusão de sua obra. MacNeal escreveu uma longa carta para Henry R. Hatfield, "...relatando que a Price estava auditando um investimento confiando no nosso controle, tinham recusado a demonstração da carteira a valor de mercado e a apresentação dos lucros não realizados na demonstração do resultado" (Zeff, 1994, p.336). MacNeal, nesta ocasião, rascunhou parte do primeiro capítulo de seu livro, descrevendo uma das três fábulas do primeiro capítulo: *"Fable of the Two Investment Trusts"*. Esta fábula demonstra como dois administradores de duas carteiras de títulos, cada qual com sua origem de valor, podem eleger o período fiscal para o reconhecimento do ganho como lucro contábil,

meramente pela decisão de quando desfazer-se da carteira. Esta disputa entre MacNeal e a Price resultou em algumas modificações na prática contábil da empresa.

A publicação de seu livro, como descreve Zeff (1994), foi rejeitado pela McGraw-Hill Book Company, pela Ronald Press Company e pela Prentice-Hall, Inc. Seu livro acabou sendo publicado pela University of Pennsylvania Press. Antes de publicar o livro, a editora consultou o professor de Economia Ernest Minor Patterson e o professor de Contabilidade Edward Needles Wright, ambos da University of Pennsylvania, que aprovaram o livro de MacNeal e autorizaram a publicação.

No início de seu livro, MacNeal (1939) apresentou três fábulas, sendo que cada uma ilustra como a noção de realização e conservadorismo podem ser mal utilizadas. Na primeira fábula, um pequeno investidor, confiando totalmente em demonstrações contábeis convencionais, julga de forma equivocada o valor de um investimento. Na segunda fábula, MacNeal apresenta a comparação de dois moinhos de farinha. Um investe a maioria de seus recursos em trigo, o outro investe em títulos. No final do período, o preço do trigo havia dobrado. O segundo moinho vendeu seus títulos e apresentou seu lucro com a venda dos títulos na demonstração do resultado, além de usar o valor da venda para adquirir a mesma quantidade de trigo do primeiro moinho. O primeiro moinho manteve a mesma quantidade de trigo e não demonstrou nenhum ganho na demonstração do resultado, com o aumento no valor de mercado do trigo. Um banqueiro, notando que as duas empresas possuíam a mesma quantidade de recursos investido em trigo, aconselhou um pequeno investidor a aplicar na segunda empresa, pois esta havia apresentado lucro no período. MacNeal pretendeu provar com isso que o teste de realização contábil pode conduzir banqueiros e pequenos investidores. A terceira fábula ilustra a superioridade do valor corrente de mercado de títulos cotados em bolsa sobre seus custos históricos. MacNeal, segundo Vangermeersch (1996), não acreditava muito na qualidade informacional das demonstrações em geral como

um instrumento de apoio aos investidores. Ele tinha medo da manipulação da informação contábil por parte das empresas. Quanto aos contadores, contudo, ele não achava que todos eram desonestos.

MacNeal apresentou em seu livro, as razões mais comuns utilizadas pelos contadores da primeira metade do século, para a utilização de avaliações de estoques de forma conservadora, para o princípio da realização e para a relutância no registro de ativos de longo prazo. Ele fez referência ao trabalho de alguns escritores contábeis do início do século, tais como Henry Rand Hatfield, Arthur Lowes Dickson, Robert Hiester Montgomery e Paul-Joseph Esquerré, para a sustentação de suas críticas. MacNeal desenvolveu um sistema tríplice de valores, para que a Contabilidade pudesse demonstrar de forma mais clara os elementos do balanço patrimonial, assim como a composição do resultado. Este sistema de valores compreendeu: (i) valor de mercado, (ii) custo de reposição, e (iii) custo histórico para alguns itens como patentes, direitos autorais e minas. O valor de mercado deveria ser usado em casos de instabilidades econômicas. O modelo de demonstração de resultado deveria separar os ganhos operacionais dos ganhos de capital. MacNeal acreditava que os acionistas poderiam ser ensinados a não confundir lucros não realizados com lucros recebidos. Na sua opinião, o reconhecimento do goodwill é deplorável, assim como o procedimento de avaliação de passivos de acordo com seu valor legal é favorável.

O livro de MacNeal recebeu várias críticas antes de sua publicação, quase nenhuma favorável. Vangermeersch (1996) apresentou a opinião de alguns dos principais críticos de MacNeal. Norman J. Lenhart ridicularizou as três fábulas e a noção de que o CPA era um grande lobo ruim. Para J. Hugh Jackson o livro representava um grande perigo. William Andrew Paton criticou os ataques de MacNeal à profissão contábil. Pearson Hunt utilizou os termos panfletário e ingênuo para descrever o trabalho de MacNeal.

A polêmica em torno da pessoa de MacNeal continuou após a publicação de seu livro. Menos de seis meses após a publicação do *"Truth in Accounting"*, MacNeal foi convidado, pela revista *Fortune*, a escrever um artigo sobre uma fraude na Mckesson & Robbins (coincidência ou não, os auditores desta empresa durante a fraude eram da Price Waterhouse & Co.). Os editores da *Fortune* rejeitaram o artigo e ele foi publicado em duas partes na revista *Nation*. O primeiro artigo, denominado *"What's Wrong with Accounting?"*, foi publicado em 7 de outubro de 1939, o segundo com o mesmo título, em 14 de outubro do mesmo ano. Na opinião de Vangermeersch (1996), ficou claro que a Price pressionou a *Fortune* para não publicar o artigo de MacNeal, pois uma das conclusões do artigo foi a de que a Price poderia ter prevenido a fraude se tivesse seguido as recomendações apresentadas em seu livro.

Durante este meio século de existência do trabalho de MacNeal, muita discussão tem sido realizada em torno das práticas contábeis apresentadas nesta obra. Este livro ainda tem sido um dos textos mais procurados pelos estudantes norte-americanos de Contabilidade em virtude de seus profundos questionamentos.