

"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)."

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

PAULO ROBERTO NÓBREGA CAVALCANTE

**A CIÊNCIA CONTÁBIL E SUA BASE DE SUSTENTAÇÃO: UMA
DISCUSSÃO EM TORNO DOS FUNDAMENTOS DO
CONHECIMENTO**

São Paulo
Mai de 2004.

Prof. Dr. Adolfo José Melfi

Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury

Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

PAULO ROBERTO NÓBREGA CAVALCANTE

**A CIÊNCIA CONTÁBIL E SUA BASE DE SUSTENTAÇÃO: UMA
DISCUSSÃO EM TORNO DOS FUNDAMENTOS DO
CONHECIMENTO**

**Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e
Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade, da Universidade de São Paulo, como
requisito parcial para obtenção do título de doutor em
Contabilidade e Controladoria.**

Orientador: Prof.º Dr. Lázaro Plácido Lisboa

**São Paulo
Maio de 2004.**

Cavalcante, Paulo Roberto Nóbrega

A ciência contábil e sua base de sustentação: Uma discussão em torno dos fundamentos do conhecimento / Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante - São Paulo, 2004 – FEA / USP. 199 p.

Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo, campus da capital.

Orientador: Prof. Dr. Lázaro Plácido Lisboa

Palavras chaves: Conhecimento – Contabilidade – Princípios de Contabilidade – Fundamentos do Conhecimento.

Para,
Gisely, Bruno, Paula e Jéssica,
como incentivo.

Para Rosa,
pelo amor de todos esses anos.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida que me deu e pelo homem em quem me transformou.

Ao Professor Doutor Lázaro Plácido Lisboa, que muito mais que um orientador, representa um amigo sempre disposto a ensinar, ouvir, colaborar e indicar caminhos que devem ser seguidos. Obrigado pela orientação serena e segura.

Ao Professor Doutor Eliseu Martins, por todos os ensinamentos: os da área contábil e os demais. Ter o privilégio da convivência foi de importância vital na minha formação profissional. Dentro das minhas limitações, busco seguir os seus exemplos, inclusive quando atuo como professor.

Ao Professor Doutor Sérgio de Iudícibus, pela sempre presente disposição em contribuir para o aprimoramento do conhecimento, pelos ensinamentos, pela obra que serve de apoio para tantos profissionais desta nação.

Aos demais professores do Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo. Se todos os profissionais do país tivessem a oportunidade de estudar nessa Escola, certamente a profissão estaria em um patamar muitíssimo mais elevado.

Aos meus colegas do Departamento de Finanças e Contabilidade, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, de modo particular ao Professor José Décio de Almeida Leite pelo incentivo e pela confiança.

Aos meus colegas da turma do Doutorado do ano de 2001, Antonio Saporito, Maria Thereza, Raimundo Nonato e Zaina Said, pela amizade e pelo muito que me ensinaram.

Aos funcionários da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, pelo apoio em todas as ocasiões.

Aos empresários Abelardo Schimmelpfeng (*in memoriam*), Felipe Schimmelpfeng, Marcílio Dantas e José Francisco Régis, pelo apoio irrestrito.

A todos os meus familiares, base que proporciona a tranquilidade suficiente para o enfrentamento de grandes desafios. Agradeço especialmente aos meus pais Benício (*in memoriam*) e Miriam, pelo exemplo, aos meus irmãos Benilda (Nena) e Ivonildo (Vano), por tantos problemas que tiveram que solucionar na minha ausência e minha sobrinha Tatiana, pela tarefa de normalizar esta Tese.

Finalmente, à minha esposa Rosa e aos meus filhos Gisely, Bruno, Paula e Jéssica, razão de todos os esforços e significado maior da minha vida.

RESUMO

CAVALCANTE. Paulo Roberto Nóbrega. **A ciência contábil e sua base de sustentação: uma discussão em torno dos fundamentos do conhecimento.** 2004. 198 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Universidade de São Paulo.

Assim como que outros conhecimentos, a Contabilidade desenvolveu-se, ao longo da História, como resposta às necessidades de entendimento de aspectos relacionados com a realidade do homem neste mundo. De modo específico, o Conhecimento Contábil tem preocupação com o patrimônio (riqueza econômica). Dado o seu objeto de preocupação, historicamente a Contabilidade tem enfrentado desafios e, por consequência, buscado aprimoramento, à medida que sofrem modificações as relações sociais e econômicas que compõem o cenário dos países e do mundo. Isso ocorreu, por exemplo, ao longo da Expansão do Comércio, durante a Revolução Industrial e, mais recentemente, com a emergência da denominada Sociedade do Conhecimento. O desenvolvimento do Conhecimento Contábil nem sempre ocorreu em águas tranqüilas, isto como decorrência do entendimento conceitual que se tem a respeito da riqueza. Entendê-la implica, entre outras exigências, na determinação de conceitos sobre os quais nenhum consenso existe como, por exemplo, o conceito de valor econômico. Para cumprir o papel que lhe compete, o Conhecimento Contábil necessita de um alicerce conceitual sobre o qual possa construir as explicações a respeito do seu objeto de preocupação, ou seja, informar a respeito da constituição e do desenvolvimento do patrimônio econômico da entidade contábil. Os Princípios Fundamentais da Contabilidade, desde meados do Século XX, têm sido utilizados como base para se construir a explicação contábil. Nesse mister os princípios cumprem um papel de relevância incomensurável. Apesar da sua importância, os princípios não estão imunes à críticas. Para responder a elas e, assim, não perderem a sua utilidade, necessitam ser aprimorados na mesma medida da mutação dos conceitos inerentes à riqueza. Cabe compreender que os princípios surgiram como uma tentativa do conhecimento em continuar a cumprir o seu papel, ou seja, ser útil no sentido de resolver problemas da humanidade. Desse modo, é possível defender a idéia de que os princípios devem, eles próprios, encontrar amparo nos Fundamentos do Conhecimento, já que os princípios não teriam qualquer sentido fora das fronteiras do conhecimento. A sociedade atual, excessivamente turbulenta nos campos social e econômico, traz como consequência para o Conhecimento contábil uma necessidade de reexaminar o seu processo, de forma a poder alcançar uma explicação adequada a respeito do patrimônio das entidades. Nesse sentido, um dos caminhos possíveis é a busca de compreensão dos Fundamentos do Conhecimento. Discutir a Contabilidade como conhecimento e, mais propriamente, discutir os Fundamentos do Conhecimento Contábil, com o enfoque aqui dado, representa a novidade que é apresentada pela presente tese. Cabe ressaltar que as inquietações vivenciadas nos campos econômico e social do mundo de hoje são bastante recentes para não permitir respostas definitivas ou, no mínimo, bem elaboradas que possam dirimi-las. Portanto, o presente trabalho é visto unicamente como mais um tijolo na construção da Contabilidade, para que continue a ser útil no âmbito dessa nova sociedade.

Palavras-chave: Conhecimento – Contabilidade - Princípios de Contabilidade - Fundamentos do Conhecimento

ABSTRACT

CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. **A ciência contábil e sua base de sustentação: uma discussão em torno dos fundamentos do conhecimento.** 2004. 198 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Universidade de São Paulo.

As it is true of other forms of knowledge, Accounting has grown – throughout History – as a reply to the needs of understanding the aspects related with man's reality in this world. Specifically speaking, the Accounting Knowledge is concerned with patrimony (economic riches). Due to its object of concern, Accounting has historically faced challenges and consequently pursued improvement as the social and economic relations – which make up the scenario of the countries and the world – get altered. For instance, this occurred throughout the Expansion of Commerce during the Industrial Revolution and, more recently, with the birth of the so-called Society of Knowledge. The development of the Accounting Knowledge has not always taken an easy road, owing to the conceptual understanding that one has on riches. Among other requirements, to understand it implies in the determination of concepts about which there exists no consensus as, for instance, the concept of economic value. To fulfil its role, the Accounting Knowledge needs a conceptual foundation on which the explanations about its object of concern may be built, i. e., to inform about the constitution and the development of the accounting entity's economic patrimony. Since mid of the 20th Century, the Accounting Fundamental Principles have been used as a basis to build up the accounting explanation. As such, the principles play a role of immeasurable relevance. Despite their importance, these principles are not immune to criticisms. To make these principles useful while giving an answer to such criticisms, they need to keep pace with the mutation of the concepts inherent to riches. One is expected to understand that these principles sprang out as an attempt of knowledge to go on fulfilling its role, i. e., to be useful in the sense of solving mankind's problems. As such, we can defend the idea that these principles must find themselves support in the Fundaments of Knowledge, considering that these principles would not have any meaning outside the frontiers of knowledge. Excessively troublesome both in the social and economic fields, and as a consequence to the Accounting knowledge, today's society brings a need of re-examining its process in order to be able to attain a proper explanation to the patrimony of entities. Thus, one of the possible ways is to search for the understanding of the Fundaments of Knowledge. To discuss Accounting as knowledge and, more properly, to discuss the Fundaments of the Accounting Knowledge – with the focus given herein – represents the novelty the present thesis deals with. It is worth detaching that the unquietness lived in the economic and social fields of today's world are rather recent not to allow definitive replies or, at least, well elaborated ones to be able to prevent them. The present paper is therefore and solely seen as one more brick in the construction of Accounting, so that it continues to be useful in the environment of this new society.

Key words: Knowledge; Accounting; Generally Accepted Accounting Principles; Fundaments of Knowledge.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 O CONHECIMENTO	10
1.2 CONHECIMENTO CONTÁBIL	23
1.3 O MOMENTO ECONÔMICO ATUAL.....	28
1.4 SITUAÇÃO PROBLEMA	31
1.5 OBJETIVOS.....	34
2 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	39
2.1 GENERALIDADES.....	39
2.2 ORIGEM DA CONTABILIDADE.....	42
2.3 AMBIENTE ECONÔMICO NA HISTÓRIA.....	50
3 RIQUEZA, PATRIMÔNIO E CONTABILIDADE.....	80
3.1 GENERALIDADES.....	80
3.2 VALOR E VALOR ECONÔMICO	83
3.3 O PATRIMÔNIO	95
3.4 O PATRIMÔNIO CONTÁBIL.....	99
3.5 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE	109
4 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE	114
4.1 GENERALIDADES SOBRE “PRINCÍPIO”.....	114
4.2 OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITOS – O CASO AMERICANO.....	118
4.3 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE – O CASO BRASILEIRO.....	131
4.4 ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS	135
4.5 O SIGNIFICADO DOS PRINCÍPIOS.....	153
5 FUNDAMENTOS DO CONHECIMENTO CONTÁBIL	157
5.1 GENERALIDADES.....	157
5.2 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA APREENSÃO DO OBJETO	158
5.3 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA APREENSÃO DOS FENÔMENOS	164
5.4 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA MENSURAÇÃO DOS FENÔMENOS.....	169
5.5 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA DIVULGAÇÃO DO OBJETO E DOS FENÔMENOS.....	176
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	182
REFERÊNCIAS	193

1 INTRODUÇÃO

1.1 O CONHECIMENTO

Este estudo cuida de discutir o **Conhecimento Contábil**. Todavia não se tem aqui, *a priori*, preocupação com aspectos técnicos ou de procedimentos – o **como** fazer contabilidade –, mas sim, privilegia-se uma abordagem direcionada para a essência desse fenômeno chamado “Conhecimento Contábil” – o **por que** fazer contabilidade –, para a sua base de sustentação, para a explicação do conhecimento, o que implica a tentativa de, ao se externar os seus Fundamentos, estabelecer uma Teoria do Conhecimento Contábil.

Entende-se que, para se alcançarem as amarrações necessárias, portanto, para se chegar à coerência que o presente estudo requer, não se pode discutir o Conhecimento Contábil, como parte integrante do conhecimento humano, sem uma discussão prévia em torno do conhecimento geral. Assim, a primeira discussão gira em torno do fenômeno do conhecimento.

Discutir conhecimento é algo trabalhoso que exige muita paciência daqueles que se dedicam a tal esforço. A tarefa pode ser comparada a uma caminhada sobre areia movediça. A dificuldade acontece em razão dos variados aspectos e das complexidades específicas relacionadas com o tema. Apenas como exemplo dessas dificuldades e complexidades pode-se colocar questões como: O que é conhecimento? Qual a ligação principal (a razão de ser) do conhecimento com a sociedade (o homem), isto em todos os tempos? Admitindo-se conhecimentos distintos quanto à natureza, metodologia etc., qual a validade de cada um?

Mesmo que se pretenda argumentar que questões como essas já se encontram devidamente resolvidas, é preciso considerar que como resultado do dinamismo que é inerente ao conhecimento, o tema continua (e sempre continuará) atual e aberto a novas discussões e abordagens. Assim tem sido desde a mais remota data. A racionalidade do ser humano, a capacidade de observar e as distintas óticas possíveis de observação do mundo autorizam a afirmar que o conhecimento permite, indefinidamente, a sua reconstrução.

O entendimento do conhecimento, encontrado em (PIAGET, 1973), como um *processo*, mais que como um *estado*, é argumento convincente o bastante para advogar uma constante necessidade de revisão e complemento do tema, isto porque o processo, nesse sentido, é acumulativo e nunca está completo.

No mesmo sentido, aceita-se que a racionalidade do homem impele-o para, mediante questionamento, revisar permanentemente o conhecimento, como defende Sussmann (1990, p. 9) ao afirmar: “O homem tem suficiente sabedoria para questionar o seu conhecimento.” Esta capacidade de questionamento é encontrada no meio dos filósofos, dos cientistas, dos artistas, dos religiosos e de qualquer outro segmento que busque, apoiado em qualquer pressuposto, explicar o que se tem em volta.

Diante da indagação **o que é conhecimento?** Buzzi (1998, p. 82) responde: “É a fabricação do ideal sobre a terra”. O ponto de vista denota a necessidade da reflexão para que o ideal seja fabricado e para que o conhecimento seja praticado. Nesse sentido, o conhecimento quase não tem fronteiras.

Conhecimento é termo falado e usado por muitos e em contextos diversos. Assim, como passo inicial, o que se pretende é explicitar o que se entende, para efeitos do presente estudo, pelo termo conhecimento. Iniciemos, assim, a busca do caminho mais simples e objetivo, a saber, os dicionários.

Algumas definições do termo conhecimento, encontradas no Dicionário Eletrônico

Aurélio Século XXI, versão 3.0, são:

“[De *conhecer* + *-imento*.]

S. m.

1. *Ato ou efeito de conhecer.*
2. *Idéia, noção.*
3. *Informação, notícia, ciência.*
4. *Prática da vida; experiência.*
5. *Discernimento, critério, apreciação.*
6. *Consciência de si mesmo; acordo.*
7. *Pessoa com quem travamos relações.*
8. *Econ. Documento representativo de mercadoria depositada ou entregue para transporte, e que, se endossado, pode ser negociado como título de crédito. [V., nesta acepç.: conhecimento de carga e conhecimento de depósito.]*
9. *Filos. No sentido mais amplo, atributo geral que têm os seres vivos de reagir ativamente ao mundo circundante, na medida de sua organização biológica e no sentido de sua sobrevivência.*
10. *Filos. Processo pelo qual se determina a relação entre sujeito e objeto. [Cf., nesta acepç., a posteriori, a priori, objeto (9), sujeito (13) e teoria do conhecimento.]*
11. *Filos. A apropriação do objeto pelo pensamento, como quer que se conceba essa apropriação: como definição, como percepção clara, apreensão completa, análise, etc.*
12. *Filos. A posição, pelo pensamento, de um objeto como objeto, variando o grau de passividade ou de atividade que se admitam nessa posição.”*

No Dicionário Eletrônico Michaelis – UOL, encontramos:

“*co.nhe.ci.men.to*

s. m. 1. Ato ou efeito de conhecer. 2. Idéia, noção: informação, notícia. 3. Consciência da própria existência. 4. Ligação entre pessoas que têm algumas relações. 5. Com. Documento correspondente ao embarque de certa mercadoria. S. m. pl. Saber, instrução, perícia.”

Em uma tradução livre do Webster’s Dictionary (1987, p, 173), temos como conhecimento:

Percepção clara de uma verdade, fato ou objeto; aquilo que é conhecido; informação adquirida e preservada; aprendizado; Sinônimos: Saber, ciência, informação. **Saber** é o entendimento e a compreensão oriundos da experiência; **Ciência** é o conhecimento classificado e preciso; **Informação** é o conhecimento adquirido nos livros ou através de instruções.

Já de saída, percebe-se uma extensa diversidade de idéias girando em torno da definição do termo, o que implica que conhecimento pode ser entendido de diversas maneiras e apresentar naturezas distintas que podem (a) nada elucidar: “ato ou efeito de conhecer” ou “aquilo que é conhecido”; (b) confundir o meio de divulgação com aquilo que se quer

explicar: “informação, notícia, ciência”; (c) apresentar um nível conceitual superficial: “pessoa com quem travamos relações”, ou (d) um nível conceitual profundo: “consciência da própria existência” ou “percepção clara de uma verdade”.

Defendendo a idéia de que uma explicação, qualquer que seja, não pode prescindir de uma observação e de uma descrição exata do objeto, Hessen (2000, p. 19) afirma: “Devemos pois apreender com um olhar penetrante e descrever com exatidão esse fenômeno peculiar de consciência que chamamos de conhecimento”. Agora, o conhecimento é objeto de conhecimento. É imperativo observar para, depois, explicar.

A diversidade no uso do termo traz, efetivamente, como consequência quase obrigatória uma necessidade de explicação, o que, por vezes, aparece na forma de uma classificação do conhecimento, de modo que seja facilitado o caminho para se chegar até a determinados fins que se deseja alcançar. Por exemplo, é possível classificar o conhecimento como popular, científico, filosófico e religioso, como em Marconi; Lakatos (2000, p. 18), sendo cada classificação portadora de características peculiares.

Conhecimento Popular	Conhecimento Científico	Conhecimento Filosófico	Conhecimento Religioso (Teológico)
Valorativo	Real (factual)	Valorativo	Valorativo
Reflexivo	Contingente	Racional	Inspiracional
Assistemático	Sistemático	Sistemático	Sistemático
Verificável	Verificável	Não verificável	Não verificável
Falível	Falível	Infalível	Infalível
Inexato	Aproximadamente exato	Exato	Exato

Fonte: MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria – Metodologia Científica, 3ª. Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 2000, p.18.

A despeito das inúmeras possibilidades de explicação daquilo que pode vir a ser classificado como conhecimento, percebe-se que, por qualquer ponto de vista, conhecimento é algo que relaciona o homem e, ao mesmo tempo, permite-lhe relacionar-se com o seu meio (seu ambiente), seja de uma forma abstrata, como por meio da idéia que ele (homem) concebe

da vida e das coisas, seja de maneira concreta, como a referência de uma pessoa com quem se mantém relacionamento.

Cuidando da diferenciação verificada entre conhecimento vulgar e conhecimento científico, Nepomuceno (1996, p.5) afirma:

O conhecimento vulgar, ou comum, é aquele apreendido pelo homem ingênuo. Essa apreensão se dá no mundo das vivências passadas e presentes, sem indagações científicas e filosóficas. Conhecer, vulgarmente, é perceber a realidade dos seres e das coisas no plano desprotegido da razão científica; é o estado de ignorância científica (o que não pressupõe afirmar a ausência de cultura, por exemplo mitos, crenças, valores, juízos, etc., que são os elementos formadores do conhecimento vulgar).

Note que a diferenciação entre quaisquer tipos de conhecimentos (vulgar, científico, filosófico etc.) é feita em virtude do meio de se obter o conhecimento, mas não em virtude dos propósitos que se quer alcançar. Nesse sentido, o referido autor explica sua de conhecimento científico “É o processo de percepção, indagação, crítica e sistematização dos fenômenos naturais e sociais do mundo, como base para novos projetos de conhecimento. Esse processo se dá a partir do ser humano e em seu favor”.

Para Ruiz (1993 *apud* COSTA 2000, p. 32), conhecimento “Consiste numa relação *sui generis* entre a consciência cognoscente e o objeto conhecido. Mediante a imagem, a consciência cognoscente se identifica com o objeto.” Pela visão do autor, o conhecimento decorre daquilo que a consciência é capaz de apreender a respeito do objeto, ou seja, se conhece aquilo que se entende (apreende).

De uma outra forma, conhecendo é que o homem **entende** e **explica** a si próprio, do mesmo modo que entende e explica aquilo que tem à sua volta. Este tem sido o sentido do conhecimento em todos os tempos: entender e explicar o homem no seu meio. Como exemplo, veja as indagações principais dos filósofos no tempo que nasceu a filosofia apresentadas por Chauí (2002, p. 109): “Por que e como as coisas existem? O que é o mundo?”

Qual a origem da Natureza e quais as causas de sua transformação? Essas indagações colocavam no centro a pergunta: o que é o Ser?”

Piaget (1973, p.73), por sua vez, sentenciava: “Não se conhece, realmente, um objeto senão agindo sobre ele ou transformado-o (assim como o organismo não reage ao meio senão assimilando-o, no sentido mais amplo do termo)”. Logo, o conhecimento decorre de uma ação sobre o objeto.

O agir sobre o objeto é uma conseqüência da própria necessidade de conhecer. Atendida aquela necessidade, materializa-se a utilidade do conhecimento. Veja-se o que afirma Unamuno (1953 *apud* ALVES 2002, p. 35): “Todo conhecimento tem uma finalidade. Saber por saber, por mais que se diga em contrário, não passa de um contra-senso”.

Assim, para efeitos do presente estudo, o que se define como conhecimento é o entendimento que o homem (na qualidade de sujeito) tem a respeito de si próprio e a respeito daquilo que o cerca (na qualidade de objeto). Essa definição é propositalmente muito abrangente para que seja capaz de abrigar, no seu âmbito, todos os tipos de conhecimentos.

Não obstante, ao mesmo tempo que se mostra larga, a definição carrega uma restrição cujo entendimento é imprescindível para se abordar o tema: o conhecimento é somente uma **visão** que o sujeito do conhecimento tem a respeito do objeto do conhecimento. Visão esta resultante do **agir** sobre o objeto, ou, de outro modo, da metodologia empregada para se chegar até o objeto, do desenvolvimento do processo de observação (o modo como se olha).

A conseqüência dessa restrição é que nenhum conhecimento representa uma verdade absoluta (no sentido de imutável) nem universal (no sentido de generalidade no universo, para todos os sujeitos observadores), já que é limitada pela ótica do sujeito. Porém, em contraponto, representa por esta ótica uma verdade. Um outro fato é que, por representar uma visão do sujeito, o conhecimento torna-se dinâmico à medida em que o próprio sujeito

adquire, com o passar do tempo, novas visões relativas ao objeto, seja em virtude de novas abordagens metodológicas utilizadas por ele próprio, seja como consequência de modificações apresentadas pelo objeto.

Cabe lembrar o pensamento de Sussmann (1990, p. 9) o qual afirma: “O conhecimento é, antes de mais nada, uma forma particular de concreticidade: existe no e através do indivíduo. E a abordagem do conhecimento é feita através de perspectiva eminentemente individual.”

Convém aqui explicar a questão da **universalidade** do conhecimento chamado científico. De acordo com Coltro (2002, p. 54), “... as ciências são gerais, no sentido de que as suas conclusões valem para todos os casos assemelhados aos que foram observados”.

Perceba-se, então, a exata fronteira da universalidade do conhecimento científico, qual seja, os **casos assemelhados** e, ainda assim, quando olhados pela mesma ótica, segunda a qual eles já foram antes observados. Portanto, o conhecimento científico é universal em relação aos casos assemelhados, observados por uma mesma metodologia, considerando-se as mesmas condições verificadas na observação anterior.

Kerlinger (1980, p. 1) emite a seguinte opinião: “A ciência se desenvolveu, em parte, pela necessidade de um método de conhecimento e compreensão mais seguro e digno de confiança do que os métodos relativamente desprovidos de controle geralmente usados”. Assim, pelo método, busca-se alcançar o nível aceitável de confiança para se externar à visão que se tem da natureza.

Para Marx, conforme comentado por ALVES (2002, p. 43), “... toda ciência seria supérflua se a aparência, a forma das coisas fosse totalmente idêntica à sua natureza”. Ora, se conhecer corresponde a entender o objeto e se a aparência (entendimento) não corresponde à efetiva natureza, é porque o homem não foi capaz ainda de conhecer por completo, daí resultando a precariedade do entendimento, ou seja, da verdade.

No mesmo sentido, tratando dos modelos desenvolvidos pelo homem com o intuito de reproduzir as condições da natureza, o próprio Alves (2002, p. 48) afirma: “Na ciência, portanto, modelos não são miniaturas, cópias em escala reduzida. Não conhecemos o original para dele fazer uma réplica”. Em outros termos, o modelo é, nas ciências, somente a forma como a natureza se nos apresenta, o que não implica corresponder efetivamente a ela.

A respeito disso, argumentos de POPPER, repetidos por ALVES (2002:49), são que:

A ciência não é um sistema de declarações certas e bem estabelecidas; nem tampouco um sistema que avança para um estado final. Nossa ciência não é conhecimento (episteme): ela nunca pode pretender haver atingido a verdade, nem mesmo um substituto para ela, como a probabilidade.

Não obstante, mesmo diante de muitas controvérsias acerca do assunto, é necessário que dizer que a pretensão de verdade e de universalidade, mesmo no sentido de utopia, como defende DEMO (2000), não deve ser afastada da ciência, servindo-lhe aquela pretensão de razão para continuar em frente.

De acordo com Chauí (2002, p. 20), “A verdade não pertence a ninguém, ela é o que buscamos e que está diante de nós para ser contemplada e vista, se tivermos olhos (do espírito) para vê-la”.

Como já foi afirmado, o conhecimento pode ser encarado como o elo que une o sujeito ao objeto do próprio conhecimento. Considerando-se que tudo o que o homem tem à sua volta lhe serve como objeto de conhecimento, é possível afirmar ser o conhecimento, como via de entendimento e explicação, o melhor e talvez o único caminho para o homem relacionar-se e integrar-se ao meio, sendo este o **poder** do conhecimento.

As considerações até aqui tecidas a respeito do conhecimento servem para dizer o **que ele é**, mas nada dizem, pelo menos de forma explícita, do **por que ele é**. Em outras palavras: admitindo a existência do fenômeno conhecimento e compreendendo o que ele representa, isto na sua essência geral, cabe a formulação de muitas outras perguntas a respeito

dele, como: Por que ele existe? Como ele nasce? O que propicia o seu desenvolvimento? Quais são os seus pilares de sustentação? Para encontrar respostas para indagações dessa natureza, é preciso observar o homem como agente, ativo e passivo do meio, ao mesmo tempo.

Desde o início dos tempos que o homem observa, até onde a visão e o pensamento podem conduzi-lo, o que tem à sua volta e busca compreender o seu meio. As mais diversas questões são apresentadas e as mais difíceis respostas são buscadas na intenção de entender e explicar tudo aquilo que, de forma direta ou indireta, está relacionado com o cotidiano do ser humano, aqui incluído o próprio sentido da existência. Daí o entendimento e as explicações religiosas, mitológicas, filosóficas, científicas etc.

Essa necessidade de conhecer o meio, o que implica conhecer a si próprio, e que é inerente à natureza humana, tem como justificativa a luta do homem no intento imediato da própria sobrevivência e mediato do bem-estar. Como resultado, tem-se a práxis humana que, conforme Silva; Moura (2000, p. 35), “torna o homem criador de si e transformador do seu meio, sendo tais ações exercidas via conhecimento”.

Se o conhecimento guarda relação direta com a sobrevivência, como foi afirmado, resulta que os esforços do homem em busca do conhecer são dirigidos, por uma questão lógica, ao entendimento daquilo que lhe é, em princípio, mais próximo. Nesse sentido, é natural que um habitante de regiões contíguas ao Deserto do Saara preocupe-se, prioritariamente, com aspectos relacionados como a paisagem que habita e não, por exemplo, com aspectos ligados à Antártica, já que aquela corresponde ao seu cotidiano e com ela mantêm as suas mais estreitas ligações.

Em relação à incessante busca do homem pelo conhecimento, Matallo Jr. (1994, p. 13) expressa o seguinte pensamento: “As imposições derivadas das necessidades práticas da existência foram sempre a força propulsora da busca destas formas de saber.”.

Para se comprovar essa associação do conhecimento com as necessidades práticas, basta olhar o ambiente onde o conhecimento surgiu. Ainda com Matallo Jr. (1994, p. 13) encontramos a seguinte alusão:

A preocupação com o conhecimento não é nova. Praticamente todos os povos da antiguidade desenvolveram formas diversas de saber. Entre os egípcios a trigonometria, entre os romanos a hidráulica, entre os gregos a geometria, a mecânica e a astronomia, e entre todos se consolidou um conhecimento ligado à fabricação de artefatos de guerra.

Percebe-se, então, que o conhecimento surge em ambiente a que está presente uma necessidade na forma de problema. Por exemplo, a Hidráulica para os romanos e os artefatos de guerra para todos os povos.

Cabe indagar sobre o porquê da luta do homem em busca do conhecimento. A resposta: o ser humano, à medida que entende as relações que mantém com o meio, consegue tornar mais segura e mais aprazível (bem-estar) a sua própria vida (sobrevivência). Em linhas gerais, torna o cotidiano mais fácil e seguro de ser suportado, considerando a exclusão dos seus problemas, pelo menos em parte.

Deve ser ressaltado que o cotidiano se constitui de uma complexa teia de ligações entre o homem, seja ele olhado individualmente, seja visto no conjunto, e o meio. Espera-se que tais relações sejam mantidas, de forma que resultem, em última instância, na sobrevivência e no bem-estar. Ocorre que o efeito das relações sobre o ser humano nem sempre é o esperado. Daí o surgimento de problemas diários.

Sussmann (1990, p. 23) afirma: “A sociedade é realidade finita, em sua existência espacial, e indelimitável quanto às relações que a integram”. A dificuldade reside no fato de não se conseguir visualizar com clareza o início e o fim de cada relação principal nem as ligações com relações subjacentes, de forma que se possam formular regras para a solução dos problemas.

Nesse contexto, o desenvolvimento do conhecimento tem ocorrido ao longo da história, na forma de resposta do homem para a solução de problemas do próprio homem, presentes no cotidiano. Por esta visão, os problemas diários desempenham a função de **motor** do desenvolvimento do conhecimento, enquanto o **combustível** que o alimenta é representado pelas relações mantidas pelo homem com o meio, onde estão incluídos todos os agentes que o habitam.

A existência humana, em toda a extensão, como já foi comentado, tem raiz em um emaranhado de relações cujo entendimento é vital para a preservação dessa mesma existência, para a sua sobrevivência, qualquer que seja a ótica de observação: biológica, fisiológica, social, econômica etc.

Um dos aspectos do passar da História é o aprofundamento da complexidade das relações mantidas neste planeta, a ponto de não se ter segurança absoluta para definir os limites dessas relações. Explica-se: uma descoberta no campo biológico como, por exemplo, o mapeamento do código genético, serve, em essência, para resolver problemas na área da Saúde. Entretanto, da mesma forma, aquela descoberta gera riquezas que produzem efeitos no campo econômico. As relações sociais findam por ser afetadas pelos dois efeitos: por um lado, o prolongamento da expectativa de vida da população; por outro, a distribuição da nova riqueza gerada. Tudo isso, além de outros aspectos, do mesmo modo importantes, relacionados com o fato, como o aspecto ético, para ficar em um só, por exemplo.

Espera-se que tais relações apresentem um equilíbrio tal que traga à vida uma ordem idealizada pelo próprio homem, a qual, em última instância, garantirá a preservação e o sucesso da vida. Os problemas diários decorrem, então, de eventuais desequilíbrios verificados no relacionamento de agentes do meio, aqui incluído, naturalmente, o próprio homem ou, em outras palavras: em turbulências verificadas na ordem pré-estabelecida.

A manutenção da ordem exige a compreensão do significado daquilo que se tem à volta e, por conseguinte, com que se interage. Para Alves (2002, p. 92), “a ciência, bem como o conhecimento de qualquer tipo, se inicia quando alguém faz uma pergunta inteligente. A pergunta inteligente é o começo da conversa com a natureza (ou com a sociedade)”.

A dinâmica natural do desenvolvimento do conhecimento consiste nas seguintes etapas: observa-se um problema, busca-se conhecer as relações que lhes são inerentes, propõe-se uma solução para resolvê-lo, aplica-se à solução, verifica-se o resultado da solução aplicada para a eliminação do problema. A solução aplicada, no caso de mostrar-se adequada, continua a ser usada e o conhecimento progride e vai sendo acumulado. Se, ao contrário, a solução aplicada se apresentar como inadequada, parte-se para a busca de uma nova solução, haja vista que o conhecimento a respeito daquelas relações ainda não foi alcançado.

Desse modo, o conhecimento foi sendo desenvolvido à proporção em que as relações homem – ambiente foram sendo ampliadas e tornaram-se mais complexas, sendo que o desenvolvimento sempre trafegou por vias ancoradas em crenças e valores, fé, misticismos etc., o que resultou, ao longo da História, em conhecimentos hoje classificados, de acordo com o caminho que percorrem para formular as explicações, em distintas categorias: mitológico, metafísico, vulgar, filosófico, científico etc., cabendo ressaltar, contudo, que, na essência, todos buscam o mesmo fim: explicar e resolver os problemas da existência humana.

O caminho para o conhecimento foi sendo aperfeiçoado ao longo da história, de modo que chegou até a ciência, entendida com a explicação mais confiável da realidade. Todavia, a suposta segurança que a ciência induz, isto quando em comparação a outros tipos de conhecimento, não deve servir para que sejam desprezados por completo outros tipos de conhecimento que não o científico.

Com base em tudo quanto se comentou até aqui, conclui-se que aquilo que chamamos de conhecimento existe unicamente em razão das relações mantidas entre o ser

humano e os múltiplos agentes presentes ao ambiente, de um modo mais específico, em razão dos desequilíbrios (problemas) observados nessas relações.

Silva; Moura (2000, p. 45), afirmam:

Se o cotidiano é a vida do homem inteiro, sendo, portanto, insuprimível, podemos derivar disto que nenhum complexo que compõe a vida humana pode fugir a ele. Pelo menos a emersão, o surgimento, o chão onde brota qualquer fenômeno humano-social tem que está enraizada no cotidiano mesmo. Donde pode-se afirmar que o conhecimento científico – enquanto fenômeno humano-social – tem no cotidiano mesmo o impulso e a razão última de sua existência.

A observação concernente ao conhecimento científico aplica-se a qualquer outro tipo de conhecimento, isto é, o cotidiano ou, mais especificamente, os problemas do cotidiano é que representam o ponto de partida do conhecimento, os questionamentos dirigidos à natureza, daí resultando uma visão específica da realidade.

Partindo da afirmação de que “... a principal ferramenta de sobrevivência do homem é sua mente”, isto no sentido de observar e entender o meio, Richardson (1999, p. 20) conclui: “Essa é à base do conhecimento humano”.

A discussão até aqui mantida buscou evidenciar os seguintes aspectos:

- a. Os problemas cotidianos da humanidade são uma decorrência das relações existentes entre o homem e seus semelhantes e entre o homem e o seu ambiente:
- b. Aquelas relações, da mesma forma que produzem problemas para o homem, representam, no extremo, a garantia da sua existência no Planeta:
- c. O desenvolvimento do conhecimento é fruto da busca de explicações e solução para os problemas cotidianos do homem, problemas tais que têm raiz nas relações que dão sustentação ao cotidiano:

Finalmente, importa chamar a atenção outra vez para a necessidade da organização do conhecimento. Como decorrência dos inúmeros problemas já comentados, os quais lhe

afligem o cotidiano, uma forma de organizar a busca da solução é em função do seu objeto de busca do conhecer. Daí resultam os conhecimentos das diversas naturezas como, por exemplo, Matemática, Física, Economia, Química, Informática e aquele que interesse de perto ao presente estudo, o Conhecimento Contábil.

1.2 CONHECIMENTO CONTÁBIL

A história da humanidade desenvolve-se na forma de um fluxo ininterrupto que corre, sem nunca parar, pelos trilhos do tempo. Considerando-se a impossibilidade de ocorrer uma ruptura no tempo, é de se entender que as experiências e o conhecimento resultantes da História foram sendo acumulados ao longo da linha do tempo. Esse acúmulo de conhecimento permite hoje soluções mais adequadas para problemas atuais e, do mesmo modo, permite pensar soluções para problemas, os quais se acredita estão por vir, sendo esta a sua grande valia.

O volume de conhecimento acumulado ao longo da História, como resultado da quantidade de relações e do conseqüente número de problemas observados no cotidiano, exige algum tipo de organização, de modo que o estoque de conhecimentos possa ser usado e surta o efeito que lhe é inerente. Daí, como já foi comentado, as diversas segmentações ou classificações do conhecimento, sendo que uma das classificações organiza o conhecimento em função do objeto de estudo: Medicina, Matemática, Direito, Economia, Contabilidade etc. Cada classificação destinada a resolver problemas específicos e passíveis, ainda, de sub-classificações.

Uma tentativa de compreender o papel de determinado tipo de conhecimento, como é o caso do presente estudo, deve ter a indagação inicial voltada para a raiz do conhecimento. Partindo-se das considerações tecidas no tópico anterior, a pergunta é: Que

tipo de problema cotidiano é encontrado na raiz do Conhecimento Contábil? Que relações humanas se apresentam como preocupações para o Conhecimento Contábil?

É preciso dizer que não se sabe com precisão o momento e o local dos primeiros lampejos do Conhecimento Contábil. Schmidt (2000, p. 15) registra: “Recentes trabalhos arqueológicos encontraram vestígios da utilização de sistemas contábeis na pré-história, durante o período mesolítico”.

Tratando da origem da Contabilidade, Sá (1999, p. 17) afirma:

Há mais de 20.000 anos, no Paleolítico Superior, quando era ainda primitiva a civilização, mas já havia a indústria de instrumentos, como forma de uso de uma inteligência desenvolvida, segundo Morgan, surgiram as observações do homem em relação a suas provisões que eram sua riqueza patrimonial.

Nesse mister, Ludícibus (1997, p. 44) defende a seguinte idéia:

A contabilidade é tão remota quanto o homem que pensa, ou, melhor dizendo, que o homem que conta. A necessidade de acompanhar a evolução dos patrimônios foi o grande motivo para o seu desenvolvimento. O surgimento do capitalismo deu impulso definitivo a esta importante disciplina, potencializando seu uso e aumentando a sua eficácia.

No mesmo sentido, Cerboni ([sd] apud D'ÁURIA, 1948, p. 9) afirma: “O primeiro pensamento que surge da profundidade do espírito humano é o econômico. Nasce com o homem, com ele cresce e nunca o deixa senão à beira do túmulo.”

A idéia do **homem que conta** nos remete a uma outra idéia: a do **homem que atribui valor** e, por conseqüência, a idéia de **valor das coisas** e, finalmente, a idéia de **riqueza patrimonial**.

A rigor, os fatores que conferem valor às coisas são a utilidade do seu uso, que promove a cobiça, e a escassez. Esta não permite que todos tenham a possibilidade de usufruir a utilidade. Discutindo as hipóteses que sustentam o pensamento econômico, Stonier; Hague (1970, p. 3) assim se expressam:

Somos, assim, levados à hipótese básica, adotada em *Análise Econômica*, acerca do mundo físico. Supõe-se, com efeito, como feição fundamental do mundo econômico, feição que afinal gera os problemas econômicos, que os bens são escassos. Pouquíssimas coisas no mundo, exceção feita do ar, da água e da luz solar (nem sempre), existem em quantidades ilimitadas. Em razão dessa escassez é que hão de ser repartidos entre os indivíduos do gênero humano, constituindo função do sistema econômico empreender, semelhante tarefa distributiva. Não houvesse escassez, e nem a necessidade de repartir os bens entre os indivíduos, não existiriam tampouco sistemas econômicos nem Economia. A Economia é, fundamentalmente, o estudo da escassez e dos problemas dela decorrente.

Samuelson (1952, p. 16) aponta os três problemas econômicos básicos de qualquer sociedade economicamente organizada: (a) Que mercadorias devem ser produzidas e em que quantidades?; (b) Como devem ser produzidos esses bens?; (c) Para quem devem ser produzidos esses bens?

Discorrendo a respeito do pensamento econômico, D'Áuria (1948, p. 9) afirma:

O pensamento econômico possui um lado bom e outro mau: o bom é a substituição da providência pela previdência, mediante o trabalho e a poupança; o mau é a ambiciosa tendência ao egoísmo ou o cego sacrifício do bem alheio à própria e exclusiva vantagem. A freiar semelhante estímulo, eis que se agiganta no homem civilizado o pensamento administrativo que, para o seu próprio bem, é gerado pelo pensamento econômico.

Ocorre que, por um lado, parece não existir limites para os desejos materiais do homem de possuir e desfrutar a utilidade dos bens. Por outro lado, a disponibilidade de recursos para atendimento daquele desejo é limitada, já que os recursos são escassos. Nesse confronto entre o desejo pelo bem e a escassez desse mesmo bem é que se localiza a essência do problema econômico. Podemos entender, então, que os problemas relacionados com a riqueza têm, na essência, natureza econômica.

Reconhecidamente a Contabilidade, como conhecimento, tem como objeto de preocupação o patrimônio, ou seja, a riqueza econômica pertencente a um ente específico, conforme será discutido posteriormente. Assim, pode-se afirmar que o problema objeto de preocupação da Contabilidade é de ordem econômica.

Portanto, o pré-requisito essencial e indispensável para o surgimento e conseqüente desenvolvimento do Conhecimento Contábil é a noção de valor das coisas por parte do ser humano. É que a assimilação dessa noção traz como conseqüência, entre outras, a possibilidade da acumulação de riqueza, isto é, constituição de patrimônio e, assim, a necessidade de administrá-lo.

Convém lembrar D'Áuria (1948, p. 6) que afirma: “todas as coisas úteis são bens; todas as coisas que podem ser objeto de propriedade são riqueza; e capital é a riqueza poupada e capaz de reprodução”.

Nesse sentido, cabe pensar que o homem, a partir do instante em que incorporou ao seu cotidiano o conceito de “valor das coisas”, ou seja, desde o primeiro pensamento econômico, passou a conviver, também, com o problema da administração da sua **riqueza**, assim entendida como o conjunto de **coisas com valor** que lhe pertence. É de se compreender também que, desde aquele primeiro instante, teve início a luta em busca de entender-se as relações que explicassem, em relação à riqueza, aspectos como, por exemplo, (1) Qual fator serve para criar e/ou aumentar o valor das coisas?; (2) Qual valor deve ser atribuído a um determinado item componente da riqueza?: (3) Como explicar o aumento ou a diminuição da riqueza?

Portanto, é de se aceitar a idéia de que a contribuição da Contabilidade para desenvolver o conhecimento acha-se atrelada ao estudo das relações inerentes à riqueza (patrimônio) das pessoas. Este é, portanto, o problema da Contabilidade, sendo ele de natureza econômica.

Um dos fatores que servem para corroborar a idéia de que o problema objeto de preocupações da Contabilidade é de natureza econômica, é que do ponto de vista histórico a fase de maior desenvolvimento do Conhecimento Contábil ocorreu de forma paralela ao desenvolvimento da Economia, isto a partir do Século XVIII.

Apreendido o impulso inicial do Conhecimento Contábil, ou seja, explicitada a natureza do problema objeto de preocupações por parte da Contabilidade, torna-se necessário definir a forma de abordagem. É preciso notar que o Conhecimento Contábil não é o único voltado para problemas de natureza econômica.

Sussmann (1990, p. 23) afirma:

A avaliação do conhecimento econômico enfrenta algumas questões preliminares: a caracterização do seu objeto de estudo; como se destaca uma forma particular de apropriação deste objeto de estudo, haja vista que não é exclusivamente abordado pela Economia; como se afirma a sua identidade de conhecimento particular e a sua relação com outras apropriações intelectuais particulares do mesmo objeto de estudo;

Tais preocupações do conhecimento econômico (a forma de apreensão do objeto; o que se pretende extrair do objeto etc.) são válidas, no mesmo limite, no que se refere ao Conhecimento Contábil, haja vista que o seu objeto de preocupações não lhe é exclusivo.

Samuelson (1952, p. 3) explica: “A economia moderna tenta explicar, entre outras coisas, porque são as nações afligidas alternadamente por aumentos e diminuições nas atividades comerciais”. De uma maneira geral, as preocupações da Economia apresentam esse sentido de coletividade (as nações, por exemplo). Não existe, para a Ciência Econômica, a preocupação de perguntar por que uma determinada empresa, vista individualmente, obteve lucro ou prejuízo?

Esta é uma das possibilidades de diferenciar o olhar lançado sobre o objeto pela Ciência Econômica, daquele oriundo da Ciência Contábil: o sentido de coletividade da primeira, em comparação com o sentido de individualidade da segunda. Ainda com Samuelson (1952, p. 8) vamos encontrar: “Em uma análise introdutória deve o economista se concentrar no mecanismo da economia como um todo, mais do que restringir-se a um ponto de vista particular. Seus objetivos devem ser a política nacional e social de preferência à política individual”.

Derivam dessa diferença da abordagem do objeto muitas outras diferenças entre a Ciência Econômica e as Ciências Contábeis, como, por exemplo, a linguagem particular de cada uma, o que é próprio de qualquer conhecimento; o entendimento dos fenômenos abordados, quanto à forma, à essência e à temporalidade.

Analisando as preocupações, no tocante ao problema econômico, dos aglomerados, Rosseti (1971, p. 23) afirma:

Os povos primitivos preocupavam-se certamente com a organização de sua atividade econômica e em todas as épocas da história universal as pequenas comunidades e as grandes nações procuraram resolver eficientemente seus problemas de natureza econômica. Mas, só a partir do século XVIII, quando as grandes descobertas técnicas e científicas alteraram profundamente o comportamento produtivo dos povos, foi que a Economia apontou como ciência. No século XIX seu progresso foi extraordinário e nas últimas décadas do século atual seu estudo ganhou novo e inesperado impulso, passando desde então a interessar a todos os cidadãos.

À medida que ocorria o desenvolvimento das relações econômicas e se desenvolvia o conhecimento econômico, o Conhecimento Contábil provava da mesma alteração e tinha o seu desenvolvimento acelerado. A rigor, não poderia ter ocorrido de forma diferente, já que ambos os conhecimentos, o econômico e o contábil, tinham preocupações, mesmo específicas, sobre o mesmo objeto.

1.3 O MOMENTO ECONÔMICO ATUAL

Ao longo das três últimas décadas do Século XX, o ambiente dos negócios, no qual se realizam as transações que propiciam a dinâmica da economia, sofreu diversas alterações de rota, foi influenciado por **mitos**, cultuou heróis e conceitos e abraçou novas teorias, rejeitando-as logo em seguida, com o mesmo vigor. Viveu, portanto, momentos de turbulências.

Toda essa ebulição emergiu na forma de conceitos tais como: Terceirização, Reengenharia, *Just in Time*, *Benchmarking*, Qualidade Total, Planejamento Estratégico, *Cash Flow*, *Downsizing*, Quarteirização, Responsabilidade Social, Gestão do Conhecimento, Capital Intelectual, Instrumentos Financeiros. Conceitos estes que, cada um ao seu modo, serviram (e alguns ainda servem) para modificar a estrutura dos negócios e/ou a maneira de se tomar decisões no âmbito dos negócios.

Por um lado, tais conceitos surgiram como frutos de reflexões a respeito dos negócios. Reflexões cujas conclusões nem sempre estavam corretas, conforme seus próprios autores (veja o posicionamento de Tom Peters em relação ao *best sellers* *Vencendo a Crise*). Por outro lado, a materialização de alguns deles só foi possível em razão do avanço tecnológico, cabendo destaque ao avançado desenvolvimento da tecnologia de processamento de dados e dos processos de telecomunicações.

A tecnologia posta à disposição da sociedade, ao mesmo tempo que permitia e influenciava a (re)estruturação dos negócios, conduzia e possibilitava a intensificação do fenômeno genericamente tratado por **globalização**, cuja tradução mais simples é **desaparecimento das fronteiras geográficas**, para efeito da realização de transações, o que implicou o aumento das transações internacionais.

A influência, de forma isolada ou em conjunto, dos conceitos acima comentados e da globalização, alterando o “como” e o “com quem” fazer negócios, conforme era de se esperar, trouxe reflexos econômicos para cada negócio em particular, assim como para a economia global e de cada país envolvido.

Desse modo, as relações econômicas atuais refletem, em toda a sua extensão, os efeitos produzidos pelas modificações nos negócios, o que implica a modificação da riqueza, seja quanto àquilo que ela representa, seja no que diz respeito à geração, seja no que se refere

à apropriação e distribuição. A consequência mais abrangente desses fatos é o surgimento do conceito da “nova economia”.

O desenvolvimento da Contabilidade, historicamente, ocorreu lado-a-lado com desenvolvimento da atividade econômica dos povos ou, de um modo mais apropriado, com o desenvolvimento dos negócios (Feudalismo, Mercantilismo, Revolução Industrial etc.). Era de se esperar, portanto, que, diante das alterações recentemente ocorridas no contexto dos negócios, a Contabilidade fosse obrigada a absorver tais alterações de forma que mantivessem a capacidade de oferecer respostas às indagações a respeito da riqueza individualizada.

Todavia, não apenas o ambiente dos negócios sofreu alterações marcantes nos últimos tempos. Os sistemas de gestão da coisa pública têm sido colocados em xeque, em virtude da falta de efetividade, o que resulta no não-atendimento das necessidades da sociedade, especialmente das pessoas menos favorecidas. Como resposta surgida na própria sociedade, assistiu-se ao surgimento de um novo segmento econômico, este denominado de Terceiro Setor, para o qual riquezas são dirigidas.

Diante de tal quadro, alguns desafios, à espera de solução, foram lançados perante a Contabilidade, cabendo destacar, a título de exemplo, alguns entre eles:

- A relevância que os itens intangíveis adquiriram na composição do patrimônio das organizações. Dado o caráter de subjetividade dos itens dessa natureza, a questão da mensuração e, por reflexo, a da evidenciação são assuntos ainda longe de solução por parte da Teoria da Contabilidade.
- A harmonização dos padrões de contabilidade, vista como uma exigência do processo de globalização, é um outro assunto que merece ainda muita discussão, especialmente por razões ligadas à cultura de cada país (por exemplo, a noção de valor das coisas).
- Mesmo no ambiente interno de cada nação, a diversidade de usuários e os eventuais conflitos de interesses existentes entre eles (por exemplo: fisco *versus* gerência *versus* mercado de valores mobiliários) é uma barreira difícil de vencer no que se refere ao estabelecimento dos padrões de contabilidade.

- Regras para a contabilização de operações surgidas recentemente e ainda mantidas fora da Contabilidade (as chamadas *off balance sheet*), como *Stock Options*, Instrumentos Financeiros e, em muitos países ainda, os planos complementares de aposentadoria.
- Padrões de contabilidade para entidades do Terceiro Setor. Dada a forma de constituição e o objetivo específico desse tipo de entidade, pergunta-se se os padrões de contabilidade válidos para entidades do Segundo Setor são, do mesmo modo, válidos para entidades componentes do Terceiro Setor.

1.4 SITUAÇÃO PROBLEMA

É esta a visão de Kerlinger (1980, p. 35), no campo das ciências: “Em sentido geral, um problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução”. Em tais termos é que se busca aqui evidenciar a **situação necessitada de discussão**, para a qual estão voltadas as preocupações do presente trabalho.

Vergara (2003, p. 21) afirma:

Problema é uma questão não resolvida, é algo para o qual se vai buscar resposta, via pesquisa. Uma questão não resolvida pode estar referida a alguma lacuna epistemológica ou metodológica percebida, a alguma dúvida quanto à sustentação de uma afirmação geralmente aceita, a alguma necessidade de pôr à prova uma suposição, a interesses práticos, à vontade de compreender e explicar uma situação do cotidiano ou outras situações.

O conhecimento olhado de uma forma em geral e do modo particular aqui discutido, apresenta invariavelmente uma base de sustentação. Tal base se constitui em princípios gerais (Fundamentos do Conhecimento), alicerce esse que é imprescindível para que o conhecimento faça sentido e, mais que isto, para que o conhecimento cumpra o seu papel perante a sociedade, no sentido de resolver problemas cotidianos do homem.

Servindo como **guias** do conhecimento, são esses princípios que determinam a abordagem que deve ser dirigida ao objeto pelo conhecimento. Desta forma, a percepção e o entendimento de tais princípios são condições necessárias para que se compreenda aquilo que

o conhecimento é e assim, para que progrida e encontre as explicações e respostas para os problemas cotidianos do homem. Uma outra vantagem trazida pela explicitação dos princípios, particularmente no caso das ciências aplicadas, é o fortalecimento profissional daqueles que labutam no campo específico do conhecimento.

Naquilo que diz respeito ao Conhecimento Contábil, um **problema** visualizado é a ausência de discussões em torno desses princípios gerais (Fundamentos do Conhecimento). Muito se discute sobre aquilo o que o conhecimento **faz** ou sobre aquilo o que o conhecimento deveria **fazer**, sem que se tenha, contudo, preocupações de dirigir as discussões para o enfoque daquilo o que o conhecimento é.

Quanto ao emprego da expressão “princípios de contabilidade” no contexto do Conhecimento Contábil, deve ser lembrado que, no final da segunda década do século XX, um fato econômico, o *crash* da bolsa de *New York*, mostrou-se efetivamente decisivo para o desencadeamento de esforços, no sentido de se explicitar um conjunto de princípios que servissem para dar sustentação à aplicação da ciência. Relativamente ao fato aqui citado, Franco (1988, p. 30) assim afirma:

O desastre da Bolsa de Nova Iorque, em 1929, foi, paradoxalmente, de grande importância para o desenvolvimento da profissão [contábil] nos Estados Unidos, pois passou-se, a partir daí, a exigir mais dos contadores, mas também a atribuir-lhes maior importância. Daí o acordo firmado entre o Instituto Americano de Contadores e as Bolsas de Valores, no sentido de serem fixadas as normas para observância de membros da profissão contábil

Os esforços levados a efeito para a enunciação das “normas para observância de membros da profissão contábil”, findaram por incluir no ambiente contábil a expressão **“Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”** ou, conforme adotado atualmente no Brasil, **“Princípios Fundamentais de Contabilidade”**.

Tais princípios têm sido discutidos nos últimos setenta anos, sem que se tenha chegado a um consenso sobre o seu real significado ou a respeito da sua natureza efetiva.

Vejam-se algumas considerações relativas a esses princípios:

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades. (Resolução 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade).

Sob a denominação genérica de 'Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos', os profissionais da Contabilidade vêm, nestes últimos 50 anos, procurando conceituar, definir e arrolar postulados, preceitos, normas e regras convencionais necessários para fundamentar a doutrina e conseqüentemente a técnica contábil, bem como orientar os profissionais da Contabilidade na utilização de guias de orientação para execução de seu trabalho. (FRANCO, 1988, p. 15)

Toda demonstração financeira examinada por auditores é acompanhada, hoje em dia, por um parecer atestando sua obediência a 'princípios contábeis geralmente aceitos'. Mas, o que são esses princípios, exatamente? São os mesmos encontrados num livro de 'Princípios de Contabilidade'? (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 73)

O que se percebe é, ainda nos dias atuais, uma dificuldade para se definir o real significado desses princípios para a Contabilidade, de modo especial pelo fato de os princípios serem vistos como os de aplicação **obrigatória**, quando ocorre a elaboração de demonstrações contábeis voltadas para usuários externos em relação à entidade. Todavia, eventualmente, não são necessários quando se dá a preparação de informações para uso interno da entidade.

Kaplan (1982, p. 1) opina a respeito disso: "Because the internal planning and control procedures are not constrained by external reporting requirements, the management accounting system can use data that are less objective and less verifiable". Cabe notar que, entre as restrições impostas à elaboração de demonstrações contábeis para os usuários externos, aparecem os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Essa realidade deixa evidente que, se um dado “princípio” deve ser, obrigatoriamente, observado para uma determinada aplicação, mas não se presta para uma outra aplicação, tem muito mais a natureza de “norma de aplicação”, não podendo ser apontado como “base de sustentação da ciência”.

Considerando-se a necessidade atual da Contabilidade, de oferecer respostas aos desafios impostos como resultado das modificações ocorridas no cenário econômico mundial, entende-se que um dos caminhos possíveis para se chegar até àquelas respostas é efetuar uma volta às origens do conhecimento e analisar-lhe o processo de desenvolvimento, de modo que seja possível encontrar os seus Princípios Gerais, ou seja, os seus Fundamentos Básicos. Entende-se que, evidenciados tais fundamentos, o caminho para as respostas será encontrado com maior rapidez.

De um outro modo, o “problema” em apreço no presente estudo é o da **base de sustentação do Conhecimento Contábil**. Mais especificamente, o presente estudo procura preencher uma lacuna existente no âmbito do Conhecimento Contábil, a qual está relacionada com a falta de discussão em torno da base de sustentação do conhecimento.

A pergunta básica do presente trabalho é esta: **Quais fundamentos sustentam a Contabilidade como conhecimento?**

1.5 OBJETIVOS

Dentro das fronteiras daquilo que foi discutido até então, este estudo apresenta um objetivo geral e alguns específicos, sendo estes específicos necessários para se atingir aquele geral.

1.5.1 Objetivo Geral

Conforme revelam as discussões precedentes, o objetivo geral do trabalho é o de pôr em evidência para discussão os princípios gerais (fundamentos) que constituem a base de sustentação da Contabilidade como conhecimento científico, entendendo-se que este é um caminho seguro (talvez o único) em busca das respostas para os problemas que a realidade econômica hoje impõe à Contabilidade.

1.5.2 Objetivos Específicos

- Discutir a história da Contabilidade, para identificar a natureza do problema contábil;
- Discutir conceito de riqueza e patrimônio, para identificar as fronteiras do objeto da Contabilidade;
- Discutir o significado dos chamados “Princípios Fundamentais de Contabilidade” ou “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”;
- Discutir os Fundamentos do Conhecimento Contábil.

O que aqui se propõe permitirá uma visão mais clara a respeito da base de sustentação da Ciência e, por conseqüência, facilitará a determinação de normas de aplicação que respondam às necessidades de informação, impostas pela atual realidade econômica.

Importa salientar que, no caso específico da Contabilidade, é mediante a aplicação prática do conhecimento que os problemas cotidianos encontram solução. Assim, as “respostas” esperadas virão, naturalmente, na forma de regras que conduzam o exercício prático da Contabilidade. Dado o entendimento de que qualquer norma de aplicação (regra) deve guardar vínculo com os princípios gerais do conhecimento (fundamentos), tem-se, então, evidenciada a importância da discussão daqueles princípios.

Para cumprir tais objetivos, o estudo está distribuído nos seguintes tópicos:

→ História da Contabilidade

Objetivo do tópico: Discutir o surgimento e o desenvolvimento da Contabilidade através do tempo, buscando-se evidenciar tanto a sua utilidade quanto as razões que fizeram surgir tal utilidade. Perguntas que devem ser respondidas com esta verificação histórica são as seguintes: Por que existe o Conhecimento Contábil? Qual a natureza deste conhecimento? Que fatores influenciaram o desenvolvimento do conhecimento ao longo da História? Assim, o capítulo deve abordar:

- Origem da Contabilidade;
- Ambiente econômico na História;
- Ambiente contábil na História.

→ Conceito de Riqueza e Patrimônio

Objetivo do tópico: Discutir características encontradas nas relações envolvendo “riqueza”, tanto pela ótica da Ciência Economia, quanto do ponto de vista da Ciência Contábil. Subsidiariamente, se faz necessário discutir os conceitos de **valor das coisas, riqueza e patrimônio**. A questão fundamental que deve ser respondida é: Qual o significado de “patrimônio” para a Contabilidade? A resposta implica a visualização dos elementos que podem ser considerados no âmbito do conceito de patrimônio. Para atingir o objetivo proposto, o capítulo deve abordar:

- Valor e valor econômico;
- Patrimônio;
- Patrimônio contábil;
- Objetivos da Contabilidade.

→ **Princípios Fundamentais de Contabilidade**

Objetivo do tópico: Discutir os denominados “Princípios Fundamentais de Contabilidade” (Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos) à busca do entendimento do seu real significado e verificar se tais princípios, no todo ou em parte, podem ser considerados como “base de sustentação do conhecimento”. A ótica é voltada para o processo de desenvolvimento desses princípios nos Estados Unidos da América, haja vista a sua influência em muitos países do mundo, assim como em direção ao caso do desenvolvimento dos princípios no Brasil. Nesse sentido, o capítulo deve abordar:

- Significado de “Princípios”;
- Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nos Estados Unidos;
- Princípios Fundamentais de Contabilidade no Brasil;
- Análise dos princípios.

→ **Fundamentos do Conhecimento Contábil**

Objetivo do tópico: Propor para discussão um conjunto de princípios que se defende como “Fundamentos do Conhecimento Contábil”. Esta é uma visão nova, que não se deseja que ela apareça pela primeira vez já completa e finalizada. Nada obstante, entende-se que o progresso do Conhecimento Contábil não pode prescindir da definição desse corpo conceitual. Nesse sentido, o capítulo de discutir:

- Fundamento da apreensão do objeto do conhecimento;
- Fundamento da apreensão dos fenômenos que afetam o objeto;
- Fundamento da mensuração dos fenômenos;
- Fundamento do reporte do objeto e dos fenômenos.

No final de cada capítulo, na forma de resumo, serão colocadas as respectivas conclusões daquilo que se discutiu.

→ Considerações finais

Objetivos do tópico: Evidenciar a forma de os Fundamentos do Conhecimento contribuírem para a solução dos problemas atualmente apresentados diante do conhecimento.

2 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

2.1 GENERALIDADES

Efetuar uma abordagem histórica, ou da História, é tarefa que pode ser empreendida através de caminhos diversos. Isto depende dos objetivos que se quer alcançar ao se relatar a História. Um caminho que pode ser seguindo é o puramente descritivo, ou seja, o pesquisador descreve os fatos ocorridos sem qualquer preocupação de inserir indagações na História.

Veja-se como exemplo de uma abordagem descritiva: Em 1494 o Frei Luca Pacioli publicou a sua obra *Summa de arithmetica, geométrica, proportioni et proportionalitá*, na qual incluiu uma seção denominada *Particularis de Computis et Scripturis*, tratando do sistema contábil de registros por partidas dobradas.

Uma outra possibilidade de abordagem é a que apresenta um caráter do tipo mais investigativo. Por esta abordagem, o pesquisador busca na História evidências que justifiquem o acontecimento de determinados fatos. Por exemplo, não se pode precisar a data nem o local do surgimento, no campo do Conhecimento Contábil, do sistema de registros por partidas dobradas. Todavia, é possível afirmar que “o início de tudo” não foi a obra de Luca Pacioli. Diante dessas constatações, cabe investigar: Por que o sistema de registros por partidas dobradas veio à tona só através da obra de Luca Pacioli? Por que aquele método não foi divulgado em data diferente de 1494 e em local diferente da Itália? Assim como muitas outras indagações, de modo a se identificar as razões que justifiquem a inserção do método das

partidas dobradas na obra de Luca Pacioli e, por consequência, o progresso do Conhecimento Contábil proporcionado por aquela obra.

Um outro aspecto inerente a uma abordagem histórica é aquele relacionado com a cronologia, isto é, com a dimensão tempo (durante quanto tempo os fatos acontecem ou aconteceram?). Se o pesquisador trabalha com fatos recentes, o que implica um período histórico de tempo curto, como, por exemplo, a história da internet, a tarefa pode ser menos difícil. Haja vista que a conexão entre os fatos, normalmente, se mostra mais fácil de realizar, ressalvada a questão da depuração dos fatos, conforme será comentado mais adiante. Já para um período histórico mais antigo, o que significa um longo período de tempo, como é o caso da história da Contabilidade, a tarefa se mostra bem mais difícil e requer o uso de algumas artimanhas que facilitem o trabalho.

Schmidt (2000, p. 12) emite a sua idéia:

Dentro de um aspecto arqueológico, a Contabilidade manifestou-se há quase dez séculos, 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 esse progresso.

Tendo em vista a longevidade da história da Contabilidade, tem sido comum, entre aqueles que se preocupam com o estudo desta história, a divisão dela em períodos, como meio de tornar mais coerente a abordagem e possibilitar um entendimento mais claro a respeito de acontecimentos, causa e efeito de acontecimentos etc.

Nesse sentido, é possível, por exemplo, dividir a história da Contabilidade em função do tipo de conhecimento prevalecente em cada período de tempo: científico e não-científico; em função da escola prevalecente: Controlismo, Patrimonialismo etc. A divisão da História em períodos é, sem dúvida, uma espécie de artimanha que serve para facilitar a abordagem histórica.

Ainda uma outra questão relativa à abordagem histórica, especificamente no que diz respeito à depuração dos fatos, é a distância entre o momento da investigação e o período de tempo sob investigação. Nesse sentido, Russel (2001, p. 411) afirma: “Enquanto no passado é possível ver as fases do desenvolvimento na sua plenitude, o presente está perto demais para nos permitir desenredar os diversos aspectos do processo com a mesma confiança”. A questão é que os fatos presentes, na maior parte das vezes, não permitem um entendimento completo das razões que servem para justificá-los. Daí a discordância entre os pesquisadores e o surgimento, entre outros fatores, de teorias que se mostram, pelo menos em princípio, conflitantes.

Finalmente, é necessário considerar um dos requisitos fundamentais de uma abordagem histórica ou, mais propriamente, da pesquisa histórica, que é a própria fonte de pesquisa. Nesse sentido, Richardson (1999, p. 245) afirma:

A pesquisa histórica, porém, não está interessada em todos os acontecimentos desde a aparição do homem no mundo: ela se preocupa, particularmente, com o registro escrito dos acontecimentos. Os fatos ocorridos antes da aparição da escrita compreendem a pré-história, e esta é campo de arqueólogos, antropólogos etc.

De fato, no que diz respeito à Contabilidade, discutir os períodos que sucederam ao aparecimento da escrita ou, mais especificamente, à obra de Luca Pacioli, é objetivo cuja probabilidade de ser alcançado é, seguramente, maior que a discussão de períodos que antecedem àquele marco. É de se ressaltar a grande utilidade do trabalho de outros profissionais, especialmente os arqueólogos, quando ocorre o estudo de períodos pré-históricos. Não obstante, para tais períodos, torna-se imperativo que se façam inferências a respeito dos acontecimentos.

Dificuldades à parte, aceitando-se a idéia de que a formação do conhecimento teve início antes da História escrita, não se pode abster de esforços no sentido da sua compreensão. Deste modo, como o que se pretende aqui é identificar fatos que denunciem a utilidade

encontrada, ao longo da História (aqui no sentido amplo, o que inclui o período pré-histórico e o período histórico propriamente dito), no Conhecimento Contábil, assim como identificar as razões que conferem sentido a essa utilidade, a opção é por uma abordagem de natureza (na medida do possível) mais investigativa, mas não exaustiva. Para tanto, iniciaremos a nossa abordagem histórica discutindo a origem da Contabilidade.

2.2 ORIGEM DA CONTABILIDADE

Para iniciar uma discussão a respeito da origem da Contabilidade, especialmente quando se considera o intuito dessa discussão, qual seja, a busca da identificação da base de sustentação do Conhecimento Contábil, dever-se-ia responder, a priori, à seguinte questão: **que é a Contabilidade?**

A importância de responder esta questão é que com a resposta torna-se possível visualizar, de maneira mais nítida, o problema objeto das preocupações do Conhecimento Contábil, do mesmo modo que os objetivos que se tenta alcançar com a aplicação da contabilidade e, assim, tentar compreender as suas origens. Uma outra vantagem que se pode obter com a resposta é a possibilidade de fixação das fronteiras do Conhecimento Contábil.

Contudo, a resposta para aquela indagação, quando se busca um rigorismo conceitual, não é, ao contrário daquilo que a princípio se possa imaginar, de fácil alcance. Tanto é assim, que definições encontradas na literatura especializada quase sempre se preocupam em afirmar o que a Contabilidade faz e não o que ela é. Ao afirmar o que a Contabilidade faz, as definições apresentam-se: (a) abrangentes demais, servindo, eventualmente, para absorver o que é feito pela Contabilidade mas, ao mesmo tempo, absorvendo aquilo que é feito com o uso de outras aplicações; (b) restritas demais, não dizendo tudo aquilo que a Contabilidade faz, o que finda por esconder o seu potencial.

Deve ser dito que a dificuldade encontrada no momento de definir algo não é uma característica exclusiva dos estudiosos, ou inerente aos termos, da área contábil. Admitindo que as definições de Contabilidade adotadas pelos diversos autores são extremamente variadas, Herrmann Jr. (1978, p. 37) afirma:

Definir é a 'operação que analisa a compreensão de uma idéia'. Trata-se de assimilar e diferenciar o objeto cuja idéia não seja clara em virtude da sua complexidade. Pela assimilação procura-se o gênero próximo a que se subordina a idéia e pela diferenciação estabelece-se o caráter específico do definido. Definições perfeitas são muito raras. O que se encontra freqüentemente são definições descritivas, enumerando caracteres, finalidades ou formas de composição.

O próprio Herrmann Jr. (1978, p. 58) define Contabilidade como "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".

O patrimônio pode ser estudado quanto a diversos aspectos, como, por exemplo, econômico, legal, social, administrativo, nem todos, evidentemente, a cargo do Conhecimento Contábil. Portanto, ao se falar em estudo do patrimônio, cabe esclarecer a respeito da natureza do estudo. Do mesmo modo, cabe esclarecer o sentido da palavra rédito. Se é vista como sinônimo de lucro, então a definição restringe aquilo que a Contabilidade faz. O entendimento mais adequado, para descrever o que a Contabilidade faz é usar o termo como sinônimo de resultado.

O pensamento encontrado com Estrada (1996, p. 88) é parecido com aquele de Herrmann Jr., quando afirma ser a contabilidade "a ciência que estuda o patrimônio aziendal", sendo este considerado nos seus aspectos estático e dinâmico, qualitativo e quantitativo.

Ainda no sentido da dificuldade de se enunciar definições, e tratando da conceituação da função fundamental da contabilidade, D'Áuria (1948, p. 98) é da seguinte opinião:

Para conceituarmos a função fundamental da contabilidade, não basta seguirmos sua evolução através do tempo, o que, sendo empírico, não é, todavia, desprezível elemento de investigação, **nem é suficiente a constante indagação dos melhores autores, quase todos discordes uns dos outros.** (grifo nosso)

Most (1987, p. 1), enfocando a matéria, afirma: “Não existe uma definição satisfatória da palavra ‘contabilidade’. A definição mais recorrentemente citada aparece no *Accounting Terminology Bulletin No. 1*, do *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*”.

Na definição a que o autor faz referência e de autoria do AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), a Contabilidade é considerada como “a arte de registrar, classificar e sumariar de um modo significativo e em termos de moeda, transações e eventos os quais são, pelo menos em parte, de natureza financeira, e interpretar os resultados”.

Vale dizer que a definição do AICPA, apesar de muitas vezes citadas, tem sido, também, muitas vezes criticada por estudiosos do assunto, entre os quais, o próprio Most (1987, p. 1) cuja opinião é que a definição considera a Contabilidade efetivamente uma arte (no sentido artístico) muito mais que um corpo de conhecimentos, sendo essa visão só um dos problemas encontrados na definição.

Fazendo menção às enormes mudanças verificadas no ambiente contábil, entre os últimos anos da década de 1970 e os primeiros anos da década de 1980, Watts; Zimmerman (1986, p. vii) afirmam que a contabilidade é “largamente aceita como a mensuração e a comunicação de informações econômicas relevantes para tomadores de decisões”.

Note-se que a definição faz referência àquilo que é feito pela Contabilidade. Deve-se perceber, também, que a definição é muito abrangente, sendo até capaz de suportar no seu âmbito aquilo que é missão da Contabilidade. Entretanto, é suficientemente larga para abrigar outros tipos de mensuração e comunicação de informações econômicas e que,

definitivamente, não são Contabilidade, como é o caso, por exemplo, no Brasil, do anuário Melhores e Maiores, da Revista Exame, editada pela Editora Abril.

Florentino (1988, p. 17) entende a Contabilidade na forma de um sistema de registros, sem qualquer preocupação de trazer definições maiores a respeito do sistema. O autor afirma:

Constituindo-se a Contabilidade em um sistema de registro das alterações sofridas por determinado patrimônio em determinado tempo, admite-se, teoricamente, que qualquer tipo de registro que possa apresentar um resultado seguro na apreciação do valor patrimonial, pode ser aceito e subsistir.

Carlos de Carvalho ([sd] apud HERRMANN JR. 1978, p. 39), conceitua Contabilidade da seguinte forma: “Ciência que tem por objeto o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a por em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos”.

A definição, ainda que diga o que a Contabilidade é, ou seja, um conhecimento (no caso, científico), impõe a esse conhecimento, ao especificar o seu objeto de preocupações, uma limitação (estudo de livros etc.) que parece não servir para designar a abrangência, que é inerente à Contabilidade como Ciência.

De acordo com Viana (1971, p. 68), existe “uma parcela da atividade humana com caracteres próprios, distinta das demais, que se desenvolve pari-passu com a administração econômica, estudando-a, revelando-a e interpretando-a, atividade essa que constitui o objeto próprio do ramo de conhecimento denominado **Contabilidade**”.

Na sua essência, a definição advoga a autonomia do Conhecimento Contábil, especialmente em relação à chamada administração econômica, sem, contudo, desvincula-lo deste.

Mais uma vez, recorremos a D'Áuria (1948, p. 100): "Não há negar que a contabilidade é, essencialmente, um método de registro e exposição de fatos econômico-administrativos. Essa função é a mais vulgar, porque patenteia, insofismavelmente, sua utilidade".

Do ponto de vista de Nepomuceno (1996, p. 3),

Os segmentos mais expressivos e antagônicos que adquiriram ao longo das últimas décadas representação no meio acadêmico e empresarial podem ser agrupados, basicamente e de forma simplificada, em dois grupos: aqueles que sustentam a tese de que a contabilidade é um *sistema de informações* (às vezes considerada também como tecnologia, ciência aplicada etc.); e o segundo grupo, formado por aqueles que defendem a idéia de que a contabilidade é uma ciência pura, autônoma, dotada de princípios filosófico-científicos próprios.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON (1994, p. 21), conforme consta no Pronunciamento denominado Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, registra: "A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização".

A opinião do IBRACON é a mesma da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, já que este órgão, através da Deliberação CVM No. 29, de 5, de Fevereiro de 1986, aprovou aquele Pronunciamento do IBRACON, tornando a sua observação obrigatória no âmbito do Mercado de Valores Mobiliários.

Como se percebe, desde o início das discussões em torno do Conhecimento Contábil, até os dias atuais, efetivamente não existe, pelo menos de forma aparente, consenso entre os autores quanto à definição do que seja a Contabilidade. Diante dessa diversidade de entendimentos, cabe, então, tentar identificar algo que seja comum às diferentes definições. Ressalta-se que o "comum", neste caso, só pode ser encontrado buscando-se a essência das palavras, já que pela grafia tal entendimento não fica evidente.

As referências feitas enquadram a Contabilidade na qualidade de conhecimento específico, o qual se preocupa, genericamente, com o registro, mensuração, estudo e comunicação dos efeitos econômicos de fatos, estando tais efeitos relacionados com o objeto do conhecimento: o patrimônio, configurando-se este no ponto de convergência.

Convém destacar que nenhuma dessas ações atribuídas à Contabilidade tem fim em si própria. Registrar, medir (avaliar), estudar, comunicar etc., tudo são ações que buscam atender um fim específico que não o próprio registro, a própria mensuração, o próprio estudo, a própria comunicação, mesmo que alguns ainda se sintam embevecidos com a ação em si própria.

Considerando-se o entendimento que se tem de conhecimento, conforme foi comentado no tópico anterior deste trabalho, e com base no que se pode extrair da essência das definições de Contabilidade, é de se deduzir que o problema objeto das preocupações do Conhecimento Contábil é a riqueza que constitui um determinado patrimônio. Assim, ainda que pelas definições de Contabilidade encontradas na literatura não se possa deduzir com um nível aceitável de segurança qual a sua origem, não se pode negar que essa origem está relacionada com decisões relativas à riqueza das pessoas, na forma de patrimônio, sendo que a preocupação do homem em relação a esse aspecto da vida é que deu origem à Contabilidade promovendo até os dias atuais, o desenvolvimento do Conhecimento Contábil.

Gergull (2000, p. 176) confirma essa idéia:

A Contabilidade tem sua origem na evolução da sociedade humana, associada à ação racional sobre os recursos disponíveis para a garantia da sobrevivência, apresentando, inicialmente, um formato muito simplificado e rudimentar, que consistia na mera prática de arrolar os bens e recursos, como alimentos, lenha, armas, ou outros de suma importância para vencer longos períodos de invernos rigorosos, estiagem e conflitos. Progride gradualmente, em suas técnicas e conceitos, em resposta à complexidade e magnitude das relações sociais, particularmente, as econômicas.

Inferimos, então, que o Conhecimento Contábil está relacionado com um problema cotidiano do homem, problema este contido no campo econômico (administração de bens escassos e outros recursos disponíveis à sua sobrevivência). Essa associação do conhecimento com um problema é que lhe dá sentido e lhe traz utilidade. Nesses termos, a Contabilidade só existe, desde o seu primeiro momento até os dias atuais, em razão da utilidade que ela apresenta para o homem ante o problema econômico. Se não desapareceu até os dias atuais, a única explicação plausível é que continua a ser útil e a atender aos seus propósitos.

Atente-se para o comentário de Consenza (1999, p. 1),

A Contabilidade vem sendo, desde os primórdios dos tempos, instrumento de mensuração da riqueza das pessoas e/ou entidades. Considerando que a Contabilidade é uma ciência e toda ciência é, em suma, o conhecimento ordenado das coisas do Mundo, não se pode conceber a Contabilidade sem a existência do ente conhecedor: o *Homem*. Nesse sentido, o mundo da Contabilidade é o mundo do Homem, uma vez que é nele que todas as coisas se processam e têm origem comum.

No mesmo sentido, D'Áuria (1948, p. 5) afirma: "A Contabilidade, em sua integral função, e como forma de representação gráfica, somente tem considerado os bens no sentido econômico-social, e quando vinculados a pessoas a título de riqueza possuída – patrimônio – caracterizando-se, assim, sua subjetividade, embora sendo a riqueza seu objeto material".

Especificamente, o "problema" objeto das preocupações do Conhecimento Contábil é o da administração da riqueza econômica de um ente (entidade) em particular, entendendo-se que tal administração se impõe pelo próprio desejo de sobrevivência e de bem-estar do homem. O problema decorre do fato de a riqueza, para ser preservada e eventualmente aumentada, não poder prescindir de ações administrativas, as quais, por sua vez, se não impossíveis, são de difícil realização na ausência de uma visualização do objeto administrável. Daí a utilidade da Contabilidade.

Quanto ao fato de se defender a natureza (econômica) do problema contábil, convém atentar para as palavras de Sussmann (1990, p. 4): "A existência de cada ciência

social é garantida pela sua identidade ou autonomia de enfoque, ou ênfase especial de abordagem". Note-se, então, que não se defende aqui, ao se definir a natureza do problema contábil, a idéia de competir à Contabilidade adentrar-se no campo próprio de outros ramos do conhecimento, de modo particular o campo específico da Economia, até mesmo sob pena de perder a sua própria identidade.

Conhecer é algo inerente à natureza humana. Conforme as palavras de D'Áuria (1948, p. 237): "Ao homem importa conhecer o mundo em que vive para preservação da sua própria existência, procurando conseguir seus fins com o máximo resultado e mínimo de energia, e com o conhecimento mais amplo possível de tudo aquilo que com ele se relacione".

Justifica-se, portanto, a idéia de que o marco inicial (origem) do Conhecimento Contábil tem lugar no exato momento da percepção humana da existência de relações econômicas no seu cotidiano. Esta associação com as relações econômicas cotidianas do homem é que explicam a evolução do Conhecimento Contábil, de forma paralela às modificações experimentadas pelo ambiente econômico, as quais tiveram como resultado, entre outros aspectos, alterações no entendimento da riqueza.

O conceito de riqueza econômica decorre das relações verificadas no ambiente. Assim, é mister saber das relações para, como consequência, saber da riqueza. isto é, alteradas as relações, normalmente ocorrerá uma alteração no valor de uma determinada riqueza, sem que, do ponto de vista físico (matéria ou direito), a riqueza tenha sido necessariamente alterada.

De maneira genérica, o processo de geração, acumulação e distribuição de riqueza não pode ser desvinculado da teia das relações sociais presentes a cada ambiente. É preciso lembrar que relações do tipo, por exemplo, comerciais, são, em essência, relações sociais. Assim, é possível afirmar que a visão contábil da riqueza encontra-se diretamente relacionada com a visão social prevalecente no meio, além de ser dependente dela.

Historicamente, alterações profundas nas relações sociais trazem como consequência, entre outros aspectos, efeitos econômicos, o que implica modificações na riqueza, inclusive na sua mensuração. Exemplos: Renascimento; Grandes Descobertas; Revolução Industrial; Produção em Série; Internet etc.

Ao longo da História, a Contabilidade vem adaptando-se às mudanças verificadas no ambiente sócioeconômico. Essa adaptação serve para comprovar que o conceito de riqueza, de valor das coisas, pode ser modificado com o passar da história, mas a utilidade enxergada na Contabilidade continua a ter a mesma utilidade, apesar das modificações verificadas, quantitativa e qualitativamente, na riqueza, inclusive em virtude de novos entendimentos conceituais. Prova maior do que aqui se afirma é a constatação, ao longo de toda a História da humanidade, da presença de elementos contábeis.

Nesse sentido, um entendimento da história da Contabilidade (uma compreensão do desenvolvimento do Conhecimento Contábil) obriga a um entendimento das próprias condições sociais do homem em todos os seus aspectos, principalmente o econômico e o cultural.

Para comprovar a utilidade da Contabilidade ao longo do tempo, devemos lançar um olhar sobre a história do desenvolvimento contábil *vis-a-vis* com o desenvolvimento sócioeconômico da humanidade.

2.3 AMBIENTE ECONÔMICO NA HISTÓRIA

É preciso esclarecer, antes de tudo, que não se tem aqui a pretensão de escrever uma história da Economia. O objetivo é mais modesto: todavia é apropriado e aderente ao objetivo geral do presente trabalho. O que se pretende é “pinçar” as principais características do ambiente econômico ao longo da história da humanidade para, posteriormente, associá-las

às do ambiente contábil e, por conseguinte, ao próprio desenvolvimento do Conhecimento Contábil.

Tal idéia não é, em si, exótica. Hunt (1981, p. 21) advogando-a, escreve:

O escritor de uma história do pensamento econômico deve, acima de tudo, ter alguns princípios de seletividade. Durante os últimos duzentos anos, muitas centenas de pensadores econômicos escreveram muitos milhares de livros sobre teoria econômica e capitalismo. O historiador contemporâneo, no espaço de um livro, pode, portanto, apresentar somente um limitado número das mais importantes idéias dos mais importantes pensadores.

Por outro lado, a justificativa para lançar o olhar sobre o ambiente econômico antes de fazê-lo em relação ao ambiente contábil, repousa na constatação da natureza do problema contábil (natureza econômica). Assim, à medida que se tem uma visão do ambiente econômico, é possível compreender o ambiente contábil e verificar a constância do *ser útil* da Contabilidade. Em outros termos: se é certo que a Contabilidade tem origem em problema de natureza econômica, o ambiente econômico deve, por conseqüência, influenciar e estar refletido no ambiente contábil. Daí a importância do entendimento, *a priori*, do ambiente econômico.

A opção por uma metodologia de abordagem do ambiente econômico teve por base o pensamento de Hunt (1981, p. 25), que define o sistema econômico segundo o modo de produção, no qual se baseia e, ao mesmo tempo, define o modo de produção como decorrente das forças produtivas e das relações sociais de produção. Veja-se o pensamento do referido autor:

As forças produtivas constituem o que comumente se chamaria a tecnologia produtiva de uma sociedade. Esta tecnologia consiste no estado atual do conhecimento técnico ou produtivo, nas especializações, técnicas organizacionais etc., bem como nas ferramentas, implementos, máquinas e prédios usados na produção. Dentro de qualquer conjunto de forças produtivas, deve-se incorrer em determinados custos necessários à manutenção da existência estimada do sistema. Outros novos recursos, as matérias-primas, devem ser continuamente extraídos da natureza. Maquinaria, ferramentas e outros implementos de produção desgastam-se com o uso e devem ser substituídos. Mais importante ainda é o fato de os seres humanos, que fazem o esforço necessário para assegurar a

disponibilidade das matérias-primas e para transformá-las em produtos acabados, devem ter uma quantidade mínima de alimentos, roupas, moradia etc.

Resguardadas as restrições impostas pelo nível de conhecimento prevalecente em cada época histórica, do qual resulta, em última instância, a organização geral da sociedade, inclusive a do ponto de vista econômico, é possível admitir que a visão de “sistema econômico” acima comentada aplica-se a qualquer momento da História. A partir desta constatação, é possível investigar a evolução das doutrinas econômicas ao longo da história do homem, entendendo-se doutrina econômica segundo a afirmação de Hugon (1992, p. 21): “Uma doutrina econômica constitui, a um só tempo, um projeto de organização econômica de dada sociedade e uma interpretação da atividade econômica de dada época”. E completa: “Numa doutrina, encontram-se idéias morais, posições filosóficas e políticas e atitudes psicológicas, bem como, ainda, subjacentes interesses individuais, interesses de classes ou de nações”.

Lima (1960, p. 8), por sua vez, acrescenta:

A sociedade, complexo de pessoas e coisas, exige necessariamente uma organização, que, orientando a vida coletiva, discipline a atividade dos indivíduos e assegure a distribuição dos bens. Essa organização tem seu ponto básico de articulação no modo pelo qual os homens produzem e possuem e comerciam.

Convém lembrar que o surgimento da Contabilidade exige a presença no ambiente sócioeconômico de determinados conceitos e instrumentos. Entre esses requisitos essenciais ao surgimento da Contabilidade, encontram-se: o entendimento do conceito de valor das coisas, como já comentado, e uma tecnologia de registro.

No que se refere ao entendimento do valor das coisas, recorre-se àquele pensamento de Cerboni, ([sd] apud D’ÁURIA, 1948, p. 5): “O primeiro pensamento que surge da profundidade do espírito humano é o econômico. Nasce com o homem, com ele cresce e nunca o deixa senão à beira do túmulo”. Daí ser possível advogar a idéia de que o sentido

econômico acompanha o homem desde o início da história da humanidade na Terra. Portanto, a utilidade enxergada na contabilidade existe, da mesma forma, desde o início ou, em outros termos, desde o primeiro movimento do homem no sentido da produção e distribuição de riquezas.

Ainda que o conceito de valor das coisas não fosse, no início, o mesmo dos dias atuais, o certo é que já o homem pré-histórico percebeu um sentido de utilidade nos seus bens e, por consequência, a necessidade de “administrá-los”. Nesses termos, o conceito de valor pode ser associado à utilidade proporcionada pelo uso, enquanto o sentido da administração pode ter por objetivo a guarda e manutenção, ou seja, o controle patrimonial.

Quanto à tecnologia de registros, considerando-se o nível geral do conhecimento humano e, por conseguinte, o ferramental disponível em cada época, é aceitável a idéia de que o homem sempre lançou mão daquilo que lhe era mais próximo. Daí o uso de chifres de animais, tábuas de argila, papiros, e toda a evolução até o computador nos dias atuais, conforme consta da literatura contábil. O importante era a existência de informação que possibilitasse a gestão do patrimônio.

O entendimento daquilo que aconteceu ao longo do período pré-histórico, depende fundamentalmente, como já foi dito, do trabalho, principalmente dos arqueólogos. Schmidt (2000, p. 15) afirma: “A história da Contabilidade vem experimentando, nos últimos anos, uma revolução. Recentes trabalhos arqueológicos encontraram vestígios da utilização de sistemas contábeis na pré-história, durante o período mesolítico”.

Voltando à idéia de sistemas econômicos, citamos Sweezy (1976, p. 69), que a defende: “Em toda sociedade, da mais primitiva à mais avançada, é essencial que o trabalho seja aplicado à produção e que os bens sejam distribuídos entre os membros da sociedade. O que se modifica no curso da história é a forma pela qual essas atividades produtivas e distributivas são organizadas e realizadas”.

No mesmo sentido, Méier: Baldwin (1968, p. 195) comentam:

Muitos historiadores econômicos têm afirmado que um país passa por diferentes estágios no decurso de seu desenvolvimento – sendo o estágio definido como ‘uma nova condição concorrendo com uma outra mais antiga’. Adam Smith, por exemplo, empregou a seqüência de caça, pastoral, agrícola, comercial e manufatureira.

Os estágios apontados parecem úteis para, de uma forma genérica, descrever e classificar os ambientes econômicos que podem ser visualizados ao longo da História.

O ambiente econômico, na sua essência, é constituído por relações sócioeconômicas, daí decorrendo o seu nível de complexidade. Assim, nos ambientes mais remotos, cuja característica principal era a simplicidade das relações encontradas, os problemas requeriam soluções igualmente simplistas. Na medida do crescimento e aprofundamento das relações, os problemas apresentam-se mais complexos exigindo novas soluções.

Considerando um ambiente remotíssimo, o qual seria caracterizado (a) pelo isolamento do homem (cada aglomerado social seria composto por uma única família); (b) pelo desconhecimento de técnicas agrícolas (eventualmente o homem se alimenta de frutos e/ou folhas sem, contudo, entender por que esses recursos existem e sem ter a menor idéia a respeito da possibilidade da reprodução dos mesmos, daí a condição de nômade); (c) pela sobrevivência mantida à custa da caça (esta atividade ocorre de forma quase que instintiva), as relações sociais são travadas exclusivamente entre os integrantes da própria família, a riqueza pode ser encontrada nos instrumentos de caça, em eventuais estoques de alimentos, por exemplo.

Mesmo em um ambiente possuindo tais características, e a simplicidade decorrente das relações sociais ali existentes, é possível pensar em alguém com preocupações de “registrar” o seu patrimônio, usando para tanto o ferramental e o conhecimento disponível, como figuras, desenhos e traços, tudo com o intuito de “saber” a respeito das armas de que

pode dispor, ou de qual arma é mais apropriada para caçar determinado animal, ou ainda para “legar” ao filho.

De uma outra forma, independentemente do fato de tratarmos de um ambiente sócioeconômico simplista, se o homem conseguia nesse ambiente enxergar utilidade nos seus instrumentos de caça, então é possível reconhecer que ele, mesmo que intuitivamente, atribuía valor a tais instrumentos. Assim, é possível, da mesma forma, dizer que existia um “patrimônio” e, por conseqüência, a necessidade de conhecê-lo para usufruir os seus benefícios. Isso implica, então, a possibilidade de aplicar a Contabilidade.

Já foi comentada a dificuldade de uma abordagem de períodos históricos que compõe a fase chamada de “Pré-História”. Esta é a opinião de Abrão (1999, p. 9):

É difícil precisar o instante – se é que houve um – em que a história do pensamento começou. Poder-se-ia considerar, talvez, os mitos e as lendas que nos chegaram como primeiras tentativas de explicação do mundo e de seus fenômenos, mas essa seria uma empresa arriscada. Essa face da aventura humana perdeu-se em milênios de caminhada, e hoje, envolta em mistérios, pouco ajuda a elucidar como o homem iniciou a jornada que o acabaria levando à filosofia e à ciência.

O mesmo autor completa:

Para resolver esse impasse, estudiosos e especialistas elegeram como ponto de partida os séculos VI e V antes de Cristo. Nesse período, testemunha do surgimento de homens como Sócrates (Grécia), Buda (Índia) e Lao-tsé (China), toma forma um pensamento mais aberto à nossa compreensão, o qual, herdeiro das tradições culturais de um passado ainda mais remoto, é também marco de uma etapa que levaria o homem a procurar o sentido do mundo e da vida na própria realidade, na própria natureza. É o momento em que os deuses vão perdendo seu papel como origem de todas as coisas, e que o raciocínio passa a ocupar o espaço antes destinado ao mito. É o que fazem, por exemplo, os pensadores que viviam nas colônias gregas da Jônia, em meados do século VI a.C. E a partir daí nasce o que mais tarde seria conhecido como filosofia ocidental.

Tratando do pensamento econômico da Antiguidade, Hugon (1992, p. 30)

esclarece:

Do século XII ao VIII antes da nossa era, conheceu a Grécia, tão-somente, uma vida econômica doméstica. Mas, após essa época, chamada ‘homérica’,

no período clássico do século V e, mais ainda, na era helênica dos séculos IV e III a.C., observa-se o desenvolvimento de uma vida econômica propriamente dita, ou seja, de *uma vida econômica de trocas*.

Respeitada a cultura geral que, em cada época, prevaleceu nas distintas localidades do nosso planeta, especialmente no que se refere ao entendimento filosófico, é possível admitir que o desenvolvimento econômico ocorreu, mundo afora, mais ou menos no mesmo sentido: partindo-se de uma economia doméstica, chega-se, via aprofundamento das relações sócioeconômicas e ampliação do conhecimento geral, a uma economia de trocas.

A referência ao entendimento filosófico repousa na importância que a Filosofia exerceu, especialmente na Antiguidade, na vida dos povos. O pensamento de Platão, citado por Hugon (1992, p. 32), expressa de maneira adequada esse entendimento: “O ouro e a virtude são como pesos colocados nos pratos de uma balança, de tal modo que um não pode subir sem que desça o outro”.

Com base em princípios filosóficos dessa natureza, é que preocupações com a riqueza eram precedidas de preocupações espiritualistas e biológicas. Quer dizer: primeiro a alma, depois o corpo e, finalmente, a riqueza. Apesar do pensamento filosófico, o desenvolvimento econômico (da riqueza) ocorria e clamava por cuidados, do ponto de vista do conhecimento.

Nesse contexto, muitos foram os fatores impulsionadores, tais como: aprimoramento de técnicas agrícolas, navegação, moeda, impressão, manufatura, crédito, produção em série, sociedades anônimas, internet etc. Cabe lembrar que, a cada novo “impulso”, as relações sócioeconômicas eram atingidas, muitas vezes afetando o conceito de riqueza.

De impulso em impulso, chega-se à Idade Média. Então é possível visualizar mais nitidamente os modos de produção prevalentes, suas principais características e seus pilares de sustentação. Cabe, por este prisma, focar em primeiro lugar o Feudalismo.

Concordamos com Hunt (1981, p. 29) que afirma:

O declínio da parte ocidental do velho Império Romano deixou a Europa sem as leis e a proteção que o Império oferecia. O vácuo foi preenchido pela criação de uma hierarquia feudal na qual o servo ou camponês era protegido pelos senhores feudais, que, por sua vez, deviam fidelidade e eram protegidos por senhores mais poderosos. Assim se estruturava o sistema, indo até o Rei.

Quanto às principais características desse sistema, Hugon (1992, p. 45) especifica:

A produção é quase que exclusivamente rural e as trocas, insignificantes e na maioria das vezes familiares, jamais ultrapassando o quadro local: é à sombra do castelo senhorial que a vida econômica transcorre. Sofrível o estado dos meios materiais de troca: as grandiosas estradas romanas, mal conservadas, tornam-se logo intransitáveis. E rudimentares também são os meios jurídicos de troca: a moeda é de mau quilate e de circulação restrita.

Deve ser notado que, a rigor, mesmo com uma certa organização político-social, pouco havia mudado, desde a Idade Antiga, no que diz respeito ao modo de produção em vigência. É possível atribuir parte desse pouco desenvolvimento à ausência de um ordenamento jurídico estruturado, já que, no Feudalismo, as decisões quanto a direitos e obrigações eram tomadas com base muito mais no costume ou na visão do senhor feudal, que na Lei.

Veja-se o que aconteceu durante o período feudal, conforme documentam Pedro; Coulon (2003):

Os camponeses, anteriormente colonos e escravos, transformaram-se em servos da gleba (presos a terra) ou vilões (livres), dependentes do senhor que detinha o poder de proteger, de julgar, de punir e de arrecadar impostos, tendo em vista a fragmentação do poder público. Estavam submetidos a uma série de encargos e sujeições considerados infames, como as corvéias, as banalidades, o direito de consórcio e a impossibilidade de abandonar o domínio sem autorização.

No mesmo sentido, consta no texto Absolutismo (disponível em www.sambaray.vilabol.uol.com.br, acessado em: 06/08/2003): "Cada senhor feudal era a

única autoridade do feudo. Seu poder estava baseado na força do costume. isto é, no direito consuetudinário e na força militar de cada senhor”.

Mesmo diante das precárias condições estruturais ambientais e dos instrumentos econômicos, e mesmo se considerando a inexistência de códigos de leis. é possível atribuir às relações sócioeconômicas da época um obrigatório sentido de controle e de prestação de contas, porque a proteção recebida pelos camponeses precisava ser “saldada” perante o senhor feudal. Tal pagamento era efetuado em dinheiro (moeda), prestação de serviços, mercadorias (alimentos) e, até mesmo, fidelidade militar.

Se considerássemos que a maior parte da população cuidava do cultivo da terra e que o produto desse trabalho precisava ser suficiente tanto para satisfazer às necessidades individuais (familiares) quanto para cumprir as suas obrigações perante o senhor feudal, aceitaríamos a idéia de informações a respeito da riqueza, no mínimo para que se cumprissem as seguintes finalidades:

- o produtor – camponês – soubesse quanto havia produzido;
- o produtor identificasse as necessidades (custos), do ponto de vista individual. para a manutenção do seu trabalho;
- o senhor feudal pudesse avaliar quanto tinha “a receber”;
- se soubessem quais os pagamentos já realizados.

O conhecimento, já dissemos, é fruto da realidade. A dedicação quase exclusiva à atividade agrícola, fez o homem entender os “mistérios da terra”. Um dos resultados dessa compreensão foi o sistema de plantio de três campos. Para assegurar a produtividade da terra, a área propícia à agricultura era dividida em três campos, de modo que houvesse uma alternância entre a utilização de cada campo e alternância, a cada cultivo, entre a utilização dos campos e o ócio (descanso) de um deles.

Do novo sistema de plantio resultou uma produtividade que, além da compensação dos “custos” de produção e daquilo que era “devido” ao senhor feudal, gerava um excedente que conduziu ao aumento das transações comerciais. Hunt (1981, p. 32) afirma: “Muitos historiadores sustentam que a disseminação do comércio foi a mais importante força isolada para a desintegração do feudalismo medieval”.

Adicionalmente ao ganho de produtividade que resultou da inovação nas técnicas agrícolas, outras alterações, com efeitos no sistema econômico como um todo, ocorreram ao mesmo tempo, como foi verificado no sistema de transporte (carroça de quatro rodas), o que reduziu o “custo” de transporte de pessoas e de cargas.

A atividade de manufatura, até então incipiente e de pouca importância para o sistema econômico, passou a ser uma alternativa para a aplicação do excedente gerado na atividade agrícola. Contudo, não se pode esquecer que, se resultavam da atividade agrícola mercadorias para a comercialização, da atividade manufatureira, do mesmo modo, resultavam mercadorias que precisavam ser comercializadas. A questão era que o “mercado” local não absorvia toda essa produção. Daí o impulso para o desenvolvimento do comércio a longa distância.

A geração de excedentes, da agricultura e da manufatura, induziu os produtores a buscarem meios para o escoamento da produção. Um dos meios encontrados era uma espécie de “feira” para onde se deslocavam produtores e compradores. Tal convergência fez surgir cidades comerciais, onde se verificaram algumas inovações, tais como: sistemas de troca de moedas (câmbio) e concessão de crédito.

Algumas perguntas cabem, quanto ao período histórico aqui contemplado, destacando-se entre elas: (a) Como medir a produtividade? Afinal, só é possível saber que a aplicação de determinada técnica de produção (agrícola) é mais eficiente que outra, se forem efetuados e comparados registros relativos ao resultado do plantio das técnicas alternativas;

(b) Como controlar dívidas e obrigações, tendo em vista a disponibilidade de crédito?; (c) Qual o limite para se aceitar ou rejeitar o valor de troca oferecido pelo mercado para uma determinada mercadoria?

O certo é que a acumulação de riquezas decorrentes da produtividade alcançada com a nova técnica de plantio permitiu que se trafegasse de um ambiente econômico preponderantemente agrícola para um outro ambiente econômico, este voltado à manufatura. Estavam, ao mesmo tempo, fincadas as bases do sistema de produção denominado de capitalista.

Ainda pela ótica de Hunt (1981, p. 31), “ironicamente, os aumentos de produtividade agrícola constituíram o ímpeto original para uma série de profundas mudanças, ocorridas ao longo de vários séculos, e que resultaram na dissolução do feudalismo medieval e no início do capitalismo”.

Naturalmente não se pode fixar uma data precisa para demarcar a extinção completa do sistema feudal e do nascimento do capitalismo. Nesse sentido, Méier; Baldwin (1968, p. 201) opinam: “Afirma-se, comumente, que a Revolução Industrial transformou a Grã-Bretanha entre 1760 e 1830. Porém, as revoluções econômicas, diferentemente das revoluções políticas, são difíceis de serem datadas e não podem ser confinadas dentro de limites precisos de tempo”.

Uma fase que é apontada como transitória entre o feudalismo e o capitalismo é o mercantilismo, que é definido por Hugon (1992, p. 59) como o “conjunto de idéias e práticas econômicas que floresceram, na Europa, entre 1450 e 1750”.

Faz parte desse conjunto de idéias o Renascimento italiano, que abrangeu toda uma (re)discussão e a criação de um novo espírito em torno da Ciências e das artes, especialmente a literatura.

Ainda com Hugon (1992, p. 60),

Este olhar da humanidade, durante tanto tempo voltado para a perfeição do passado, se volta resolutamente para o futuro com Bacon e Descartes. Esta evolução do pensamento desenvolve ao mesmo tempo no homem da Renascença a curiosidade do saber e um ideal novo de bem-estar, de consumo, de luxo. São condições favoráveis ao progresso econômico sob várias formas.

Um dos produtos do avanço do conhecimento científico dessa época foi a modernização dos meios de navegação, o que abriu as portas para o período das grandes descobertas. Tal período conduziu à expansão do mundo conhecido e ao redesenho das fronteiras geográficas. O primeiro aspecto fez crescer o volume de transações comerciais; já o segundo resultou em um processo de transferência de riquezas das colônias para as cortes.

Toda essa ebulição exigia uma nova ordem político-social. Essa exigência foi atendida com o surgimento do Estado Moderno, que se caracterizou, entre outros aspectos, pelo fato de a autoridade encontrar-se efetivamente centralizada no Rei, em substituição ao sistema de feudos, no qual, apesar do Rei, a autoridade era, por assim dizer, muitíssimo descentralizada. Uma das vantagens advindas do Estado Moderno, foi a estruturação de um ordenamento jurídico, no âmbito do qual, direitos e obrigações deixavam de depender dos costumes.

Do estabelecimento de um ordenamento jurídico resulta a presença mais constante no meio econômico de contratos, com base nos quais, transações eram realizadas. A verificação do cumprimento das cláusulas contratuais exige o registro adequado dos direitos e obrigações ali previstos.

Finalmente, no bojo de todos os efeitos econômicos que o mundo passava, o eixo central do processo de produção foi mudado da agricultura para a manufatura.

O surgimento do capitalismo tem sido apontado por muitos historiadores da Contabilidade como um fator que deu impulso ao desenvolvimento do conhecimento nesta área. Historiadores outros, no entanto, afirmam que o desenvolvimento do capitalismo só foi possível porque se apoiou na Contabilidade. Talvez a verdade não se encontre em nenhum dos

extremos. É certo que o capitalismo alterou profundamente as relações sócioeconômicas até então experimentadas com o Feudalismo, o que implica o surgimento de novos problemas, exigindo respostas da Contabilidade. Novas respostas, por sua vez, podem representar o início de novos problemas. Tem-se assim o círculo formado, dentro do qual um processo alimenta o outro. Apesar do posicionamento que se queira assumir, é preciso, portanto, investigar as principais características desse sistema de produção.

É de se compreender que a idéia de geração de riquezas caminha de mãos dadas com a idéia de lucros e, nas palavras de alguns economistas, de “apropriação da riqueza”. Já livres das amarras das idéias filosóficas da Idade Antiga e, agora, gozando uma certa liberdade em relação às idéias da Igreja Católica, a idéia de lucros podia direcionar o leme dos acontecimentos e, por conseguinte, do aproveitamento das inovações tecnológicas.

Olhando por esta ótica, Méier; Baldwin (1968, p. 223) são da seguinte opinião: “Se as inovações industriais não tivessem sido adotadas comercialmente, não teriam qualquer importância econômica. Não é a descoberta científica de uma nova técnica, mas a utilização do avanço tecnológico o que realmente importa para o desenvolvimento”.

Sweezy (1976, p. 85), por sua vez, acrescenta: “O capitalismo implica a produção de mercadorias”. E completa, “Na produção de mercadorias simples, a que dedicamos tanto da nossa atenção, cada produtor possui e opera seus próprios meios de produção: no capitalismo, a propriedade desses meios está nas mãos de um grupo de pessoas, ao passo que o trabalho é executado por outras”.

Essa visão implica, entre outros fatores, a existência de relações entre todos aqueles envolvidos no sistema econômico, os quais, de alguma forma, comercializam mercadorias, destacando-se no contexto o trabalho também como uma mercadoria. Tais relações reclamam a existência de instrumentos que permitam a manutenção da estabilidade do sistema.

Nesse sentido vem à baila a crítica de Hunt (1981, p. 26):

O capitalismo é caracterizado por quatro conjuntos de esquemas institucionais e comportamentais: produção de mercadorias, orientada pelo mercado; propriedade privada dos meios de produção; um grande segmento da população que não pode existir, a não ser que venda sua força de trabalho no mercado; e comportamento individualista, aquisitivo, maximizador, da maioria dos indivíduos dentro do sistema econômico.

Este sistema, com alicerce nas relações de produção, com a conseqüente comercialização de mercadorias e funcionamento fixado por relações de mercado, veio alterar profundamente as relações sócioeconômicas até então vigentes. Tais alterações só se tornaram factíveis ao passo da existência de instrumentos que permitissem uma manutenção estável dos direitos e obrigações inerentes a tais relações.

A partir daí, o próprio sistema cuidou de aperfeiçoar os seus instrumentos, criando aqueles necessários ao seu fortalecimento e progresso, o que inclui, do ponto de vista de instrumentos financeiros, as sociedades de capital (sociedades anônimas), a expansão do crédito, a paridade de moedas, entre outros.

Como é destacado por Lima (1960, p. 10), “Há, conseqüentemente, um processo histórico na organização e transformação das sociedades, cujo ponto de referência são as relações que entre os indivíduos se estabelecem, ao se lançarem à tarefa de produzir os bens destinados à satisfação das necessidades sociais”. Como resultado dessa espécie de pacto organizacional, sai o aprofundamento da complexidade das relações sociais.

Como já foi afirmado, se é certo que o problema objeto das preocupações do Conhecimento Contábil tem natureza econômica, residindo aí a sua origem, as alterações verificadas no sistema econômico ao longo da História têm que apresentar, obrigatoriamente, uma resposta por parte do Conhecimento Contábil. Busca-se no próximo tópico, verificar essas respostas.

2.4 AMBIENTE CONTÁBIL NA HISTÓRIA

Fixar uma data que sirva como marco inicial da história da Contabilidade, é algo que não se pode fazer com precisão. Talvez isto fosse possível, desde que se soubesse, sem margens para refutação, a data em que o primeiro homem assimilou a noção de valor das coisas. Isto, porque a Contabilidade só faz sentido em ambiente onde exista a noção de valor das coisas.

Por sua vez, a noção de valor das coisas, ou seja, de um sentido econômico, só adquire consistência dentro de um ambiente social, no âmbito do qual o homem concorra com seus pares à busca da aquisição e da utilização dos recursos disponíveis, já que o estabelecimento de um valor econômico, em relação a qualquer recurso, se for efetuado de forma unilateral, não apresenta, a rigor, nenhum significado.

Tratando da origem da Contabilidade, Iudícibus (1987, p. 29) afirma:

Não é descabido afirmar-se que a noção de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do *homo sapiens*. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4000 anos a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade.

Mesmo diante de dificuldades para entendimento do passado, não se pode deixar de dedicar esforços neste sentido, para uma melhor compreensão do presente e, em seguida, para a preparação do futuro. Schmidt (2000, p. 11) defende:

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 de que o presente é um prolongamento do passado, assim com o futuro está na clara compreensão do presente, a única forma de antever o futuro está na clara compreensão do presente, que somente será possível a partir do entendimento de uma parcela significativa de 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.

Apesar das incertezas que nos trazem os períodos mais remotos, o certo é que é possível defender o nascimento do Conhecimento Contábil muitos séculos antes do nascimento de Jesus Cristo. Nesse sentido, D'Áuria (1948, p. 14) nos traz:

O mais antigo vestígio de sinais, documentado, é representado por uma lâmina de chifre de rena, com duas faces lisas, em que se notam duas séries de linhas transversais, eqüidistantes, e cujos bordos estão marcados com cortes mais profundos, deduzindo-se que tais linhas eram sinais de numeração e contabilidade. É da *idade da pedra* este instrumento de registro, o qual foi encontrado, nos meados do século XIX, em uma funerária, na localidade de *Aurignac* (Garona-França).

Por um lado, certamente nunca se saberá o efetivo significado daquele material. Já que tudo o que é possível definir quanto a tal significado são conjecturas e hipóteses de prova difícil, se não impossível. Por outro lado, é irrefutável a constatação de que, já naquela época (Idade da Pedra), existia uma tecnologia de registro. Considerando-se que essa tecnologia é um dos requisitos essenciais para a existência da Contabilidade, é possível defender a idéia da possível existência de “registros contábeis” desde então.

Ao mesmo tempo, é de se entender que não se faz registro a troco de nada. Portanto, a existência dele é indício de que se buscava ter notícias de algum bem, seja para controle, seja para prestação de contas, isto é, para empreender ações administrativas a respeito do mesmo.

Exemplos de registros podem ser encontrados em épocas remotíssimas. (D'ÁURIA, 1948) discorre a respeito de alguns registros encontrados nas seguintes civilizações: Índia (6.000 anos a.C.); China (2.356 anos a.C.); Egito (5.000 anos a.C.); Caldéia e Assíria (5.000 anos a.C.); Fenícia (1.000 anos a.C.); Israel (1.000 anos a.C.); Pérsia (500 anos a.C.).

Negra; Negra (2000, p. 115), abordando a Contabilidade no Império Inca, afirmam: “Na falta de um registro escrito, os Incas se valiam de instrumentos mnemotécnicos conhecidos como *Kipu*”, e explicam: “Os *Kipus* são cordas coloridas constituídas por um

cordão de pouco mais de um metro de comprimento, que se segurava na posição horizontal. Desse cordão pendiam diversos cordões em posição vertical com nós de torções variadas”. Na opinião dos referidos autores, os Kipus eram usados, entre outras utilidades, para se efetuar registros contábeis.

Contudo, não se pode esquecer que, em épocas tão distantes, dado o isolamento em que vivia o homem, não existia ainda uma ordem político-social definida entre os povos, ordem esta baseada em uma sociedade de direito. A respeito do assunto, Lima (1960, p. 7) faz o seguinte comentário: “Direito não haveria sem sociedade, que é a convivência dos indivíduos concretizada num conjunto de relações por intermédio das quais eles se ligam e se organizam”. Daí ser necessário vencer a barreira do isolamento para fazer surgir uma ordem.

O homem, cada vez menos isolado, amplia em quantidade e possivelmente em qualidade, as suas relações sociais. Diante do aprofundamento das relações sociais, a definição de uma ordem político-social, a qual inclui conceitos como “coisa pública”, “Estado” etc., não demoraria e, até mesmo, apresentava-se como requisito para a continuação do desenvolvimento do próprio homem, inclusive do ponto de vista econômico.

Portanto, forma-se uma ordem político-social, antes mesmo da configuração de uma ordem econômica. A ausência, *a priori*, do sentido econômico justifica-se como reflexo da visão espiritualista que prevalecia naquela época. Não obstante, a organização do Estado, como consequência do estabelecimento de uma ordem político-social, não poderia prescindir do elemento econômico. Em outras palavras: a formação do Estado obrigava a formação de um patrimônio o que, finalmente, obrigava a presença da Contabilidade. Daí as referências contábeis relacionadas com aquela época histórica aparecerem vinculadas, principalmente, à coisa pública.

A partir da organização (ou pelo menos de um certo sentido de organização) político-social, dois povos merecem uma atenção especial, em virtude das suas conquistas.

tanto territoriais, quanto no campo do conhecimento, sem que seja possível medir com exatidão a influência de uma na outra: os Gregos e os Romanos.

Quanto aos Gregos, se sabe da organização do Estado, o que implica organização de toda a administração pública. Em linhas gerais, os relatos a respeito da essência da administração pública dos Gregos tornam-na bastante similar às administrações contemporâneas: orçamento público, administração das receitas, administração das despesas. Cabe destacar que tal administração funcionava à base de registros contábeis.

A existência de um Estado organizado, cuja administração tem alicerce em um orçamento, o que implica a arrecadação de receitas, nos induz a concluir pela existência de algum tipo de atividade econômica, da qual sejam extraídas aquelas receitas. E essa atividade econômica efetivamente existia na Grécia antiga, tanto na forma comercial (a predominante) quanto na forma manufatureira.

D'Áuria (1948, p. 24) relata estes fatos: “até meados do VIII século, a Grécia recebia do exterior os artigos de alimentação e outros, e nada vendia. No século seguinte, começou a fabricar os objetos de que necessitava, fazendo rápidos progressos. Começou, então, a exportar. Foi, assim, que apareceram suas primeiras moedas”.

O empreendimento de atividades desse tipo, as quais envolvem riqueza (patrimônio), obriga a um senso de administração. Este, por sua vez, requer informações para atingir os seus fins. Assim, ainda que fosse pouco divulgada (haja vista a predominância do sentido de coletivo sobre o individual) a Contabilidade, além da coisa pública, tinha razões suficientes para alcançar a coisa privada na Grécia antiga.

Entre os Gregos, desde o século V a.C., lançamentos diários e em ordem cronológica eram efetuados em pedras de mármore, placas de madeira ou papiros. Tais lançamentos eram referentes a tributos pagos e devidos, existindo indícios de previsão da arrecadação dos templos. Havia uma figura importante, a do ‘trapezista’, que fazia o câmbio

entre as moedas, anotando em livros diários a moeda original da transação e em livros razão, as mesmas transações já convertidas em dracma ou em estater, que eram as moedas utilizadas em Atenas e as mais estáveis em relação às demais, isto de acordo com Gergull (2000, p. 177).

Na falta de elementos mais objetivos que possam ser usados como comprovação, o que se faz é conjecturar. Nesse sentido, vamos encontrar em D'Áuria (1948, p. 23) a seguinte informação:

As notícias escassas sobre a prática da contabilidade na civilização elênica têm levado os historiadores a conjecturar a respeito das formas desta disciplina no longo período de nove séculos, isto é, desde a época homérica até o advento da era cristã. Mas, a organização estatal da Grécia antiga e das famílias que constituíam a sua organização administrativa, só seria possível com o auxílio do registro dos fatos econômicos e financeiros. Testemunha esta suposição à existência das *medidas, da moeda e do crédito*, a respeito do que há notícias mais positivas.

Quanto aos Romanos, em virtude da grandiosidade do Estado, é de se entender a força da organização e da prática da administração pública, da qual era aquele povo dotado. Nesse sentido, as informações que se tem a respeito da Contabilidade estão, da mesma forma que no caso grego, exclusivamente voltadas para a área pública.

Gergull (2000, p. 177) afirma: “No Estado Romano, fundado no século VII a.C., a Contabilidade desenvolveu-se principalmente no setor das finanças públicas. Porém chamada igualmente a regular as relações privadas, era muito respeitada entre eles, e os lançamentos eram tidos como importantes provas em juízo”.

O que se percebe é o desenvolvimento da Contabilidade, de forma efetiva, acompanha o desenvolvimento da atividade econômica, servindo tal fato para comprovar a origem desse Conhecimento. Deve ser percebido que a atividade econômica, desde a Pré-História até a Idade Antiga, era desenvolvida via processos simples e mantida por relações sociais pouco complexas (veja o tópico anterior). Dai a necessidade de uma contabilidade cuja presença não era notada de forma vistosa, portanto, de procedimentos simples.

A organização do Estado, que é caracterizado pela complexidade das suas relações primárias, isto é, com o "povo", seja quanto ao aspecto jurídico, seja quanto aos aspectos econômicos, tudo voltado para a administração da coisa pública, exigiu, então, uma presença mais forte da Contabilidade, o que justifica os indícios e as provas encontradas na história de elementos contábeis na área pública e ausência deles na área privada.

Todavia, convém chamar a atenção para o fato de que como justificativa da necessidade, da origem e do desenvolvimento do Conhecimento Contábil, é irrelevante se tal desenvolvimento ocorreu prioritariamente na área pública ou na área privada, já que a essência do objeto de preocupação é a mesma, a saber: um patrimônio econômico.

À medida que nos afastamos das épocas mais remotas e nos aproximamos da contemporaneidade, quando, do ponto de vista histórico, se consegue visualizar com mais nitidez a ordem econômica prevalecente, fica mais evidente o desenvolvimento do Conhecimento Contábil como resposta ao desenvolvimento econômico dos povos.

Para um resumo desse relacionamento, é de boa ordem seguir o pensamento de Edwards (1989, p. 9), que aborda a história da Contabilidade segmentando-a em quatro períodos distintos, a saber:

- Período pré-capitalista – do ano 4000 a.C. até o ano 1000 d.C.;
- Período do capitalismo comercial – do ano 1000 d.C. até o ano 1760 d.C.;
- Período do capitalismo industrial – do ano 1760 d.C. até o ano 1830 d.C.;
- Período do capitalismo financeiro – do ano 1830 d.C. até os nossos dias.

Percebe-se que o autor não considera a história da Contabilidade acontecida antes do ano 4000 a.C. o que se encontra de acordo com o pensamento de outros estudiosos do assunto, como é o caso de Iudícibus, citado linhas atrás. Esse limite inferior possivelmente repousa na ausência de elementos de pesquisa. Contudo, não implica a inexistência da percepção da utilidade da contabilidade em períodos anteriores.

Deixando de lado a história anterior ao ano 4.000 a.C., cabe verificar a utilidade que foi encontrada para a Contabilidade, e caracteres econômicos presentes ao ambiente, ao longo de cada período.

- Período pré-capitalista

A atividade econômica desse período pode ser entendida como quase inteiramente relacionada com a prática do comércio, porque a atividade de transformação era insignificante, do ponto de vista econômico. O grande centro de comércio era a região do vale da Mesopotâmia, com extenso comércio interno e externo.

A rigor, o exercício da atividade comercial necessita, apenas do conhecimento de práticas comerciais. Não obstante, um dos frutos de um comércio ativo é a geração de riquezas. Daí a necessidade, também, da gestão dessa riqueza. Donde é possível deduzir que a utilidade encontrada no Conhecimento Contábil estava relacionada com aquela necessidade.

Os donos das riquezas naquela época eram, ao mesmo tempo, donos do poder, sendo este exercido, principalmente, por políticos, religiosos e militares. Daí resulta que os principais registros contábeis de que se tem notícia daquela época, tratavam da riqueza relacionada com rebanhos, terras, armas e gastos públicos.

Finalmente, é de se chamar a atenção para o fato de que, no período em foco, a sociedade, quase de uma forma geral, era iletrada. Portanto, os registros contábeis iniciais eram efetuados de uma maneira primitiva, com preocupação nitidamente quantitativa, quase sempre na forma de inventários, o que era condizente com o conhecimento da própria sociedade.

Assim, a tecnologia de registro consistia no uso de cordas, nas quais eram feitos nós para registro da quantidade do bem, tábuas de barro etc. O desenvolvimento dessa tecnologia ocorria, naturalmente, ao mesmo tempo do desenvolvimento do nível de

conhecimento geral da sociedade, até que se atingisse, por exemplo, o uso de inscrições em papiros.

- Período do capitalismo comercial

A base da atividade econômica, ao longo desse período, ainda era o comércio. Quanto a esse tempo, nenhuma notícia se tem de atividade de transformação. Do mesmo modo, a despeito do uso de moedas, a cessão de crédito ainda não era prática comum.

Mesmo assim, a atividade comercial tornou-se muito mais acentuada. Podemos afirmá-lo, se for comparada com o nível da atividade do período anterior. Uma das razões para o crescimento da atividade comercial foi o investimento em estoques para comercialização. As incertezas presentes ao ambiente resultavam, com poucas exceções, em investimento de curto prazo. Portanto, a ausência de investimentos em ativos fixos é uma marca desse período.

O comércio da Mesopotâmia, durante e após o período das cruzadas, foi levado à Europa. Nesse sentido, Gênova e Veneza se transformaram no centro de intermediação de comércio entre o Oriente e o resto da Europa.

Daí em diante, particularmente na Inglaterra, começou a ser estabelecida uma nova ordem sócioeconômica, da qual resultou, entre outros aspectos, uma classe social denominada burguesia.

O desenvolvimento da sociedade, inclusive do ponto de vista do conhecimento; o novo ambiente sócioeconômico resultante daquele desenvolvimento, no interior do qual fervia a atividade comercial e eram plantadas as primeiras sementes daquilo que seria chamado mais tarde de revolução industrial, trouxe para a atividade econômica, no que diz respeito à geração de riquezas, uma complexidade nas relações até então não conhecida.

Nesse ambiente, a Contabilidade foi levada a um processo de aperfeiçoamento, do qual resultou aquele que sem exagero pode ser apontado como o maior “salto” do Conhecimento Contábil: o sistema de registros por partidas dobradas.

O surgimento do sistema de registros por partidas dobradas, tendo-se em conta o nível de conhecimento geral da época, é possível ter surgido em algum momento entre o século XIII e o século XV. A complexidade das relações sócioeconômicas pode ser apontada como o fator impulsionador para o surgimento de tal método, o qual se tornou popular através da obra de Luca Pacioli, publicada em 1494.

Vejam-se, a respeito disso, as palavras de Estrada (1996, p. 15):

Segundo as provas encontradas até o presente, a aplicação completa daquela forma de registro conhecida inicialmente como ‘veneziana’, na Itália, e como ‘italiana’ no resto da Europa, para finalmente ser designada como ‘método das partidas dobradas’, deve ter iniciado no meio do século que vai de 1250 a 1300, ou seja, na segunda metade da Idade Média.

Como se percebe, uma das conseqüências das mudanças sócioeconômicas verificadas no ambiente foi à intensificação quantitativa e qualitativa das relações envolvendo a riqueza gerada pela atividade econômica. A mudança verificada naquelas relações exigiu novas respostas do Conhecimento Contábil.

O fato de respostas terem sido exigidas do Conhecimento Contábil permite concluir que a utilidade vista na Contabilidade continuou sendo exatamente a mesma, isto é, ferramenta de emprego apropriado na gestão da riqueza. Se isto não ocorresse assim, certamente um outro conhecimento teria ocupado o espaço até então pertencente à Contabilidade.

- Período do capitalismo industrial

Ao longo de todo o período econômico que teve o comércio como base, a riqueza gerada tinha como fonte a terra, pelo fato de as transações comerciais envolverem, quase

exclusivamente, especiarias, animais e minério bruto. Esse sentido de geração de riquezas foi dramaticamente modificado com a Revolução Industrial.

Entre as principais características sócioeconômicas do período do capitalismo industrial temos: o uso de minério de ferro de alta qualidade (refinado), para dar sustento a atividade industrial; a abundância de mão-de-obra, como conseqüência do baixo índice de mortalidade infantil e da exaustão do sistema feudal, o que transferiu um grande número de pessoas do campo para a cidade; a concepção e desenvolvimento de sistemas fabris; e uma maior disponibilidade de capital.

Como resultado daquelas condições, a fábrica, em comparação com a terra, transformou-se em uma fonte de maiores lucros. Ao mesmo tempo, novos problemas foram acrescentados à atividade econômica, destacando-se como um dos principais a necessidade de determinar o custo daquilo que era produzido, já que tal medida era requisito para a mensuração do próprio lucro.

Do ponto de vista do Conhecimento Contábil, as necessidades oriundas do avanço da Revolução Industrial serviram para corroborar e sedimentar a valia do sistema de registros por partidas dobradas, haja vista a qualidade da informação que dele resultava e, por conseqüência, o crescimento do grau de confiança que podia ser atribuído a esta informação, no sentido da gestão da riqueza e ao cumprimento das obrigações decorrentes das relações inerentes à formação daquela mesma riqueza.

Um outro aspecto foi a necessidade do desenvolvimento de tecnologias que permitissem o cálculo do custo do processo de transformação e, por conseguinte, dos produtos resultantes daquele processo.

É possível, portanto, advogar que a Contabilidade continuava a ser usada em razão da mesma utilidade que nela foi encontrada desde o período chamado de pré-capitalista.

- Período do capitalismo financeiro

Certamente, no período do capitalismo financeiro, o qual se arrasta até os dias atuais, o Conhecimento Contábil conheceu seus maiores problemas, isto como decorrência do acentuado grau de complexidade presente às relações sociais, políticas e econômicas.

Uma das questões resultantes da Revolução Industrial foi a demanda de investimentos voltados para a construção de uma estrutura que viabilizasse o progresso contínuo da atividade econômica - o que pode ser traduzido como a garantia de uma constante e crescente geração de riquezas. Um exemplo importante da tentativa de atendimento daquela demanda foi à construção de grandes ferrovias.

Investimentos daquela natureza requerem um aporte grande de capital e, em muitas situações, apresentam retorno a longo prazo, diferentemente do *status* até então conhecido. Em tal cenário, ganha força o mercado acionário, na qualidade de instrumento capaz de direcionar a poupança particular para o atendimento da demanda existente.

Entre muitas características que podem ser apontadas como inerentes a um mercado de valores mobiliários, é possível apontar as seguintes:

- O distanciamento de parte dos donos do capital da gestão do negócio;
- A necessidade de cálculo periódico do lucro da atividade econômica particular;
- A disponibilização de informações a respeito da atividade econômica particular.

Em tal contexto, ganha importância a questão das demonstrações contábeis, tanto no que diz respeito à forma quanto no que se refere ao conteúdo. Um reflexo importante dessa questão é o problema da avaliação de ativos, nela embutido, por exemplo, a depreciação de ativos fixos. A crise que abalou o mercado acionário dos Estados Unidos em 1929, com conseqüências para a economia mundial, por conta da importância econômica daquele país, serviu para reforçar, naquele momento, a importância das demonstrações contábeis e, assim,

deixou evidente uma necessidade de regulamentação das práticas contábeis de que resultavam aquelas demonstrações.

O processo econômico de geração e apropriação de riquezas, amparado pelo crescente desenvolvimento tecnológico, acrescentou, ao longo desse período, novos problemas que vieram a exigir respostas do Conhecimento Contábil, como, por exemplo, a criação de instrumentos financeiros, o uso intensivo de ativos intangíveis e a visão do “conhecimento” como principal fator gerador de riquezas.

O crescimento da importância do mercado de valores mobiliários para o desenvolvimento da economia, de modo especial em países como os Estados Unidos e a Inglaterra, pôs em evidência os profissionais de finanças e, de certa forma, em confronto as teorias desenvolvidas no âmbito do Conhecimento Contábil com aquelas desenvolvidas no campo do conhecimento das finanças.

A atividade econômica teve na sua base, ao longo de toda a História, o comércio e, posteriormente, a indústria ou, de uma outra forma, transações comerciais e transações de produção. Agora, ainda que tais transações ainda estejam na base, a forma de enxergá-las é diferente. Ocorreu um deslocamento da idéia de “atividade” para a idéia de “negócio”.

A idéia de “negócio” transcende a idéia de “atividade” em muitos aspectos como, por exemplo, a valorização e conseqüente preponderância de ativos intangíveis (marca, conhecimento, capital intelectual etc). Daí o Conhecimento Contábil, antes mesmo de resolver todas as questões relativas às atividades, ser chamado a resolver as questões relacionadas com os negócios, o que justifica os desafios dos dias atuais.

Olhando o ambiente contábil desde o período chamado de pré-capitalista, é possível notar que, até a publicação da obra de Luca Pacioli, no ano de 1494, o estudo da Contabilidade encontrava-se inserido no âmbito dos estudos que versavam sobre a atividade do comércio e, por conseguinte, sobre as práticas comerciais. A partir de estudos posteriores

àquela obra é que a Contabilidade passa a ganhar um *status* mais autônomo como conhecimento. Esse entendimento pode ser apreendido do resumo de datas e eventos importantes na evolução histórica da Contabilidade, resumo este encontrado em IUDÍCIBUS, 1987.

Most (1987, p. 4), ao apresentar um gráfico evidenciando o crescimento exponencial do Conhecimento Contábil no período de 1775 até 1975, chama a atenção para o fato seguinte: “Antes de 1750 existe pouca literatura sobre o assunto [contabilidade], consistindo a literatura existente principalmente da tradução e adaptação da obra de Luca Pacioli”. E segue o autor apontando os eventos que contribuíram para o crescimento deste conhecimento:

- A Revolução Industrial.
- As Ferrovias.
- O surgimento da Contabilidade como Profissão.
- O Imposto de Renda, da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica.
- As Guerras Mundiais.
- A Contabilidade Governamental.
- A Administração Científica.

É de se perguntar então: O que esses eventos têm em comum que servem para ser apontados como fatores impulsionadores do desenvolvimento do Conhecimento Contábil? A resposta: A influência que cada um, de forma mais ou menos contundente, teve sobre o sistema econômico.

De forma simples, o que cada evento desses trouxe como consequência foi uma alteração nas relações sócioeconômicas, sendo possível destacar que um dos fatores que dão sustentação a esse tipo de relação é o sentido de “responsabilidade”, de “prestação de contas”.

Pelo visto, Economia e Contabilidade caminham juntas desde o início dos tempos ou, em outras palavras: desde o primeiro sinal de tais conhecimentos no seio da humanidade.

cabendo considerar que ambas apresentam a mesma natureza - o que implica dizer que têm a mesma raiz. Olha-se para o mesmo objeto, mas por óticas distintas, em busca de solução para problemas diferentes.

Discorrendo sobre o desenvolvimento do modo de produção denominado capitalismo, Hunt (1981, p. 44) emite a seguinte opinião:

O capital do mercador gerava lucro, quando o preço pelo qual ele vendia uma mercadoria era suficientemente alto para cobrir o preço pago por ela, mais as despesas de manuseio, armazenagem, transporte e venda da mercadoria e, mais ainda, um excedente sobre estes custos. Este excedente era o lucro do mercador. Portanto, compreender os determinantes dos preços pelos quais as mercadorias eram compradas e vendidas era crucial para compreender os lucros do mercador.

Note-se que o comentário está inserido em um Estudo do Pensamento Econômico. A visão é a de um estudioso da área econômica, a qual busca explicar parte dos fatores que influenciaram o estabelecimento de um modo de produção, sendo este a base do sistema econômico. Cabe realçar que as idéias de determinação de preço de mercadorias, do confronto entre preço de venda e preço de compra, e da apuração de lucros, estão todas completamente inseridas no contexto do Conhecimento Contábil.

Pelo pensamento de Mattessich (1995, p. 2), temos: “Ainda que a nossa disciplina desempenhe tão somente um pequeno papel no drama do mundo, ela é crucial para este mundo. O início e o fim da contabilidade é a *accountability*”.

Todos esses argumentos servem para corroborar o entendimento que aqui se advoga a respeito da origem do Conhecimento Contábil e, de forma mais apropriada, do problema objeto das preocupações desse conhecimento. Ao mesmo tempo, esses argumentos deveriam ser suficientes para lançar luzes sobre as fronteiras da Contabilidade.

Todavia, para um melhor entendimento a respeito daquelas fronteiras, se torna necessário discutir o conceito de patrimônio, pelo enfoque da Contabilidade, destacando-se.

desde logo, que a visão contábil não pode ser idêntica à visão econômica, salvo o que não teria sentido a existente autonomia dos conhecimentos.

RESUMO

O contexto histórico no âmbito do qual a Contabilidade é encontrada é um relato de movimentos sociais com reflexos mais evidenciados na atividade econômica. Desse modo, a compreensão da Contabilidade, como conhecimento, não pode ser atingida longe das concepções que trouxeram à sociedade a dinâmica daqueles movimentos. Como conhecimento inserido no campo social, não seria possível ela ter surgido, nem ter alcançado tamanho desenvolvimento ao longo da História, senão como resposta a um conjunto de demandas sociais encontradas dentro daqueles movimentos. Resulta daí o fato de a Contabilidade encontrar-se diretamente influenciada pela visão de vida prevalente em cada época histórica, visão que se encontra fortemente amparada nas crenças e valores sociais. Desse modo, perguntas como: “O que é riqueza?”; “O que importar controlar?”; “O que é lucro?”, são, de certa forma, respondidas pela sociedade antes mesmo de a Contabilidade ter externado qualquer pronunciamento. É possível, então, entender que o Conhecimento Contábil serve como instrumento de uso de agentes sociais, em benefício dos próprios agentes, do mesmo modo que qualquer outro tipo de conhecimento. Essa espécie de utilidade social é que assegura o não perecimento do conhecimento. Nesses termos, considerando-se que o conhecimento não tem fim em si mesmo, as posições defendidas pela Contabilidade em relação ao seu objeto de preocupação, o patrimônio, têm raiz na própria sociedade. Quer dizer: precisam ser posições aceitas e úteis para esta mesma sociedade.

3 RIQUEZA, PATRIMÔNIO E CONTABILIDADE

3.1 GENERALIDADES

Entender e aceitar que a origem do Conhecimento Contábil encontra-se primariamente associada ao **espírito econômico** (assimilação do valor das coisas, criação e acumulação de riquezas, constituição de patrimônios etc.) o qual é inerente à própria condição humana, serve para elucidar a natureza do problema contábil, qual seja, a natureza econômica. A determinação da natureza do problema serve como porta de entrada do conhecimento, isto é, como marco inicial para o seu desenvolvimento.

No entanto, tal entendimento não é suficiente para especificar, pelo menos de forma clara e sem equívocos, as fronteiras do Conhecimento Contábil. Para tanto, torna-se indispensável uma compreensão mais ampla daquele problema, especialmente do conceito de riqueza e, mais ainda, do sentido (constituição e objetivos) da riqueza que constitui um patrimônio contábil.

É largamente aceito que qualquer coisa que exista na Natureza e que, em relação ao ser humano, tenha alguma utilidade, aqui no sentido de gerar benefícios, e, ao mesmo tempo, exista em quantidade tal que não possibilite o livre acesso ao desfrute da utilidade por parte de todas as pessoas, é reconhecida como bem econômico ou, em outros termos, bem com valor econômico. Bens econômicos quando se tornam propriedade de alguém, passam a ser reconhecidos como riqueza.

Essa visão de riqueza é corroborada por estudiosos da área de Economia e da área contábil. D'Áuria (1948, p. 6) afirma: "No conceito econômico, distinguimos os bens: como

coisa útil, como *riqueza* e como *capital*. Todas as coisas úteis são bens: todas as coisas que podem ser objeto de propriedade são *riqueza*; e *capital* é a riqueza poupada e capaz de reprodução”.

Nesses termos, é de se notar que, para qualquer riqueza considerada, algumas características são essenciais. (a) o sentido de propriedade, o qual se presta para identificar a riqueza; (b) o valor que se atribui à riqueza, o qual serve, em última instância, para dar sentido à riqueza; (c) o uso que é feito da riqueza e, como consequência, o resultado desse uso. Cabe ressaltar que essas características não são exclusivas e decorrem da análise que se faz da riqueza.

Levando-se em consideração a impossibilidade de se tratar do tema **riqueza** sem uma associação com o tema **valor**, é preciso esclarecer, em princípio, que o valor que se atribui a uma certa riqueza é resultado da capacidade efetiva ou potencial, enxergada naquela riqueza, no sentido de uso e de geração de benefícios, ou seja, da utilidade aparente da riqueza.

No âmbito desse entendimento, é possível afirmar que riquezas são criadas e acumuladas mediante processos que envolvem, genericamente, pessoas e natureza. Visto que pessoas representam individualidades e que natureza representa coletividade, temos, então, a possibilidade de surgimento de conflitos de interesses das mais diversas naturezas quando se der a discussão em torno do assunto riqueza, de forma muito específica quando se trata do valor da riqueza.

Pensando desta forma, percebe-se que, além do aspecto essencialmente econômico, fazem parte dos processos de constituição, uso e acumulação de riquezas, aspectos outros, tais como culturais, sociais etc. A consideração de aspectos outros exceto o econômico, dificulta sobremaneira qualquer tipo de consideração a respeito de uma dada

riqueza. sendo que a dificuldade mostra-se de modo excepcionalmente presente, quando se trata de atribuição de valor à riqueza. assunto este que diz respeito ao Conhecimento Contábil.

Por exemplo, admitindo-se uma empresa como uma riqueza específica. um dos fundamentos que sustentam a discussão em torno do tema **responsabilidade social das empresas**, é a obrigação do patrimônio econômico constituído “pagar” uma espécie de recompensa para a sociedade, pelo fato de esta sociedade ter viabilizado a sua formação e o seu desenvolvimento. Note-se que o cerne da questão situa-se fora de uma esfera exclusivamente econômica e adentra-se campos como o sociológico e o ideológico.

Cabem muitas indagações a respeito do assunto, podendo ser destacadas entre elas: Qual o efetivo significado dessa responsabilidade social? Em que medida o patrimônio econômico é atingido por esta responsabilidade social? Que escala deve ser utilizada para medir o cumprimento ou o descumprimento desse tipo de responsabilidade? É possível antecipar (reconhecer, do ponto de vista da Contabilidade) ganhos ou perdas potenciais diante do cumprimento ou do descumprimento da responsabilidade social? Que a atuação é esperada da Contabilidade ou, de uma outra forma, quais os limites da atuação da Contabilidade nesse contexto?

Não se pode deixar de realçar que, afinal, toda discussão perde o sentido se tal entendimento de responsabilidade social não fizer parte da cultura geral da sociedade. Noutros termos: não há que se discutir a responsabilidade social se a sociedade não corrobora tal entendimento, se não percebe a existência de tal responsabilidade, o que remete o problema para fora do âmbito (exclusivo) do Conhecimento Contábil mas, ao mesmo tempo, exige que este guarde preocupações relativas ao aspecto.

A rigor, no campo das Ciências Sociais, nenhum conhecimento pode deixar de considerar aspectos, como a cultura geral prevalecente em cada nação, o entendimento que cada povo tem a respeito do mundo que habita, crenças e valores que sustentam o

comportamento das populações etc., sendo esta regra válida inclusive para o Conhecimento Contábil.

Veja-se como exemplo a questão da fixação de padrões de contabilidade. Atualmente, em decorrência do processo chamado genericamente de globalização, defende-se a necessidade da determinação de padrões universais de contabilidade. Tentativas de fixação daqueles padrões têm esbarrado, entre outros obstáculos, nos aspectos culturais presentes a cada país e na influência que estes exercem na atribuição do valor da riqueza. Portanto, tais aspectos não podem ser negligenciados.

Mesmo que se queira desconsiderar quaisquer outros aspectos além do econômico, em relação à riqueza (gerir, avaliar, informar etc.) as respostas não se mostram de tão fácil alcance. Em linhas gerais, a dificuldade reside na necessidade de (a) determinar o que é riqueza; (b) mensurar a riqueza; (c) avaliar a utilidade da riqueza. Pela ótica do Conhecimento Contábil, temos: (a) O que é ativo?; (b) Qual o valor do ativo?; e, (c) Que resultado foi gerado pelo ativo?.

Dado o objeto de preocupação do Conhecimento Contábil, aceita a sua origem é de se reconhecer que a fixação das fronteiras de atuação desse conhecimento só é possível diante do entendimento conceitual a respeito da riqueza que lhe serve de objeto e, de maneira particular, do valor que pode ser atribuído à riqueza. As discussões que se seguem tratarão destes aspectos.

3.2 VALOR E VALOR ECONÔMICO

A idéia de riqueza, como já foi visto, encontra-se diretamente relacionada com a idéia de valor das coisas. Apesar dessa associação em linha direta, se, por um lado, o entendimento do conceito de riqueza é assimilado com naturalidade, por outro lado, o termo

valor é de difícil conceituação, em consequência da subjetividade que circunda o entendimento daquilo que tem valor.

É de se notar que a idéia de valor encontra-se, invariavelmente, associada às expectativas das pessoas em relação ao próprio valor. Em outras palavras: a visão de valor do objeto (riqueza) não decorre exclusivamente daquilo que ele é, das suas características intrínsecas, mas também daquilo que o sujeito observador entende que ele representa. Tendo-se em conta o fato de as expectativas apresentarem um caráter essencialmente pessoal e, normalmente, incluírem elementos subjetivos, é de se compreender que um mesmo objeto de avaliação, ou seja, uma mesma riqueza, receba valores diferenciados quando é submetido à avaliação de diferentes avaliadores.

Martins; Silva (2001, p. 15) citam Hessen que assim se posiciona em relação ao termo valor: “pertence ao número daqueles conceitos supremos, como os do ‘ser’, ‘existência’, etc., que não admitem definição. Tudo o que pode fazer-se é simplesmente tentar uma clarificação ou mostração do seu conteúdo.”

Assim, dada uma determinada riqueza, qualquer valor que lhe for atribuído só terá sentido se forem explicados os critérios da medida e as bases que sustentam à escolha daqueles critérios.

De uma certa forma, é possível admitir que os bens econômicos têm um valor objetivo. Por exemplo, uma cédula de R\$ 1.00 vale, objetivamente, R\$ 1.00. Todavia, esta mesma cédula tem um valor subjetivo: O valor de uma cédula de R\$ 1.00 para alguém cuja renda mensal equivale a um salário mínimo, certamente é maior que para alguém cuja renda mensal é um múltiplo de muitos salários mínimos.

Assim, o valor da cédula resultará do somatório daqueles dois fatores, sendo um objetivo e outro subjetivo. É admissível que, em relação a determinados bens, como, por

exemplo, um quilo de feijão. o valor objetivo seja mais significativo, enquanto em relação a outros bens como, por exemplo, uma obra de arte, o valor subjetivo apareça mais acentuado.

No mesmo sentido, é possível admitir que um computador assumirá valores diferenciados, quando for olhado na propriedade de um especialista na área de Informática, em contraponto ao mesmo computador visto na propriedade de alguém completamente leigo em matéria de Informática e que jamais digitou uma letra sequer.

O valor do computador, além das suas características intrínsecas, decorre da utilidade que ele apresenta e, por conseguinte, da possibilidade de gerar benefícios para o seu possuidor. Aí estão os sentidos objetivo e subjetivo associados ao valor do computador.

Essa dificuldade na conceituação do valor obriga-nos a levar em conta, para investigar e estudar do tema, algumas simplificações e considerar algum sentido de padronização. Tratando do estabelecimento de modelos econômicos, Sussmann (1990, p. 127) assim ensina:

O concreto imaginado – e a teorização, mesmo quando decorre da dedução do real contém algum grau de idealização – tem seus limites estabelecidos apenas pela absorção e sistematização correta do concreto observado. Mas o concreto objetivo possui fronteiras inultrapassáveis. Apesar da relação de necessidade entre possibilidade da teoria e possibilidade do real, deve-se separar a adequação do conhecimento da potencialidade de transformação do real, que pode ser espontâneo ou com pretensão de direcionamento.

Na teorização é possível, e às vezes indispensável, desprezar relação particular microeconômica; mas a realidade, sem esta relação particular não se apresentaria da mesma maneira. É aceitável que se argumentem que se apresentaria da mesma maneira em seus traços principais ou caracterização relevante. Ficaria, contudo, a questão de determinar quantas relações microeconômicas, iguais ou diferentes, são necessárias para que a relevância acabe por ser atingida e a sua teorização deva ser modificada. Note-se que o enfoque não é a relação microeconômica como produto do processo macroeconômico, mas as implicações de sua exclusão em um modelo.

Qual a razão da dificuldade de abordagem do problema de natureza econômica?

Por que é tão difícil entender a realidade econômica? A resposta é a impossibilidade da [separação] do homem do contexto econômico - o que implica ausência de linearidade de

necessidades. da visão de utilidades e da compreensão do significado de valor para cada pessoa vista individualmente.

Mesmo diante da complexidade, alguma regularidade deve existir no contexto. Latouche (1975, p. 51), discutindo questões envolvendo a especificação do valor de mercado, defende a existência de uma certa lógica na determinação dos preços de mercado (valor de mercado), quando afirma: “Mas, apesar das mais diversas mudanças devidas às flutuações da oferta e da procura, nunca se viu um automóvel custar menos que um quilo de boi! Mesmo no pior momento da crise automobilística e no momento em que o boi era mais raro”.

Ora, se um automóvel nunca vale menos que um quilo de boi, a razão é que, do ponto de vista do fator objetivo, os bens guardam relações coerentes, as quais são percebidas pela sociedade, salvo em longos períodos de taxas acentuadas de inflação, como é o caso da história brasileira recente. Nesta situação, se perde a noção relativa de preços. Na eventualidade, por exemplo, de uma geladeira ser oferecida no mercado pelo mesmo preço que uma camisa, não se pode afirmar com segurança qual dos bens está fora do seu valor objetivo ou, de uma outra forma, se a geladeira está barata ou se a camisa está cara.

É preciso ressaltar, ainda, situações específicas, em que não se respeitam a regra geral. Não é raro verificar, em exposições de animais, com vendas realizadas em leilão, um animal (por exemplo, um touro reprodutor) ser arrematado por um valor muito superior ao de alguns automóveis e até mesmo imóveis disponíveis no mercado. No entanto, como foi afirmado, são situações especiais, no âmbito das quais o elemento subjetivo é, normalmente, mais relevante que o elemento objetivo.

Apesar de certa coerência do elemento objetivo do valor, o fato de tal elemento nunca aparecer sozinho, mas sempre acompanhado do elemento subjetivo, resulta, em muitas ocasiões, em dificuldade para se responder à seguinte questão: “Quanto vale tal bem?” Para

que se tenha uma idéia da dificuldade a que nos referimos, vejamos alguns significados atribuídos pelo Dicionário Eletrônico Aurélio, Versão 3.0, ao termo valor:

Qualidade de quem tem força: audácia, coragem, valentia, vigor
 Qualidade pela qual determinada pessoa ou coisa é estimável em maior ou menor grau; mérito ou merecimento intrínseco;
 Valia.
 Importância de determinada coisa, estabelecida ou arbitrada de antemão:
 O equivalente, em dinheiro ou bens, de alguma coisa: preço: poder de compra:
 Papel.
 Validade.
 Estima, apreço.
 Importância, consideração.
 Significado rigoroso de um termo; significância.
 Título negociável na bolsa

Verifica-se que todos os significados acima apontam a presença de alguma espécie de juízo de valor (elemento subjetivo). Ainda que os significados acima transcritos sejam, vamos dizer, de natureza genérica, é possível encontrar essa mesma associação com juízos de valor, caso se queira buscar significados mais específicos. No mesmo dicionário encontramos, entre outros significados para o termo:

Econ. Maior ou menor apreço que um indivíduo tem por determinado bem ou serviço, e que pode ser de uso ou de troca. [V. valor de uso e valor de troca.]
Filos. Caráter do que, de modo relativo (ou para um só ou para alguns) ou de modo absoluto (para todos), é tido ou deve ser tido como objeto de estima ou de desejo.
Mús. Duração de cada um dos sons musicais ritmados. Há os valores positivos, i. e., as figuras que representam as notas [v. nota (18)] e os valores negativos, i. e., as pausas [v. pausa (6)] que estabelecem a duração dos silêncios ritmados.

Como interessa mais de perto o significado de valor econômico, a análise fica voltada para esse significado. Como se nota, a idéia de “apreço do indivíduo” remete à questões de subjetividade e, portanto, de juízo de valor. É certo que a citação não é de um dicionário técnico de Economia. Todavia, a idéia de apreço, no que diz respeito à atribuição de valor, parece caber em qualquer tipo de avaliação.

No vocabulário de Belchior (1987, p. 365), vamos encontrar o pensamento de diversos estudiosos a respeito do tema valor e, ao mesmo tempo, é possível perceber a dificuldade de conceituar e explicar o termo, conforme mostrado a seguir:

Os valores para quem quer que vive e para o filósofo que reflete sobre as manifestações e o sentido da vida, são 'estados ou objetos aos quais é atribuído uma importância'. Estes valores, na medida em que são reconhecidos pelos homens, modelam suas escalas de preferências ou caso se queira a hierarquia de seus desejos e de suas necessidades. (PERROUX)

O valor é a razão em que a unidade de medida de uma coisa se troca por um múltiplo, ou uma fração, da unidade de medida de outra coisa qualquer, mas determinada... O valor, noutros termos, é a proporção matemática entre duas quantidades de riquezas, que se permutam entre si em determinado mercado. (PANTALEONI)

O valor de uma dada quantidade de riqueza é aquela quantidade multiplicada pelo preço... Esta definição de valor afasta-se do uso de alguns compêndios, mas segue de perto aquela dos homens de negócios e estatísticos. (FISHER)

Deve-se observar que a palavra valor tem dois significados diferentes: umas vezes exprime a utilidade de um determinado objeto; outras, o poder de compra de outros objetos que a posse desse representa. O primeiro pode designar-se por 'valor de uso'; o segundo por 'valor de troca'. (ADAM SMITH)

Como se percebe, as definições de valor até hoje ditas e aceitas demonstram que valor não é um só, mas há muitos. Portanto, valor não se determina de forma objetiva. Pelo conhecimento atual, é ilusória uma concepção de valor que tenha aceitação universal. Assim, para clareza do que se comenta, ao tratar-se de valor, é imprescindível conceituá-lo em primeiro lugar.

Como já foi dito, a idéia de valor assume significados distintos de acordo com quem trata do tema. Al Ehrbar (2000, p. 2), por exemplo, afirma que o EVA (Economic Value Added), que alguns defendem como instrumento de determinação de valor das empresas, ajuda "a produzir maior valor para os acionistas, clientes...". Será que a idéia de valor é a mesma tanto para acionistas quanto para os clientes de uma empresa?

A criação de valor para os acionistas é, normalmente, mensurada mediante os lucros gerados. E como se pode mensurar, pelo menos de alguma forma minimamente objetiva, a criação de valor para os clientes? Padoveze (1999, p. 47) manifesta a seguinte opinião:

Criar valor para o cliente é fazer com que ele se sinta cada vez mais satisfeito com os produtos e serviços oferecidos pelas empresas, entende-se esse como um conceito subjetivo de criação de valor. Assim, este conceito (subjetivo) é apenas um meio (provavelmente o melhor) de criar valor econômico (conceito objetivo) para as empresas.

Temos, então, as expectativas dos clientes (juízo de valor) em relação aos produtos de uma determinada empresa como “o melhor” caminho de criar “valor econômico” para aquela empresa, o que significa manter e aumentar a riqueza, destacando-se que o significado do primeiro (valor do cliente) é subjetivo enquanto o do segundo (valor econômico) é, na opinião daquele autor, objetivo. Assim, valor para o cliente diz respeito a um conceito, enquanto valor para os acionistas refere-se a um outro conceito.

Convém ressaltar que regras para criação de valor não se aplicam de maneira linear entre as empresas, pelo menos na opinião de (ASHTON 2003, p. 81), que defende que o processo de criação de valor no âmbito de empresas de porte médio, atuando nos Estados Unidos, contrariando a receita de consultores, difere do processo em empresas de maior porte.

Pela ótica de Damodaran (1997, p. 1): “todo ativo, seja financeiro ou real, tem valor. A chave para investir nesses ativos e gerenciá-los com sucesso não reside na compreensão do montante desse valor, mas nas fontes do valor”. É de se perguntar então: Quem dá origem às fontes do valor? Qual a influência das expectativas dos agentes na formação dessas fontes? O valor do ativo (riqueza), que pode ser representado por qualquer bem, não deve ser um valor econômico?

Considerando um exemplo da criação de uma empresa que produzirá bolas de tênis, Ross (1995, p. 26) afirma: “o dinheiro aplicado em ativos deve ser contrabalançado por

uma quantia idêntica de dinheiro gerado por algum financiamento. Quando começar a vender bolas de tênis, sua empresa irá gerar dinheiro. Essa é a base de criação de valor.”

Pode-se entender que é necessário gerar receitas, para se criar valor, o que pode ser entendido como aumento da riqueza. Todavia, cabe indagar se qualquer receita cria valor, ou se apenas a receita suficiente para “pagar” o investimento?

Vimos, aqui, idéias distintas a respeito de valor: uma parece desconsiderar a questão das expectativas; outra considera plenamente as expectativas e outra associa valor à geração de dinheiro. Considerando os argumentos que acompanham as idéias e independentemente dos questionamentos que podem ser colocados sobre elas, podemos inferir que cada uma tem a sua própria coerência e não pode ser apontada como falha ou incorreta. Doutra parte, não se pode deixar de reconhecer que são idéias que, em certa medida, podem até mesmo parecer conflitantes.

Para quem deseja encontrar um conceito aceitável para **valor econômico**, o caminho mais adequado é, certamente, buscar tal conceito na teoria econômica. Nesse sentido, Assaf Neto (2001, p. 19) reforça: “É por meio do conhecimento da economia que se forma uma visão mais ampla e crítica de todo funcionamento do mercado financeiro, permitindo que se responda às diversas questões que envolvem poupança, investimentos, desenvolvimento, **avaliação** etc.” (grifo nosso)

O mesmo autor (2001, p. 19) acrescenta: “a Economia estuda a riqueza, as transações de troca que se verificam entre as pessoas.” Podemos entender, assim, que a Ciência Econômica, no que se refere àquelas transações, tem preocupação inclusive com o valor com que elas são realizadas.

Na opinião de Rosseti (1971, p. 81), “as definições contemporâneas da Economia, superando a trilogia clássica de produção, distribuição e consumo das riquezas, procuram evidenciar que esta é, em última análise, *a ciência da escassez*.”

A quantidade existente de um certo bem na Natureza (fartura ou escassez) é relevante no sentido de lhe conferir valor. Contudo, tal atributo não é exclusivo nem independente neste sentido; é necessário que atributos outros como, por exemplo, a utilidade enxergada no bem pelo usuário, estejam presentes para a composição do valor. Assim atributos, como escassez e utilidade, é que conferem valor às coisas, transformando-as em bens de natureza econômica. Esse entendimento é encontrado em vários autores e estudiosos dos problemas econômicos.

Veja-se a ótica de Herrmann Jr. (1978, p. 97): “Os elementos que se encontram no mundo exterior, isto é, tudo quanto é perceptível aos nossos sentidos, denominam-se *coisas*. Quando satisfazem às necessidades humanas, são consideradas *bens*, que por sua vez, existindo em quantidades limitadas, constituem riqueza.”

Aí está a idéia da limitação de quantidade (escassez) como fonte da riqueza que, em última instância, pode ser entendida como valor. Assaf Neto (2001, p. 20) argumenta: “Toda sociedade econômica, qualquer que seja sua forma de trabalho, enfrenta três problemas fundamentais e determinados pela lei da escassez”. O autor se refere aos seguintes problemas: o que, como e para quem produzir. Vê-se, dessa forma, todo o problema econômico girar em torno da questão da escassez. Essa é também a fonte da determinação do **valor econômico**.

A influência da escassez na determinação do valor também é reconhecida por Seldon; Pennance (1983, p. 477), quando afirmam:

Os conceitos de valor de uso e valor de troca causam, muitas vezes, confusão. O paradoxo de valor de Adam Smith estatui que muitas mercadorias úteis, como a água, possuem um baixo valor de troca, enquanto outras mercadorias muito menos úteis, como os diamantes, têm altos valores de troca. A solução do paradoxo é que a oferta de alguns bens é escassa em face da sua procura. A água é, normalmente, abundante e, assim, possui pequeno valor de troca ou preço, mas os diamantes são, relativamente, escassos e possuem, portanto, um alto valor de troca ou preço. Por outro lado, a água no deserto é de um valor inigualável, porque é escassa, mas os diamantes não satisfazem a nenhuma necessidade urgente.

Ainda que a idéia da escassez atribuindo valor aos bens seja clara e fácil de ser entendida, a determinação do valor econômico (avaliação) não é tão simples. Gino Zappa ([sd] apud HERRMANN JR. 1978, p. 135) expõe a seguinte idéia a respeito do assunto: “não compreendem o significado técnico da palavra avaliação os escritores que, com critério puramente econômico, acreditam poderem explicar os processos adotados ou que racionalmente poderiam ser seguidos na verificação dos valores de inventário.”

A dificuldade reside no fato de o valor econômico apresentar facetas diversas. Assaf Neto (2001, p. 25) ensina:

As relações de troca entre os agentes econômicos desenvolvem-se mediante o mecanismo de formação de preço do mercado. Quando o preço é fixado num intercâmbio, há também a geração de informação de valor que o vendedor ou o comprador estariam dispostos a negociar um bem. O preço numa economia de mercado é determinado pela intersecção das curvas de oferta e demanda, a qual exprime o ponto de equilíbrio de mercado.

O que se pode depreender é que o limite da escassez é determinado pelas expectativas dos agentes que transacionam na economia e que, desse modo, o valor é fruto da escassez mas o é, também, das expectativas dos agentes.

Nesse sentido, é possível aceitar a idéia de que não existe um único valor econômico, mas um intervalo ou escala de valores econômicos, sendo que, na escala, cada valor recebe uma denominação própria. Recorremos outra vez a Herrmann Jr. (1978, p. 135): “A palavra valor, em sentido geral, denota um juízo ou opinião formulada pela inteligência a respeito de bens econômicos, cuja medida depende do grau de utilidade e desiderabilidade.”

Esse autor aponta, entre as possibilidades de valor econômico, o valor de uso, o valor de custo e o valor de troca e explica: “O *valor de uso* indica o proveito que se pode tirar de um *bem* já existente, enquanto o *valor de custo* ou de *reprodução* se refere a *esforços* realizados ou a realizar para adquirir determinado *bem*. Emprega-se o esforço se o bem pretendido tem utilidade compensadora. O juízo resultante dessas considerações dá lugar à formação do *valor de troca*.”

Em resumo, é possível argumentar que falar em valor econômico obriga a explicações ou a observações relativas às expectativas dos agentes, à natureza do agente, à possibilidade de uso do bem econômico em questão e até mesmo da constituição daquele bem, tudo isso ligado ao elemento subjetivo do valor. Portanto, a simples alusão a valor econômico não é suficiente para fazer entender todas as implicações que o termo carrega, haja vista a inexistência de um único valor para cada bem.

Para Latouche (1975, p. 53), “O aspecto subjetivo do valor, já que se revela no próprio consumo do produto, é chamado ‘valor de uso’; o aspecto objetivo, já que resulta do reconhecimento social do produto, é chamado valor de troca”.

Com efeito, a Teoria Econômica vem tentando, ao longo da História, explicar o valor das coisas, dos bens, com base em distintos fatores como a utilidade, a necessidade, a escassez, o trabalho, a quantidade disponível, o que resulta em distintos conceitos de valor econômico.

Do ponto de vista dessa teoria, as discussões em torno do assunto “valor” acham-se, essencialmente, voltadas ao entendimento do comportamento dos preços praticados em um mercado específico. Nesse sentido, alguns conceitos de valor ganham relevância, especialmente os de “valor de uso”, “valor de troca” e “valor de mercado”.

O valor de uso é determinado, fundamentalmente, pela própria condição humana em toda a sua extensão. Tendo em vista necessidades humanas de qualquer natureza (física, fisiológica, psicológica, espiritual etc.), valor de uso é determinado pela capacidade de um certo bem, de satisfazer a certas necessidades do homem.

A organização dos modos de produção, a especialização do trabalho produtivo, especialmente quando a análise não considera os povos mais primitivos, indicam que o produtor do bem não é necessariamente quem dele precisa. Em outras palavras: quem produz o bem nem sempre enxerga nele um valor de uso.

O fato de não precisar do bem quem o produz, mas assim mesmo dedicar-se à sua produção, é explicado pelo valor de troca que o bem produzido apresenta. Assim, o valor de troca pode ser entendido como a possibilidade de um bem ser trocado, em um dado mercado, por outro bem ou por moeda.

Desse modo, o valor de troca pode explicar, pelo menos em parte, decisões relativas à produção, cabendo destacar que um dado bem, para que tenha valor de troca para quem o produz, necessita ter valor de uso para outras pessoas, ainda que o valor de troca seja substancialmente diferente do valor de uso.

Finalmente, valor de mercado é aquele resultante da interação entre as condições de oferta e as da procura. Nesse contexto cabe considerar, inclusive, as expectativas relativas ao valor de uso e ao valor de troca.

Como se nota, do ponto de vista do entendimento econômico, determinadas indagações não encontrarão jamais uma resposta satisfatória que seja única e exclusiva, muito particularmente quando são relacionadas com a determinação do valor de bens individuais e, como conseqüência, de um conjunto específico de bens.

Diante de tal obstáculo, é de se entender que o estudo da riqueza exige, antes de qualquer outro passo, a definição do conceito de valor que será levado em consideração, no que diz respeito às expectativas de quem olha a riqueza e por ela apresenta interesse. Ao mesmo tempo, fica evidente a impossibilidade da eleição de um conceito único de valor que sirva a todas as aplicações.

O entendimento da abordagem específica do Conhecimento Contábil, como interessado na explicação dos fenômenos atinentes à riqueza - o que necessariamente conduz a uma discussão de valor - requer necessariamente uma discussão em torno dos conceitos de patrimônio (riqueza) e, mais especificamente, de patrimônio contábil (riqueza olhada do ponto de vista da Contabilidade).

3.3 O PATRIMÔNIO

A Contabilidade é tida e aceita como a Ciência do Patrimônio. Assim, todas as preocupações do conhecimento, no sentido de investigar e explicar fenômenos, encontram-se relacionadas com tal objeto. Nesse mister, é imprescindível um adequado delineamento do patrimônio, objeto de estudo da Contabilidade, de modo que se apreendam com clareza os fenômenos que atuam sobre tal objeto e, como consequência, se determinarem as fronteiras da investigação contábil ou aquilo que se pretende com a explicação contábil.

De uma outra forma, é preciso explicar para que tipo de patrimônio a Contabilidade dirige as suas preocupações e, ao mesmo tempo, dizer quais os problemas que ela tenta solucionar ou contribuir para a solução, com as explicações de fenômenos que afetam aquele patrimônio.

O termo patrimônio, em si, serve para abrigar diversos e variados conceitos, os quais podem, por exemplo, considerar um sentido estritamente econômico (riqueza acumulada), traços da cultura de um povo (patrimônio histórico e cultural) ou enveredar por uma abordagem puramente jurídica (conjunto de direitos e obrigações), entre outras possibilidades. Ainda assim, para qualquer que seja a ótica, é comum estar associado para cada patrimônio um valor. Esta visão ampla de patrimônio é de domínio geral e, desse modo, facilmente encontrada nos dicionários (Dicionário Eletrônico Aurélio, Versão 3.0):

[Do lat. patrimoniu.]

S. m.

1. *Herança paterna.*
2. *Bens de família.*
3. *Dote dos ordinandos.*
4. *Bem, ou conjunto de bens culturais ou naturais, de valor reconhecido para determinada localidade, região, país, ou para a humanidade, e que, ao se tornar(em) protegido(s), como, p. ex., pelo tombamento², deve(m) ser preservado(s) para o usufruto de todos os cidadãos: 2 &*
5. *Fig. Riqueza: 2*

Como se percebe pela análise dos conceitos, eles, independentemente do patrimônio a que fazem referência, trazem sempre na essência a figura de um conjunto ou complexo de alguma forma de riqueza. Ao mesmo tempo, tendo-se em conta o entendimento de riqueza, não se pode deixar de notar que, em relação a qualquer patrimônio considerado, existirá sempre pessoa ou pessoas associadas a ele pelos mais distintos motivos, o que implica interesses perenes e particulares sobre o patrimônio.

Diante do exposto, três aspectos precisam ser levados em conta, destacando-se a interdependência deles: (1) sobre qualquer patrimônio considerado existirá sempre a possibilidade das abordagens mais diversas, como administrativa, jurídica, financeira, econômica, social.; (2) existirá sempre a possibilidade de um mesmo conjunto de riquezas servir como objeto de estudo, ao mesmo tempo, de variados conhecimentos; (3) a abordagem aplicada fica dependente daquilo que se busca no patrimônio, ou seja, do tipo de interesse que se tem a respeito da riqueza.

Se a possibilidade de abordagens diferenciadas em relação a um determinado patrimônio existe como resultado das muitas relações de interesses que lhes são inerentes, então cada abordagem guarda, obrigatoriamente, vínculo com aquelas relações. De um outro modo, é possível abordar um patrimônio qualquer em função da natureza das relações que lhes são particulares, especialmente quando a abordagem tem por objetivo a determinação do valor do patrimônio.

No âmbito das discussões contábeis a respeito do patrimônio, a História demonstra que, inicialmente, a ênfase foi dirigida para os aspectos jurídicos, econômicos e administrativos. Ênfases outras como a tributária e a social, foram sendo acrescentadas ao interesse contábil, à medida do desenvolvimento dos povos e do próprio Conhecimento Contábil.

Quanto aos aspectos jurídicos, por exemplo, cabe notar que as relações envolvidas no patrimônio acham-se atreladas ao sentido do direito e das obrigações, sendo, assim, a propriedade, a sua principal característica. Nesse sentido, Viana (1971, p. 112) assim afirma:

O patrimônio, sob aspecto jurídico, é estudado como um complexo de direitos e de obrigações. O aspecto a observar é a relação de propriedade. Não é o patrimônio, como objeto em si, não são as leis de seu equilíbrio, de seu funcionamento, de sua potencialidade econômica e financeira, que constituem objeto do Direito, mas, sim, exclusivamente as relações que unem a pessoa com a coisa possuída. As relações jurídicas de natureza pecuniária, em que o indivíduo pode ser sujeito ativo ou passivo, que o patrimônio encerra, constituem o objeto do Direito no estudo do patrimônio.

Note-se que, para uma abordagem de caráter jurídico, o patrimônio constitui um conjunto de direitos e obrigações, pouco importando a eventualidade de tais direitos e obrigações se acharem relacionadas com um bem específico, isto é, o objeto da investigação jurídica não é a coisa em si, mas o direito ou a obrigação que liga as pessoas às coisas.

A despeito da obrigatória associação de patrimônio com valor, é possível afirmar que, pela abordagem jurídica não existe, *a priori*, uma preocupação com o sentido da essência da riqueza que compõe o patrimônio, o que equivale a afirmar que não há preocupação com a determinação de valor, ainda que da abordagem resulte um valor. A preocupação relativa ao patrimônio, concernente ao campo do direito, busca explicar quem é proprietário do direito e, em contrapartida, sobre quem recai a obrigação, cabendo destacar que o sentido de propriedade aqui é totalmente particularizado.

Quanto ao patrimônio olhado por uma abordagem econômica, quando se cuida essencialmente do aspecto da riqueza (geração de riquezas, criação de valor), o que se busca explicar é a ocorrência dos fenômenos que modificam o estado da riqueza. É possível, a partir daí, identificar os elos que compõem a relação entre ações empreendidas pelo homem e a formação da riqueza. De um outro modo, tal abordagem procura explicar o efeito das decisões sobre o patrimônio, sob o prisma econômico.

A avaliação do efeito econômico das decisões tomadas no âmbito de cada patrimônio servirá para demonstrar, por exemplo, os caminhos que conduzirão à utilização mais racional dos recursos que se têm à disposição e, por conseqüência, as vias mais curtas para a preservação e aumento da riqueza; qual o comportamento econômico das pessoas diante de situações específicas, de modo a ser possível dirigir a atividade econômica.

Quando se comenta a avaliação do efeito econômico de decisões tomadas, é imperativo notar que decisões são tomadas exclusivamente por pessoas, sendo esse o sentido da administração. Portanto, É possível pensar que, quando se mensura o efeito da decisão, automaticamente se obtém um indicativo da qualidade da administração do patrimônio, o que resulta em uma abordagem administrativa.

A possibilidade, já comentada, de um mesmo patrimônio se prestar como objeto de estudo de diversos tipos de conhecimento não serve como ponto de atrito entre distintos conhecimentos, em virtude da natureza do problema investigado por cada conhecimento em particular.

Não obstante, nunca é demais lembrar o interesse próprio da Ciência Econômica diferente do interesse próprio da Ciência Contábil, quanto ao objeto de estudo, já que a natureza do problema que cada ciência busca contribuir para a solução é econômica. Discutindo a Ciência Econômica, Ellsworth (1978, p. 19) afirma:

Como ciência social, a economia focaliza um aspecto importante das atividades humanas: as relações com a manutenção da vida e melhoria de suas condições. Estas atividades compreendem tanto o consumo, cujo tipo e composição determinam o padrão de vida individual e grupal, como a produção, cuja finalidade principal é prover os meios de consumo.

No mesmo sentido, vale trazer o pensamento de Herrmann Jr. (1952, p. 23):

Os cultores da economia como ciência filosófica saltam por cima das ações e reações, que resultam dos interesses particulares das aziendas individuais e coletivas, entram no exame dos fenômenos da economia social e, partindo de generalizações, constroem raciocínios dedutivamente. Esquecem-se de que

os indivíduos agem primeiro egoisticamente e, somente em seguida, adotam atitudes altruístas, premidos pelas necessidades da vida gregária.

Nota-se, então, que o patrimônio, como conjunto de riquezas, pode servir de alvo para distintas abordagens e de objeto de estudo para variados conhecimentos, sendo que o interesse contábil a seu respeito é apenas mais uma entre muitas possibilidades. Desse modo, é de se entender, também, que o patrimônio tem um significado especial para o Conhecimento Contábil.

3.4 O PATRIMÔNIO CONTÁBIL

Se cada patrimônio pode ser transformado em objeto de estudo de diversos conhecimentos, qual o papel do Conhecimento Contábil no contexto? Qual o significado de patrimônio para a Contabilidade? Qual a utilidade encontrada, ao longo dos tempos, nas explicações contábeis?

Conforme foi discutido na parte inicial do presente trabalho, o fator impulsionador do conhecimento é a utilidade que ele apresenta no sentido de resolver problemas cotidianos do homem. Assim, toda incursão do Conhecimento Contábil em direção ao patrimônio, o qual representa o objeto de estudo, só faz sentido quando é olhada pela via da utilidade.

Nesses termos, a resposta mais objetiva que pode ser encontrada para as questões acima colocadas está vinculada ao interesse das pessoas pelo patrimônio. Esse interesse, independentemente da natureza (urídica, administrativa, econômica, social etc.), cria a necessidade de conhecê-lo em todos os seus aspectos: quanto à sua constituição (estático), quanto aos benefícios que gera (dinâmico), quanto à sua essência (qualitativo) e quanto ao seu valor (quantitativo). Para alguém conhecer é imprescindível isolar e evidenciar o objeto.

Tal pensamento serve para lançar luz sobre a primeira característica pertinente ao patrimônio contábil, qual seja, a individualidade. Para conhecer o patrimônio em todos os seus aspectos e, conhecendo-o, evidenciá-lo e atender aos interesses daqueles relacionados com o patrimônio, é preciso demarcá-lo e separá-lo dos demais patrimônios – o que implica dizer que a Contabilidade enxerga o patrimônio como algo singular e exclusivo, inclusive com “personalidade” própria.

A separação de um patrimônio específico dos demais, não ocorre, naturalmente, de forma física, já que, na maior parte dos casos, isto seria impossível de realizar, mas de forma escritural. Daí a necessidade que teve o Conhecimento Contábil, ao longo da História, de desenvolver meios adequados de escrituração e de evidenciação, de modo que pudesse isolar e evidenciar o patrimônio objeto de estudos.

No que se refere ao processo de escrituração, a afirmação da Contabilidade como conhecimento ganhou força a partir da disseminação do método das partidas dobradas, fato que ocorreu em 1494, estando tal método de escrituração até hoje em uso e sobre o qual não recai qualquer contestação. No tocante ao processo de evidenciação, as demonstrações contábeis, de modo particular o balanço patrimonial, têm-se constituído no principal veículo ao longo da História.

Como o interesse que se tem em um determinado patrimônio pode ser tanto direto e individual quanto indireto e coletivo, resulta que a explicação contábil pode ser útil para muitas pessoas, podendo ser usada, inclusive, como base de apoio por outros ramos do conhecimento humano.

Quanto ao patrimônio visto pelos estudiosos da Contabilidade, o conceito mais amplamente divulgado na literatura trata o patrimônio como um conjunto constituído por bens, direitos e obrigações, sendo este conceito encontrado em quase todos os livros de

Contabilidade Básica. Desse modo, constitui-se no primeiro conceito que é ensinado aos iniciantes no estudo da Contabilidade.

De acordo com Florentino (1988, p. 39), “a Contabilidade se propõe a efetuar os registros (por partidas duplas) das variações do patrimônio da empresa, considerando-se como patrimônio o conjunto de bens, direitos e obrigações da empresa”.

Esse conceito inicial é, em certa medida, simplista, não especificando por inteiro aquilo que o patrimônio representa como objeto de preocupações do Conhecimento Contábil. É importante observar o sentido de “obrigação” como parte integrante do patrimônio. Se considerarmos que, em essência, patrimônio representa um conjunto de riquezas, veremos que “obrigação”, não sendo riqueza, não é, por consequência, patrimônio. Assim, o patrimônio estaria representado apenas pelo Ativo, sendo essa a visão de alguns estudiosos do assunto (vejam-se as citações de VIANA, D’ÁURIA e ESTRADA linhas à frente).

Nada obstante, patrimônio não surge do nada. Sustentando o patrimônio, vamos encontrar um conjunto de relações, em cuja ausência o patrimônio não faz qualquer sentido. É preciso, pois, incluir no patrimônio as obrigações que decorrem de tais relações, não devendo ser esquecido que as respostas oferecidas pelo conhecimento não são dirigidas ao patrimônio em si, mas àqueles que têm interesse nele, de modo particular, àqueles que contribuem para a formação da riqueza.

A visão de “obrigação” como parte integrante do patrimônio é largamente encontrada na literatura jurídica. Nesse sentido, Faria (1970, p. 299) argumenta: “O nome – ‘patrimoniais’ – decorre da circunstância de se atribuir à denominação de ‘patrimônio’ ao conjunto de direitos e obrigações de uma pessoa, apreciáveis em dinheiro. CLÓVIS BEVILÁQUA define-o como o complexo de relações jurídicas de uma pessoa que tem valor econômico”. E completa:

Destarte, o que caracteriza a patrimonialidade dos direitos é o fato de serem os mesmos apreciáveis economicamente, ou suscetíveis de transformação em dinheiro. Os diversos conceitos de patrimônio insistem em dar relevo a esse aspecto primordial. Assim, patrimônio, segundo COLLIN e CAPITANT, ‘é o conjunto de direitos e obrigações de alguém, apreciáveis economicamente’; ou conforme LAFAYETTE, a ‘universalidade completa de todos os bens, direitos e ações suscetíveis de apreciação pecuniária que pertencem a uma pessoa, incluindo também as dívidas passivas’; ou, consoante MARCEL PLANIOL, ‘o conjunto de direitos e obrigações de uma pessoa apreciáveis em dinheiro’.

Ainda com base em Faria (1970, p. 146), vamos reconhecer que, do ponto de vista jurídico, o termo **bem** tem dois sentidos, sendo um mais amplo (bem é o objeto do direito), um outro mais restrito (todo objeto de direito que representa um valor apreciável em dinheiro). Apenas em relação ao segundo sentido é que o conceito jurídico de bem, portanto, de patrimônio, pode coincidir com o conceito econômico.

Todavia, pensar de forma exclusiva em relações de uma determinada natureza, como a jurídica ou a econômica, não serve para expressar a realidade patrimonial e, ao mesmo instante, diminui a utilidade do Conhecimento Contábil. Assim, é preciso aprofundar o entendimento.

Para Viana (1971, p. 110), patrimônio contábil pode ser conceituado assim: “O conjunto de bens que uma entidade de fins lucrativos ou ideais – existente sob a forma de pessoa física ou jurídica – possui, é o que se denomina patrimônio.”.

Note-se que o autor comunga de uma visão mais restritiva de patrimônio: conjunto de bens, sem externar preocupações com a origem do patrimônio, ou seja, com as obrigações.

D’Áuria (1948, p. 7) define-o assim: “Na economia individual, chama-se patrimônio o ‘conjunto de bens constituindo riqueza’”. E explica:

Todas as pessoas, físicas ou jurídicas, possuem patrimônio econômico, desde o mais ínfimo, representado pelos bens indispensáveis à vida natural do homem e em sociedade, até o mais opulento, ostentado pelas pessoas ricas e pelas entidades mais poderosas, erigidas em pessoas jurídicas, como o Estado, e as corporações.

Citando Masi, Estrada (1996, p. 88) afirma: “o patrimônio aziendale, como elemento contábil, pode ser concebido como uma coordenação de bens à disposição de uma azienda”.

Aí está, outra vez, o entendimento de patrimônio exclusivamente como sinônimo de riqueza - o que impede a inclusão de **obrigações** como elemento constituinte do patrimônio.

Feita a ressalva sobre a inclusão de “obrigações” no conceito de patrimônio, é preciso notar que esse conceito diz somente o que o patrimônio é e, assim, não permite apreender-se a visão que o Conhecimento Contábil tem de tal objeto. Para tanto, é preciso saber não apenas o que é o patrimônio, mas também a que ele se destina.

Em qualquer sociedade que for observada, é possível identificar a existência, em maior ou menor proporção, de uma demanda de utilidades que satisfaçam às necessidades das pessoas. O vetor que guia a atividade econômica, as ações dos governos, as decisões no âmbito privado das empresas, é a organização da produção, de modo que atende essa demanda social de tais utilidades, as quais se materializam na forma de bens e serviços.

Tendo-se em conta a amplitude da demanda, seja em quantidade seja em qualidade, não é possível que uma única organização, por maior que seja, aqui incluído o próprio governo, preencha, em um só instante, todas as necessidades da sociedade. Nesse sentido, as pessoas, individualmente ou em sociedade, se organizam com o objetivo de suprir necessidades específicas, isto é: produzir um determinado bem ou um serviço específico.

Dizer que as pessoas se organizam implica reunirem os recursos necessários à produção de bens ou serviços específicos, de maneira que seja possível entregá-los à sociedade, na quantidade e qualidade desejadas, ou seja, de atender a uma determinada demanda.

Esse sentido de organização a que se faz referência engloba necessariamente, no mínimo, estes aspectos:

- a personalização de uma entidade, de fato ou de direito, em cujo âmbito os recursos serão combinados;
- a obtenção dos recursos necessários à produção do bem ou do serviço que será ofertado à sociedade;
- a fixação de canais de interação com a sociedade, para que seja viabilizado o fluxo de recursos (sentido: sociedade – entidade) e o fluxo de bens ou serviços (sentido: entidade – sociedade);
- ações administrativas que viabilizem a produção, a comercialização e a prestação de serviços.

O patrimônio contábil, ou seja, como é

visto pelo Conhecimento Contábil, é resultante da combinação de todos esses fatores, inclui todas as complexidades decorrentes daquela combinação e é sustentado pelo conjunto de relações das mais diversas naturezas o qual responde pela própria dinâmica patrimonial.

A personalização de uma entidade, primeiro passo para a constituição da organização responsável pela produção de bens e serviços, implica a destinação de riquezas, de cujo emprego na nova entidade se espera, além do suprimento de uma demanda existente na sociedade, a obtenção de benefícios. Suprir a demanda representa o objetivo principal na nova entidade, o qual será buscado pela administração, enquanto que os objetivos esperados pelos criadores da nova entidade nada têm a ver com aquela demanda.

A riqueza destinada pelos criadores à nova entidade constitui o seu patrimônio inicial. A relação verificada entre os criadores e a nova entidade surge como os primeiros interesses no patrimônio constituído. Temos, por um lado, um patrimônio (riqueza inicial) personificado, com objetivos específicos, cuja manutenção e desenvolvimento depende do

alcance daqueles objetivos. o que conduz a uma permanente necessidade de acompanhamento. Por outro lado, uma entidade (pessoa ou pessoas) que direcionou parte da sua riqueza particular para a constituição daquele patrimônio e que tem objetivos próprios e independentes dos objetivos da entidade agora personificada e, assim, necessita de acompanhamento da mesma.

Os objetivos fixados para o patrimônio, quaisquer que sejam eles, não serão alcançados sem o concurso de recursos oferecidos pela sociedade. A sociedade aqui pode ser entendida como tudo o quanto se situa à margem do patrimônio. A utilização de recursos oriundos da sociedade conduz ao surgimento de relações entre o patrimônio e agentes presentes à sociedade, o que leva ao aparecimento de interesses. De uma outra forma, a relação estabelecida entre o patrimônio e a sociedade cria também a necessidade de acompanhamento constante do patrimônio.

Convém lembrar que, quando aludimos ao uso de recursos, incluímos o trabalho de pessoas, o emprego de tecnologias, a criação de *know how*, a manipulação de materiais, a organização de processos produtivos etc. Para que todos estes elementos sejam reunidos e venham a funcionar, não se pode prescindir de uma ação administrativa pautada em conceitos de eficácia e eficiência, em cuja ausência o patrimônio não teria vida, ou seja, perderia totalmente o seu sentido de ser, já que um amontoado de recursos isentos da ação do homem não propiciaria o alcance dos objetivos do patrimônio.

Viana (1971, p. 110) emite a seguinte opinião: “a fim de que a empresa ou instituição de fins ideais tenha existência, como já foi dito, é necessário o concurso de energia pessoal e de elementos exteriores, que o homem utiliza, movimenta e administra, com o objetivo de alcançar os fins visados pela mesma entidade”.

Dessa conjunção de fatores nasce a entidade contábil, cuja definição consiste, segundo Hendriksen: Breda (1999, p. 104), “em determinar a unidade econômica que exerce

controle sobre recursos, aceita responsabilidade por assumir e cumprir compromissos e conduz a atividade econômica”.

Em qualquer sociedade observada, vamos encontrar uma quantidade indefinida de organizações patrimoniais o que significa riquezas organizadas para gerar utilidades. Em volta dessas riquezas específicas, é possível visualizar uma infinidade de relacionamentos; portanto, um conjunto grande de interesses. Cada interessado, no seu particular, espera respostas específicas do patrimônio ou, em outros termos, aguarda benefícios distintos.

É possível admitir que os interesses primários em um dado patrimônio estão vinculados aos proprietários da riqueza posta à disposição da organização patrimonial. Daí a importância do sentido de valor do patrimônio, já que é natural que cada agente que aplica riqueza, qualquer que seja o sentido, espere dessa aplicação um determinado retorno.

Além dos interesses primários, outros interesses existem em relação ao patrimônio, em função do tipo deste e dos seus objetivos. Deve ser lembrado que o patrimônio, como entidade organizada, pode ser identificado em função do seu objetivo principal, aquilo genericamente denominado de “missão” da entidade. Deve ser explicado, também, que a entidade só existe enquanto existir patrimônio. Portanto, a “missão” da entidade pode ser entendida como “missão” do patrimônio.

Muitos exemplos de interessados e de interesses voltados para um determinado patrimônio podem ser citados, como: (1) contribuintes, em relação à aplicação do dinheiro arrecadado pelo governo na forma de impostos; (2) associados, em relação aos benefícios gerados pela associação, em decorrência das mensalidades pagas; (3) governo, em relação à possibilidade de tributação das pessoas físicas ou jurídicas; (4) habitantes de uma comunidade, em relação ao emprego de recursos na proteção do meio ambiente. Muitos outros exemplos poderiam ser apontados.

Nesse cenário, a riqueza patrimonial existirá e terá condições de ser aumentada, apenas na hipótese de manter abertos e em funcionamento os canais de relacionamentos com a sociedade o que significa o atendimento dos interesses dos agentes. Assim, no caso de os interesses dos agentes envolvidos no relacionamento não serem atendidos, o patrimônio corre o risco de desaparecer.

A organização do patrimônio (conjunto de riqueza), com uma direção previamente definida (missão), deve, normalmente, prever a existência continuada da riqueza, cabendo lembrar que, exceção aos pródigos, o espírito econômico natural do ser humano não lhe induz à destruição da riqueza o que implica, necessariamente, uma expectativa de resultados.

Temos, assim, uma riqueza (patrimônio) posta a serviço de uma causa (missão), cercada de múltiplos interesses e uma decorrente expectativa de resultados. Está, então, montado o cenário necessário para a atuação do Conhecimento Contábil.

Para se entender o patrimônio como visto pela Contabilidade, torna-se imprescindível enxergar todas as relações presentes a ele. Se, por um lado, algumas relações se apresentam de forma totalmente objetiva como, por exemplo, a relação existente entre os fundadores e a entidade, por outro lado, algumas relações se mostram difusas e até mesmo difíceis de visualizar como, por exemplo, a relação entre o produto ou serviço entregue à sociedade e o grau de satisfação dessa mesma sociedade pelo que recebe.

Defende-se a idéia de que cada relação tem a sua importância para o patrimônio, já que, em última instância, todas contribuem para que sejam atingidos os objetivos que lhe dão sentido e, em última análise, é que, no conjunto, conferem valor ao patrimônio.

Assim, compreender o significado de cada relação, no que se refere à formação e conseqüente existência do patrimônio, à dinâmica funcional do patrimônio e, especificamente, à atribuição de valor ao patrimônio, é de fundamental importância para o Conhecimento

Contábil, já que tais aspectos são aqueles que devem ser investigados e explicados pelo conhecimento.

Pela ótica contábil, o patrimônio deve ser observado tanto pelo que ele é, quanto pelo que ele se destina a cumprir. Pelo primeiro prisma, temos uma noção estática, como a qual o patrimônio precisa apresentar coerência na relação entre as suas partes.

Pelo outro prisma, temos uma noção dinâmica, segundo a qual o patrimônio precisa atingir os seus fins, ou seja, suprir uma demanda de bens ou serviços. Ambos os sentidos, mesmo olhados de forma isolada, necessitam-se mutuamente para dar sentido ao patrimônio. Assim, a Contabilidade precisa cuidar dos dois.

Um outro aspecto a destacar é que o sentido de propriedade da riqueza que compõe o patrimônio, para a Contabilidade, não é exclusivamente aquele do campo do Direito. A diferença fica por conta do sentido da existência do patrimônio, ou seja, do seu objetivo. Toda riqueza posta à disposição do patrimônio e, por conseguinte, que contribua para o alcance daquele objetivo, fica a ele integrada assumindo para o patrimônio o sentido de “propriedade”.

Finalmente, é conveniente destacar que, em cada relação de interesse vinculada ao patrimônio, a preocupação do Conhecimento Contábil está voltada para o aspecto da riqueza, de maneira muito especial para a atribuição de valor. Assim, por exemplo, não compete à Contabilidade explicar a razão de os funcionários de uma certa organização estarem insatisfeitos. No máximo, a Contabilidade ajudará a demonstrar que a insatisfação dos funcionários acarreta diminuição da riqueza patrimonial.

3.5 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

Esclarecido o conceito de patrimônio, especificado o entendimento que se tem a respeito do patrimônio contábil, sendo este o objeto do Conhecimento Contábil e verificada a existência de interesses em cada patrimônio, é possível, agora, afirmar que a utilidade do Conhecimento Contábil materializa-se perante todos aqueles que guardam algum tipo de interesse em relação a um patrimônio específico.

Foi essa utilidade que deu origem ao Conhecimento Contábil e que representa a sua razão de existir ao longo de toda a sua história. O fato de o conhecimento existir e continuar a ser discutido, em busca do seu aprimoramento, até os dias atuais, serve como prova de que aquela utilidade continua presente ao cotidiano da humanidade.

Nada obstante, é preciso especificar aquilo que se busca do objeto. O exercício da utilidade do conhecimento não ocorre em sentido único, porque precisa guardar aderência com a necessidade humana. Como reflexo dos muitos interesses existentes em relação ao patrimônio, o objeto, enfrenta-se uma séria dificuldade na especificação da finalidade, o objetivo.

Essa dificuldade na especificação do objetivo do conhecimento não representa novidade no campo contábil. Basta ver as mais distintas finalidades já atribuídas à Contabilidade, como: Estudo das contas (Pacioli); Estudo das leis que governam as aziendas (Cerboni); Estudo da Riqueza ou do Capital (Herrmann Jr.); Estudar e enunciar as leis do controle econômico das aziendas (Besta); Estudo da atividade econômica, sob o ponto de vista do interesse singular (Gomberg); Pesquisar exclusivamente como ou por que meios a azienda prova a sua produtividade dentro da economia geral (Schmalenbach). Tais entendimentos foram responsáveis, ao longo da História, pela formação das escolas de pensamento e, portanto, pela formulação de teorias.

A riqueza patrimonial, sabe-se, requer a ação do homem para a sua preservação e o crescimento. Essa necessidade de ação é que, em linhas gerais, confere utilidade ao Conhecimento Contábil. Nesse sentido, Estrada (1996, p. 88) opina: que, tendo o patrimônio como objeto a Contabilidade tem como fim o de propiciar “o governo oportuno, cauteloso, conveniente do patrimônio”.

O objetivo de qualquer conhecimento não pode ser compreendido quando é desvinculado da utilidade desse mesmo conhecimento. Portanto, a Contabilidade só faz sentido quando está inserida no contexto das decisões que visam à administração da riqueza patrimonial. Este é o problema que se quer resolver, tendo-se como apoio o Conhecimento Contábil. Tal problema tal que se configura nas necessidades dos interessados no patrimônio, normalmente denominados como **usuários da Contabilidade**.

O fato de os usuários da Contabilidade existirem em grande número e apresentarem necessidades variadas acaba por trazer problemas para o desenvolvimento e para a aplicação do conhecimento. Nesse sentido, Hendriksen; Breda (1999, p. 94) afirmam: “O primeiro problema é a definição do grupo principal de usuários. Alguns dizem que deve ser a própria administração. Outros acham que devem ser os empregados, ou os clientes, ou o público em geral. O FASB sustenta que os acionistas, outros investidores e os credores são os principais usuários da contabilidade”.

Analisando esse mesmo problema, Iudícibus (1987, p. 16) faz a seguinte reflexão:

Neste aspecto, o estabelecimento dos objetivos da Contabilidade pode ser feito na base de duas abordagens distintas: ou consideramos que o objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados para cada tipo de usuários.

É sabido que a materialização da utilidade do Conhecimento Contábil ocorre com a prestação de informações sobre o patrimônio. Contudo, a informação prestada, representa somente o produto final, enquanto que a parte mais significativa do conhecimento é exercida ao longo do processo de “fabricação” daquela informação, quando se busca compreender as relações presentes e os interesses no patrimônio, o que obriga a concluir que o processo de produção da informação não pode prescindir do entendimento das necessidades do usuário.

Seguindo essa linha de raciocínio, é possível defender a idéia de que a fronteira do Conhecimento Contábil situa-se no limite das necessidades de informações daqueles interessados, respeitado o sentido da riqueza, da qual é constituído o patrimônio.

A formatação de um conjunto único de informações que atenda, supostamente, ao interesse de todos os usuários, não é uma possibilidade utópica. Exemplo dessa possibilidade é encontrado no livro *Avaliação de Empresas: Da Mensuração Contábil à Econômica*, organizado pelo Professor Eliseu Martins. Resta perguntar se um conjunto completo não se tornaria, ao mesmo tempo, complexo e de difícil compreensão.

É também defensável a idéia de que a opção por informar de acordo com a necessidade de cada usuário já vem sendo exercida pelos profissionais da Contabilidade. Se não fosse assim, como se justificaria a segmentação do conhecimento em áreas distintas de estudo como, por exemplo, custos, governamental, societária, gerencial, tributária etc.

Deve ser notado que na raiz dessa segmentação está, por um lado, a necessidade do usuário e, por outro, o exercício da utilidade do conhecimento, ou seja, o objetivo que se busca alcançar com a aplicação desse conhecimento. Assim, antes da preocupação com a informação em si, cabe a preocupação com as relações que ligam o usuário ao patrimônio, de forma que se adquira a consciência da informação que precisa ser gerada.

De um outro modo, é preciso entender que a Contabilidade é uma só, enquanto conhecimento com utilidade e objeto próprio e que deve atender a objetivos vários. Em linhas

gerais. críticas que são dirigidas a ela quase sempre nascem quando se perde o entendimento geral e completo do conhecimento e tenta-se privilegiar um usuário em particular. acreditando-se, erroneamente, que as suas necessidades podem ser generalizadas para os demais.

Finalmente, é necessário notar que da multiplicidade e da dinâmica das necessidades dos usuários resulta uma espécie de limitação da Contabilidade, haja vista que nem todas as necessidades podem ser atendidas de forma imediata. Essa falta de atendimento de algumas necessidades não representa qualquer demérito para o conhecimento; ao contrário, funciona como fator motivador do desenvolvimento dele.

Não obstante, o grande desafio de qualquer ciência é a luta em busca daquela **verdade final**. Nesse mister, uma discussão em torno dos princípios gerais do conhecimento. discussão essa que busque evidenciar as bases de sustentação do conhecimento é de fundamental importância no sentido de minimizar os problemas da contabilidade aplicada.

RESUMO

Se, por um lado, não existem grandes discussões a propósito da identificação do objeto de preocupação do Conhecimento Contábil, por outro lado, a mesma tranquilidade não existe quando se trata de definir aquilo que a Contabilidade deve "dizer" a respeito de tal objeto. Dois aspectos ganham relevância nessa discussão. O primeiro diz respeito ao problema da composição patrimonial (que itens podem ser incluídos no patrimônio?). O segundo refere-se à subjetividade associada ao conceito de valor (quanto vale um item específico do patrimônio? Ou, quanto vale o patrimônio?). É possível advogar que tais questões surgem como consequência da diversidade de usuários que mantêm interesse no patrimônio objeto de estudo da Contabilidade e, portanto, de algum modo, interessados na explicação contábil. As respostas esperadas do conhecimento têm origem na sociedade, de modo mais apropriado na parte da sociedade que tem algum interesse no patrimônio. Desta forma, aquelas respostas que findam por ser transformadas nos objetivos do próprio conhecimento, não representam nada além dos objetivos dos usuários do conhecimento. De um outro modo, os objetivos do conhecimento são determinados como consequência dos objetivos dos seus usuários. Como, então, resolver o impasse que se configura quando se trata de questões como a representatividade ou o valor da riqueza, especialmente se for levado em consideração que encontrar um consenso para tais questões, entre os mais variados agentes que guardam algum tipo de interesse no patrimônio, é uma meta cujo alcance parece distante, se é que seja possível de ser alcançado algum dia? Diante da impossibilidade de atender igualmente bem a todos os usuários - o que seria ideal da parte do conhecimento- busca-se atender a maior parte que for possível. É nesse contexto que ganha relevância a questão dos princípios que orientam o conhecimento.

4 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

4.1 GENERALIDADES SOBRE “PRINCÍPIO”

Do ponto de vista do conhecimento, qualquer que seja ele, o termo “princípio” assume uma conotação especial que difere daquela acepção de entendimento mais geral. a qual se encontra ligada, quase sempre, a um aspecto temporal, como, por exemplo: o início de alguma coisa, marco primeiro de uma época, o primeiro momento em que um fenômeno foi percebido.

O esclarecimento a respeito deste significado, é importante e necessário, já que as possibilidades de entendimento são muitas. Vejam-se algumas das explicações encontradas no dicionário (Dicionário Eletrônico Aurélio, Versão 3.0):

- “[Do lat. principiu.]
- S. m.
1. Momento ou local ou trecho em que algo tem origem: começo: 2 2
 2. Causa primária.
 3. Elemento predominante na constituição de um corpo orgânico.
 4. Preceito, regra, lei.
 5. P. ext. Base: germe: 2
 6. E. Ling. Restrição geneticamente imposta a uma gramática (5). [V. gramática universal e parâmetro (4).]
 7. Filos. Origem de algo, de uma ação ou de um conhecimento.
 8. Lóg. Na dedução, a proposição que lhe serve de base, ainda que de modo provisório, e cuja verdade não é questionada.

[Cf. principio, do v. principiar.]”

Quando se discorre sobre “princípio” no contexto do conhecimento, o termo adquire uma conotação mais voltada para o sentido de orientação, de diretriz básica, de preceito de caráter geral. Tome-se por exemplo, no Brasil, o princípio constitucional da

capacidade contributiva (Princípio de Direito, ou seja, no campo do conhecimento jurídico), o qual orienta no sentido de que o tributo deve considerar a capacidade econômica do contribuinte, de modo que não seja transformado em uma espécie disfarçada de confisco.

Convém notar que o princípio não diz o que o tributo é, qual deve ser a sua base de cálculo e a sua alíquota nem mesmo quem devem ser os contribuintes por ele alcançados. Contudo, o princípio diz que a capacidade econômica do contribuinte, no sentido de arcar com o ônus do tributo, precisa ser respeitada, de modo que nenhum tributo deve contrariar o princípio. Esta é uma orientação geral encontrada na base dos problemas relacionados com a taxação das pessoas em prol do bem-estar coletivo.

Este entendimento do significado do termo, quando é relacionado com o conhecimento, também é encontrado no Dicionário Eletrônico Aurélio, Versão 3.0, conforme os exemplos mostrados a seguir:

“u Princípio antrópico. Cosm.

1. Proposição segundo a qual tudo quanto podemos observar no Universo deve depender estritamente das condições próprias da nossa existência e da nossa presença, como observadores no cosmo.

u Princípio cosmológico. Cosm.

1. Hipótese segundo a qual o Universo é homogêneo e isotrópico, ou melhor, não existe nem local nem direção privilegiada, qualquer que seja a posição ocupada pelo observador.

u Princípio da bivalência. Lóg.

1. Princípio da lógica clássica segundo o qual uma proposição ou é verdadeira ou é falsa. [Cf. princípio do terceiro excluído.]

u Princípio da identidade dos indiscerníveis. Filos.

1. Conforme Leibniz (v. leibniziano), princípio segundo o qual dois seres reais diferem sempre por caracteres intrínsecos e não por suas posições no tempo e no espaço. [Tb. se diz apenas indiscerníveis.]

u Princípio da realidade. Psican.

1. Substituição ou controle das exigências do princípio do prazer (q. v.) com o objetivo de adaptar o organismo às exigências da realidade, assegurando, conseqüentemente, a satisfação das suas necessidades.

u Princípio de razão suficiente. Filos.

1. Segundo Leibniz (v. leibniziano), o princípio que afirma que nada acontece sem que haja uma causa ou razão determinante.

u Princípio de verificação. Filos.

1. No positivismo lógico (q. v.), princípio que afirma que o significado de uma proposição é dado na sua verificação (v. verificabilidade).

u Princípio do prazer. Psican.

1. Tendência da atividade psíquica a buscar a satisfação e evitar o pesar, sem levar em conta a realidade.”

A estrutura do conhecimento, via de regra, repousa sobre uma espécie de alicerce de princípios, em cuja ausência fica prejudicada a abordagem que se faz do objeto e, desse modo, se perde a capacidade de aprofundamento e ampliação do entendimento da realidade e, assim, a possibilidade de explicação das coisas do mundo e do ser humano.

Considere-se, neste sentido, o princípio filosófico da causalidade, o qual afirma que **Todo fenômeno tem uma causa**. Aceito o princípio, obtém-se o caminho para a investigação da realidade. Qual será tal caminho? A resposta é evidente: a abordagem deve ir ao encontro das relações de causalidade. Assim, o objetivo do pesquisador será o de encontrar a relação entre dois fenômenos observados, de modo que a ocorrência de um fenômeno (causa) explique a ocorrência do outro fenômeno (efeito).

É certo que alguém pode refutar o princípio, como é o caso de David Hume, e defender uma outra proposição negando que os fenômenos observados na realidade guardam qualquer relação do tipo causa e efeito. No entanto, sobre esta nova visão deverá ser enunciado um outro princípio, que servirá de base de orientação para a pesquisa e para o desenvolvimento do conhecimento.

No mesmo sentido, veja-se o princípio da contradição (Lógica), que afirma: **o que é não é o que não é**. Claramente o princípio serve como uma espécie de restrição relativa ao entendimento das coisas, por afirmar que nada pode ser o que não é. Assim, a ocorrência do fenômeno da formação de um “ativo” não pode ser investigada nem explicada como a ocorrência do fenômeno da formação de um “passivo”, já que não é possível o fenômeno ser as duas coisas ao mesmo tempo.

A essencialidade dos princípios, no tocante à organização do conhecimento, está refletida na forma de pensar assumida pelo homem, ao longo de toda a história da humanidade. O direção do pensamento, no sentido de entender a realidade, foi sempre guiada

por algum princípio geral de orientação, conforme alguns exemplos apresentados na tabela a seguir, que faz alusão a algumas escolas de pensamento defendidas e seguidas pelo homem ao longo da História:

Escola de pensamento	Princípio básico geral
Cartesianismo	Nem os sentidos, já que podem enganar, nem as idéias, já que podem ser confusas, podem nos conduzir ao entendimento da realidade.
Ceticismo	Nenhuma verdade pode ser alcançada por completo.
Dialética	O entendimento das coisas é alcançado via contraposição de idéias.
Empirismo	O conhecimento só é possível através da experiência.
Materialismo	A realidade é composta exclusivamente por matéria.

Fonte: Dados de pesquisa

É preciso reforçar a idéia de que o princípio, como é discutido aqui, não se confunde com o fenômeno em si, mas presta-se somente como uma espécie de balizamento de abordagem, o que contribui para o entendimento do fenômeno. O princípio usual na área de Finanças Públicas, segundo o qual, o melhor tributo é aquele que menos onera o contribuinte, nada diz a respeito da essência de qualquer tributo, mas, em conjunto com outros princípios, como o princípio da capacidade contributiva, comentado linhas atrás, orienta o legislador / gestor na verificação da adequação dos tributos.

Portanto, pela ótica do conhecimento, princípio diz respeito às diretrizes que orientam todas as abordagens que são dirigidas ao objeto, encontrando-se, assim, relacionado muito de perto com o próprio objeto e, em consequência, com a solução do problema, sem, contudo, jamais se confundir com a própria solução.

Trabalhando no sentido de definir conceitualmente a Teoria do Conhecimento, Hessen (2000, p. 13) assim afirma:

Podemos defini-la como teoria material da ciência ou como teoria dos princípios materiais do conhecimento humano. Enquanto a lógica investiga os princípios formais do conhecimento, as formas e leis gerais do pensamento humano, a teoria do conhecimento dirige-se aos pressupostos materiais mais gerais do conhecimento científico.

Depreende-se que, em qualquer abordagem que se faça sobre o tema conhecimento, serão encontrados sempre os pilares que conferem sustentação a ele: os seus princípios gerais. Portanto, a compreensão do conhecimento em toda a sua dimensão não é possível ou, no mínimo, fica bem mais difícil, longe da visão dos seus princípios de base.

Nas palavras de Franco (1988, p. 13), “Os princípios, quando entendidos como preceitos básicos e fundamentais de uma doutrina, são imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo e lugar em que a doutrina é estudada e tais princípios são aplicados”. Ainda que seja discutível a característica da imutabilidade, um princípio do conhecimento apresenta, normalmente, um aspecto duradouro quando visto na dimensão tempo, já que tem raiz em uma forma particular de o homem enxergar a realidade.

Um princípio, como é aqui discutido, se encaixa sem dificuldade dentro do conceito de ciência normal, apresentado por Kuhn (2003, p. 29) que afirma: “*ciência normal* significa a pesquisa firmemente baseada em uma ou mais realizações científicas passadas. Essas realizações são reconhecidas durante algum tempo por alguma comunidade científica específica como proporcionando os fundamentos para suas prática posterior”.

4.2 OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITOS – O CASO AMERICANO

A importância econômica dos Estados Unidos no cenário mundial é reconhecida e incontestável nos dias atuais. Uma das conseqüências de tal poderio é que uma discussão em torno do tema Princípios de Contabilidade, normalmente, coloca lado-a-lado os princípios

vigentes nos Estados Unidos e os princípios vigentes em um outro país ou, como também tem sido comum, a comparação com os chamados Princípios Internacionais de Contabilidade. Daí ser o foco aqui direcionado para o caso do desenvolvimento dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos vigentes nos Estados Unidos.

A força da Contabilidade americana foi inserida na História somente no Século XX. Fazendo-se uma retrospectiva, é possível entender as razões que fizeram a Itália ser reconhecida como o berço da Contabilidade Moderna. Circunstâncias históricas concederam àquele país a primazia em se transformar no centro impulsionador do desenvolvimento do Conhecimento Contábil, especialmente pela força do seu comércio no período histórico denominado de Renascença. Foi ali que a cientificidade do Conhecimento Contábil foi inicialmente defendida. Naquela terra nasceram grandes pensadores e doutrinadores da área contábil.

Os pensadores italianos, apesar de desde cedo inserirem a Contabilidade no campo das ciências e de toda a preocupação devotada ao conhecimento, cuidaram de discutir doutrinas sem adentrarem-se na base conceitual que lhes dava sustentação.

De acordo com Franco (1988, p. 29):

Os autores europeus, especialmente os italianos, inegavelmente os grandes doutrinadores da teoria contábil, definiram, de forma magistral, a natureza, os conceitos, a finalidade e o objetivo da ciência contábil e seu campo de aplicação, sem entretanto se deterem a especular sobre postulados, princípios, normas ou convenções que, de forma pragmática, pudessem normatizar ou estabelecer parâmetros para os registros contábeis e para elaboração das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Uma das possíveis explicações para essa ausência de preocupação com os princípios por parte dos estudiosos italianos pode ser encontrada nas condições ambientais e naquilo que era exigido como aplicação prática do conhecimento naquele país, especialmente quando se deu a inclusão do Conhecimento Contábil no campo das ciências. Não se deve esquecer que um novo mundo estava sendo descoberto sob a ótica da Renascença e que a

principal influência no âmbito do Conhecimento Contábil, naquele momento histórico, era o método das partidas dobradas.

O impacto da obra de Luca Pacioli, a importância e, assim, o encantamento com o método das partidas dobradas, a possibilidade cada vez mais aberta de publicação de textos (contribuição do desenvolvimento da imprensa), tudo isto pode ter servido como fator motivador para que se discutisse a forma e o sentido do método, a escrituração em si como vetor da Contabilidade, esquecendo-se da essência do conhecimento.

A despeito de qualquer encantamento, o certo é que o método das partidas dobradas se, por um lado, nasceu como fruto da própria atividade econômica, por outro lado, desempenhou um relevante papel na expansão dessa mesma atividade. Discorrendo sobre o surgimento e fortalecimento do método das partidas dobradas, Bailey ([sd] *apud* HOLZER, 1984, p. 27) aponta:

A emergência de uma sociedade civil como uma esfera autônoma da atividade econômica, relativamente livre dos impedimentos políticos e religiosos, e a criação de uma estrutura institucional, permitiram que a acumulação de capital se tornasse não apenas possível como socialmente aceitável. O termo capitalista surge pela primeira vez, e o método das partidas dobradas permitiu que a propensão para a acumulação de capital dos mercadores italianos encontrasse expressão. (Tradução livre)

Como justiça aos pensadores italianos, deve ser lembrado que essa ausência de preocupação com os princípios não representa uma falta exclusiva dos estudiosos daquele país. À proporção que ia sendo divulgado o método das partidas dobradas, estudiosos de outros países europeus - o centro econômico do mundo naquele instante da História - principalmente Holanda, França, Alemanha e Inglaterra, cuidaram, à maneira dos italianos, de discutir o sentido do método, sem abordar o significado do conhecimento.

O fato de não se discutirem os princípios não implica a falta de importância deles nem tampouco a sua inexistência. Uma explicação mais aceitável está relacionada com os

problemas oriundos das condições sociais, os quais exigiam respostas simples do conhecimento, conforme comentado foi linhas atrás.

A rigor, os princípios, notadamente em uma ciência social, não podem ser entendidos como algo mitológico ou metafísico, que simplesmente existe, independentemente da vontade do homem e de razões encontradas no seio da própria sociedade. Assim, os princípios existem no âmbito das condições prevalentes na sociedade, sendo lá que eles devem ser buscados, já que eles só podem encontrar fundamentação no contexto social.

Se toda atividade humana é orientada por princípios, estes existem não como vontade de um indivíduo em particular, mas como resultado do entendimento coletivo do conjunto social relativo à atividade e aos problemas dela decorrentes.

Nesse sentido, Niswonger; Fess (1977, p. 419) afirmam:

À medida que o porte e complexidade das unidades comerciais aumentaram, os problemas contábeis inerentes à preparação das demonstrações financeiras tornaram-se mais e mais complexos. Com este desenvolvimento, surgiu o reconhecimento da necessidade de uma estrutura de conceitos e princípios de contabilidade geralmente aceitos. (Tradução livre)

Muitas razões podem ser buscadas e encontradas no ambiente sócioeconômico para explicar essa certa ausência de atenção em relação aos princípios do conhecimento. Nada obstante, alguma explicação, qualquer que seja ela, certamente encontrará amparo nos problemas cotidianos que cabe à Contabilidade elucidar. Em outras palavras: a complexidade do problema é que determina o caminho a ser seguido à busca da sua solução. Isto implica afirmar que os princípios não foram antes discutidos, porque os problemas que a Contabilidade tinha para resolver assim não exigiam.

A expressão **Princípios de Contabilidade** foi inserida no cenário do Conhecimento Contábil, a partir da década de 1930, em um sentido distante daquele que se defende como próprio no âmbito do conhecimento. Se até então não se havia discutido

necessidade de uma discussão em torno do assunto fizeram com que o este termo fosse discutido como norma de aplicação.

Por ocasião da quebra da Bolsa de Valores de *New York*, em 1929, uma das explicações encontradas para tal evento foi à falta de uniformidade verificada nas demonstrações contábeis disponibilizadas ao público investidor. Daí ter sido levantada a necessidade de uniformização dos procedimentos para elaboração de informações contábeis, sendo que o caminho apontado para o alcance do desejado era a determinação dos Princípios da Contabilidade.

O episódio da quebra da Bolsa de Valores de *New York*, em 1929, muitas vezes referido como um desastre, pode ser enfocado por distintas óticas. A importância das demonstrações contábeis para o mercado de valores mobiliário é apenas uma delas e, de forma solitária, não é capaz de explicar aquele acontecimento. Todavia, aquele fato histórico acelerou a discussão a respeito dos princípios.

Tendo-se a quebra da Bolsa de Valores de *New York* como justificativa histórica, passou-se a partir do início da década de 1930, inicialmente nos Estados Unidos e, posteriormente, em vários outros países do mundo, a envidar esforços no sentido de determinar um corpo de princípios, cuja função precípua era a uniformização das informações destinadas aos participantes do Mercado de Valores Mobiliários, via demonstrações contábeis.

Discutindo o sentido que tomou o pensamento contábil a partir de 1930, Oliveira (2003, p. 25) assim relata:

O ano de 1930 foi marcado pela significativa mudança no curso do desenvolvimento do pensamento contábil, particularmente por meio da sedimentação dos princípios e práticas contábeis. Nesse ano, o American Institute of Accountants nomeou um comitê em cooperação com a New York Stock Exchange para analisar pontos em comum demandados por investidores, Bolsa e contadores. Outro comitê foi constituído para discutir os procedimentos contábeis e criar a profissão de contabilista.

Hendriksen; Breda (1999, p. 74), tratando do mesmo tema, dizem: “muitos indivíduos e grupos começaram a trabalhar na elucidação do que acreditavam ser princípios contábeis na década de 1930”. Nesse esforço, de acordo com os autores, a Associação Americana de Contadores (*American Association of Accountants*) “procurava eliminar a confusão resultante da reavaliação de ativos para cima ou para baixo, de acordo com variações de preços e condições econômicas esperadas, enfatizando o custo como base da contabilidade”.

Percebe-se a questão da atribuição de valor ao patrimônio (avaliação de ativos) ou seja, o problema da realização de ativos, provocando “confusão” no ambiente contábil daquela época. Ressalte-se, da mesma forma, que até os dias atuais, a despeito dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, a questão continua a provocar polêmicas, sendo esta uma das interrogações postas diante dos estudiosos da Contabilidade, como ficou evidente em casos, como Worldcom, Enron e Parmalat.

É de se chamar a atenção para as considerações de Hendriksen; Breda (1999, p. 76) a respeito das razões que conduziram à busca dos princípios:

É interessante notar que essas mudanças no pensamento contábil não resultaram diretamente da crise do mercado de ações de 1929, e tampouco da Grande Depressão da década de 1930, mas de transformações institucionais que haviam começado há muitos anos e às quais os contadores ainda não haviam se adaptado. Evidentemente tornaram-se ainda mais prementes com os eventos ocorridos nesse período.

Naturalmente, se admite que os tumultos presenciados no mercado de ações, em *New York*, no ano de 1929, tiveram raiz no estabelecimento de relações socioeconômicas (forma de fazer negócios) substancialmente diferentes daquelas até então consideradas. Nesses termos, a quebra da bolsa representou apenas o ensejo dos eventos. Nessa condição, ela representou o ponto de partida para os esforços, no sentido de encontrar as respostas requeridas pelo ambiente contábil naquele momento.

De acordo com Helmkamp (1989, p. 11), a sociedade muda as regras contábeis à medida surgem novos imperativos:

A Contabilidade tem mudado juntamente com as necessidades da sociedade. Quando surgem novos tipos de transações, os contadores desenvolvem regras e práticas para registrá-los. Essas práticas contábeis são conhecidas como **Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos**, e consistem em regras, práticas e procedimentos aplicados na elaboração das demonstrações contábeis. (Tradução livre)

Uma das primeiras tentativas feitas por uma organização contábil para formular princípios gerais foi à publicação feita pela AAA (American Accountants Association), em 1936, de um pronunciamento experimental dos princípios contábeis que fundamentam as demonstrações contábeis das sociedades anônimas. (NISWONGER; FESS 1977).

Como resultado dos esforços para enunciar os princípios, diversos trabalhos foram postos em discussão, sob a liderança da Associação Americana de Contadores, segundo a qual, conforme consta no documento de título "*A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement*", citado por Hendriksen & Breda (1999, p. 74), tinha-se por objetivo:

Chegar a um acordo quanto a uma base de considerações fundamentais que tenderiam a eliminar as variações aleatórias de procedimentos resultantes, não das peculiaridades de cada empresa, mas das diferentes idéias de financistas e executivos a respeito do que seria adequado, plausível ou conveniente para os investidores num determinado momento.

Chama, também, a atenção o fato de que o conflito de idéias entre financistas e executivos, até mesmo entre aqueles estudiosos e os contadores, continua na atualidade, sendo que o desenvolvimento de teorias no campo das finanças, de modo particular a Hipótese dos Mercados Eficientes, trouxe como efeito o aprofundamento dos conflitos.

Em linhas gerais, em relação a cada patrimônio individual, o principal ponto de conflito de idéias de profissionais ocupados no seu estudo está centrado na determinação do atual e do futuro valor, da empresa e na evidenciação desse valor via demonstrações

contábeis. Ross (1995, p. 276) observa: “os contadores têm sido freqüentemente acusados de abusos dessa liberdade de ação [proporcionada pelas práticas contábeis, as quais têm embasamento nos Princípios] com a esperança de inflacionar os lucros e os preços das ações”.

Segundo Rappaport (2001, p. 31), “Há vários importantes motivos pelos quais o lucro falha em medir as mudanças no valor da empresa”. Entre os motivos, o autor aponta: (1) Métodos contábeis alternativos podem ser empregados; (2) As necessidades de investimentos são excluídas; (3) O valor do dinheiro no tempo é ignorado.

A Hipótese dos Mercados Eficientes nega a possibilidade de os contadores, via procedimentos contábeis, influenciarem o preço das ações, especialmente nos mercados tidos como de eficiência do tipo **forte**. Todavia, a hipótese não é aceita pacificamente, nem mesmo entre os profissionais da área de Finanças. Conforme aponta Giufrida (disponível em <http://portalexame.abril.com.br/exame>, acessado em 20/02/2003), o americano Robert Haugen, “autor de *The New Finance*, uma obra sobre investimento em ações que vem agitando os meios acadêmicos americanos”, chama a Hipótese dos Mercados Eficientes de *A Fantasia*, negando-lhe os fundamentos.

Independente de qualquer outra questão subjacente, fica evidente, desde o início das discussões, que o objetivo que se buscava alcançar encontrava-se mais próximo a um conjunto de normas de aplicação do que a um conjunto de princípios do conhecimento. Tal constatação fica evidente, especialmente, quando se nota a preocupação com um usuário específico: o investidor do mercado de ações.

É possível afirmar que o *crash* da Bolsa de Valores em 1929 foi resultado da visão equivocada daqueles que negociavam as ações, no tocante ao valor das empresas. Tendo-se em conta a importância do mercado de ações, no sentido de conduzir a poupança da população para a atividade produtiva, fica justificada a preocupação com normas cujo objetivo era o de proteger esse mercado.

Parece, contudo, que o objetivo não foi perfeitamente compreendido, já que, se tal fato tivesse acontecido, muita discussão teria sido evitada. Por exemplo, uma coisa é discutir Princípios da Contabilidade, outra é discutir Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos para a Elaboração de Demonstrações Contábeis no Âmbito do Mercado de Ações. É certo que, no o segundo caso, o que se buscava eram normas de aplicação, mesmo que denominadas de princípios. Dessa forma, não se desperdiçariam esforços discutindo-se o significado do termo **princípios**.

Ainda de acordo com Hendriksen; Breda (1999, p. 73), a discussão acerca do significado dos princípios procurados levou estudiosos a assumirem posições bem diferentes. Nesse sentido, Gilbert Byrne opinava que os princípios deviam ser vistos conforme a descrição do Dicionário Webster:

Uma verdade fundamental: uma lei ou doutrina abrangente, da qual outras decorrem, ou nas quais outras estão baseadas; uma verdade geral: uma proposição básica ou premissa fundamental; uma máxima; um axioma; um postulado.

Este conceito de princípio é adequado para descrever princípio do conhecimento. Todavia, outros estudiosos, como George May, defendiam o conceito do Dicionário de Oxford:

“Uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação; uma base aceita de conduta ou prática”.

Este segundo conceito realmente é o que prevaleceu. Assim, como resultado dos esforços empreendidos, após anos de muita discussão, foi estabelecido um conjunto de princípios, o qual recebe, nos Estados Unidos, a denominação de Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (Generally Accepted Accounting Principles).

Delaney (2002, p. 1), discorrendo sobre o significado dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, como foi visto nos Estados Unidos da América do Norte, assim opina:

Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA) estão relacionados com a avaliação da atividade econômica, o momento em que essa avaliação é feita e registrada, a evidenciação relativa a essa atividade, e a preparação e apresentação de informações econômicas sumariadas na forma de relatórios financeiros. (Tradução livre)

Em complemento, o autor explica que os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos são desenvolvidos quando surgem questões relativas à melhor maneira de realizar e mensurar a atividade econômica, ao momento do reconhecimento, da evidenciação ou apresentação. O que, no final das contas, foi o que ocorreu quando se iniciaram as discussões em busca dos princípios.

Na definição encontrada no APB 4, emitido pelo *Accounting Principles Board*, citada por Franco (1988, p. 16), os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos correspondem:

Um termo técnico que compreende as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir práticas contábeis aceitas em determinada época. O conceito de princípios de contabilidade geralmente aceitos inclui não apenas amplas guias de orientação abrangentes, de aplicação geral, mas também práticas e procedimentos detalhados.

Voltando à ótica de Delaney (2002, p. 1), diríamos que os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos representam uma reação ao ambiente e um produto do ambiente econômico em que eles são desenvolvidos. Este pensamento serve para reforçar o entendimento da proximidade desses princípios ao conceito de normas de aplicação e, ao mesmo tempo, o distanciamento do conceito de princípio do conhecimento.

Veja-se o entendimento de Hendriksen: Breda (1999, p. 83):

Ainda não existe consenso quanto ao que constitui um princípio, como os princípios se relacionam a postulados, ou se princípios ou postulados podem ser usados para gerar padrões contábeis. Na prática, tudo o que o termo Gaap significa é o conjunto de normas que foram sancionadas pela Instrução 203 do AICPA. Em outras palavras, Gaap não significa mais do que práticas contábeis com autoridade substantiva.

Se alguém pretende encontrar embasamento para a afirmação de que os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos correspondem, de modo geral, a normas de aplicação, tal objetivo pode ser alcançado, sem muita dificuldade, por caminhos diversos.

Por exemplo, um caminho possível é verificar a relação existente entre os princípios e os usuários da Contabilidade. Inicialmente, externar o conceito de usuário constitui-se um imperativo. Para o IBRACON (1988, p. 24), conforme consta no Pronunciamento **Estrutura Conceitual Básica**, temos: “Conceitua-se como usuário toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”.

Deve ser percebido, assim, que não importa a natureza do interesse que se tem em relação ao patrimônio, qualquer que seja ele, o usuário deve ser atendido, ou seja, deve ter os seus problemas resolvidos pela Contabilidade ou, de uma outra maneira, pelo Conhecimento Contábil. Daí resulta que os princípios do conhecimento não privilegiam (não é sua preocupação) nenhum usuário em particular. Problemas relativos a usuários específicos são resolvidos como a emissão de demonstrações e relatórios específicos. Disso tratam as normas.

Como já foi visto, os princípios que passaram a ser almejados a partir de 1929 tiveram por objetivo o de resolver os problemas de um conjunto específico de usuários, a saber: os investidores do mercado de ações. Ainda que a solução possa ser defendida como uma resposta do conhecimento para um problema do cotidiano, ainda que as normas estabelecidas devam ser orientadas pelos princípios do conhecimento, nada disso deve ser confundido com eles.

Um outro caminho para se chegar à conclusão sobre a natureza daqueles princípios consiste em verificar a questão da pretendida uniformidade da informação, no que

diz respeito ao valor a ser atribuído ao patrimônio. Para problemas de natureza econômica, notadamente o da atribuição de valor, como é o caso daqueles que se constituem em objeto de preocupações da Contabilidade, a uniformidade de entendimento representa um alvo distante, ou impossível de atingir.

É bom lembrar que a questão da uniformidade envolve, obrigatoriamente, o conceito de valor das coisas, o que resulta, como já foi discutido no presente trabalho, em visões distintas, portanto, em valores distintos. Desse modo, uma uniformidade imperativa traz como consequência uma restrição à utilidade do conhecimento, o que leva a destino oposto àquele que os princípios do conhecimento devem conduzir.

Ainda no mesmo sentido, não há dúvida quanto ao fato de ser responsabilidade da Contabilidade a tarefa de mensurar o patrimônio. Contudo, é preciso compreender que o estabelecimento das regras de mensuração deve ter raiz nas necessidades dos usuários, restando ao conhecimento identificá-las, e não simplesmente estabelecer regras com base nas muitas possibilidades de avaliação.

Cabe destacar também que, a partir de 1973, o órgão responsável pela emissão de princípios de Contabilidade nos Estados Unidos passou a ser o *Financial Accounting Standard Board – FASB*, que, a partir do ano de 1978, passou a publicar um conjunto de pronunciamentos denominados de *Statements of Financial Accounting Concepts*, com o propósito de determinar a base conceitual em que se baseariam os padrões de contabilidade e de evidenciação.

O *Statement of Financial Accounting Concepts n. 1*, emitido pelo FASB em Novembro de 1978, com o título: *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, assim especifica:

O FASB reconhece que em determinados aspectos os atuais princípios de contabilidade geralmente aceitos podem estar inconsistentes com aqueles que derivam deste Pronunciamento e de outros da série. Em tais circunstâncias, o FASB espera rever seus pronunciamentos.

pronunciamentos de órgãos que lhe antecedam e instituir práticas de evidenciação à luz dos objetivos e conceitos agora anunciados.

Fica evidente, portanto, que o FASB considera os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos como normas de aplicação, reconhecendo, inclusive, a necessidade da existência de um corpo conceitual de fundamentos que sirva de base de sustentação para essas normas.

Convém realçar, a despeito de qualquer crítica, a dificuldade que se enfrenta quando se tenta estabelecer fundamentos conceituais e princípios no contexto das Ciências Sociais. Nesse sentido, vale mencionar a analogia feita por Alves (2002, p. 103) entre teorias e redes de pesca. De modo objetivo, é preciso construir a rede certa para apanhar o peixe certo. Nesse sentido, o autor se expressa: “Nas ciências sociais há um sem-número de redes. Aqui existe pouco acordo acerca dos peixes a serem pescados, das redes a serem empregadas e dos métodos-arapucas a serem arrumados”.

Finalmente, deve ser dito que o entendimento de princípios de contabilidade hoje inserido no contexto da prática contábil da maior parte dos países do mundo, não difere substancialmente daquele encontrado nos Estados Unidos, possivelmente como consequência do influxo daquele país no contexto econômico mundial.

4.3 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE – O CASO BRASILEIRO

Na essência, a trajetória seguida no Brasil para o desenvolvimento de um corpo de princípios relacionados com a Contabilidade não difere muito da história americana. Ainda que as condições funcionais do Mercado de Ações sejam aqui acentuadamente distintas daquelas verificadas no mercado americano, não se pode deixar de perceber que o Brasil, do mesmo modo que muitos outros países, também sofre influências da força econômica dos Estados Unidos.

Percebe-se, também, que a importância do mercado de ações é muito maior no contexto geral da economia americana, do que a importância desse mercado no contexto brasileiro. É possível que, por influência desse fator, as discussões a respeito dos princípios, no cenário brasileiro, tenham ocorrido em data posterior às discussões norte-americanas.

Um outro fator que pode ter direcionado as discussões brasileiras para um campo similar ao americano é a influência das grandes empresas de auditoria, as quais atuam praticamente em todos os países do mundo, pelo menos nos países com um grau aceitável de organização econômica.

Um ponto de partida viável para se visualizar os passos iniciais do processo que conduziu ao estabelecimento dos princípios, no Brasil, é a obra do Professor Hilário Franco o qual, em trabalho intitulado “A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil” (Editora Atlas S/A., 1988), traça o caminho percorrido por estudiosos e autoridades brasileiras, para estabelecer o corpo de princípios.

Com exceção de casos esporádicos, em cujo âmbito se procurava discutir efetivamente os princípios do conhecimento, como é o caso dos trabalhos de João Luiz dos Santos (1932) e Francisco D’Áuria (1949), ambos citados por Franco (1988, p. 95), a

discussão efetiva dos princípios teve início, no Brasil, no ano de 1964, também no âmbito do mercado de ações.

As autoridades brasileiras, a partir da metade da década de 1960, passaram a dedicar esforços para desenvolver o mercado de ações, reconhecendo-o como um elemento influente no desenvolvimento da economia, mediante a canalização da poupança popular para a atividade econômica.

Por razões que não cabe a este trabalho investigar, os esforços no Brasil para chegar a um corpo de princípios não ficaram concentrados em um único órgão. Assim, estudiosos, profissionais, órgãos encarregados da regulamentação e da fiscalização das atividades desenvolvidas no âmbito de mercado de ações, o órgão responsável pela fiscalização do exercício profissional da Contabilidade, todos trabalharam de forma isolada para de se alcançar o objetivo.

Vale destacar que, no caso brasileiro, a idéia inicial era a de tratar os princípios dentro de uma acepção de princípios do conhecimento ou de Princípios das Ciências Contábeis. Uma possível justificativa para tal atitude é que não se teve aqui um episódio específico (a quebra da Bolsa de Valores para os americanos) como fator motivador dos trabalhos. Uma das conseqüências dessa visão é a denominação de **Princípios Fundamentais de Contabilidade**, em substituição ao título de **Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos**.

Como resultado dos esforços e da falta de concentração desses mesmos esforços em um único órgão emissor, temos atualmente como referência dois conjuntos de princípios no ambiente contábil do Brasil. O primeiro, do ponto de vista cronológico, é denominado de **Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade**. Foi originalmente elaborado pelo Prof. Sérgio de Iudícibus, vinculado ao Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – IPECAFI, conforme consta da Apresentação do livro **Princípios Contábeis Normas e**

Procedimentos de Auditoria (Editora Atlas S/A, São Paulo, 1988). e. posteriormente, transformado em Pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON (atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), tendo sido, ainda, referendado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, com a Deliberação 29/1986, e tendo recebido a denominação de **Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade**.

O segundo é o conjunto estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, conforme Resolução CFC 750/1993, recebeu a denominação de **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. O quadro a seguir coloca lado-a-lado os dois conjuntos de princípios.

Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (IBRACON)	Princípios Fundamentais da Contabilidade (CFC)
Entidade	Entidade
Continuidade	Continuidade
Custo com base de valor	Registro pelo valor original
Denominador comum monetário	Atualização monetária
Realização da receita	Competência
Confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis	
Conservadorismo	Prudência
Materialidade	
Consistência	
Objetividade	
	Oportunidade

Fonte: Dados de Pesquisa

Assinalamos que, antes da emissão da Resolução 750/1993, o Conselho Federal de Contabilidade já havia emitido a Resolução 530/1981, a qual aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC-T-1, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Entre as muitas possibilidades de discussão que se apresentam no momento do confronto dos dois conjuntos de princípios, sem qualquer pretensão de minimizar a importância de qualquer um entre eles, certamente a verificação do objetivo traçado por cada conjunto é primordial de ser investigada.

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade tem um usuário preferencial, conforme o IBRACON (1988, p. 24):

"Para as finalidades deste trabalho, escolhemos como usuário preferencial o externo à entidade, constituído, basicamente, por:

- *acionistas;*
- *emprestadores de recursos e credores em geral; e*
- *integrantes do mercado de capitais como um todo, no sentido, de que a quantidade, a natureza e a relevância da informação prestada abertamente pela entidade influenciem, mesmo que indiretamente, esse mercado."*

Em complemento, o IBRACON (1988, p. 24) explica:

Ainda dentro do objetivo deste trabalho, consideramos como usuários secundários os administradores (de todos os níveis) da entidade, bem como o Fisco. Aqueles obterão muita utilidade dos conceitos que trataremos a seguir, mas precisarão ir além e utilizar-se dos conceitos de Contabilidade Gerencial, fora do escopo deste trabalho, este, o Fisco, terá necessidade sempre de ajustes vários a serem realizados em livros auxiliares.

Quanto à opinião do Conselho Federal de Contabilidade, a Resolução CFC 774/1994, que trouxe esclarecimentos sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade estabelecidos pela Resolução CFC 750/1993, assim dispõe:

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente o seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Como se nota, o ponto de vista encontrado na Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, ao passo que especifica os usuários preferenciais a que se procura atender com os princípios, fica efetivamente mais adequado à natureza dos princípios enunciados, configurando-se em um objetivo viável. Na outra ponta, o anseio do CFC no momento de enunciar os princípios, à medida que intenta que eles possuam atributos de universalidade e veracidade, exige, no mínimo, esclarecimentos mais abrangentes a respeito do conceito de tais atributos e torna o objetivo pretendido de difícil acesso. Uma discussão crítica a respeito desses princípios consta no tópico seguinte.

4.4 ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS

Esta é a opinião do CFC (Resolução CFC 774/94, item 1.3): “nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem a necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceito”.

A análise que se segue considera os princípios dentro da definição colocada no parágrafo anterior, ressaltando-se o sentido de “verdade”, que pode ser temporário, e esclarecendo que, em qualquer situação, os princípios devem estar condizentes com a realidade, salvo o que eles próprios perderiam todo o sentido de ser, dentro da visão de que o papel da ciência é explicar a realidade.

▪ **O Princípio (Postulado) da Entidade**

Em qualquer conjunto enunciado de princípios de contabilidade, tanto no Brasil quanto no exterior, o Princípio da Entidade sempre é citado e sobre tal princípio não pairam maiores discussões. Tal aceitação generalizada tem a sua razão de ser, já que o princípio está relacionado de forma direta com a demarcação do objeto de estudo do conhecimento.

Ora, não existe qualquer possibilidade da aplicação do conhecimento, de uma discussão em torno da Ciência da Contabilidade, na ausência do Princípio da Entidade, tendo em vista que, sem a presença da Entidade Contábil, no âmbito da qual está consubstanciado o patrimônio, desaparece também o objeto de estudo.

A viga-mestra do princípio é o sentido da identificação e segregação dos patrimônios individuais, de modo que cada um, no seu particular, tome-se objeto específico de estudo da Contabilidade. De outro modo, a constituição do patrimônio, verdadeiro objeto de preocupação da Contabilidade, faz surgir a **ENTIDADE CONTÁBIL**.

Mesmo diante de tamanha aceitação, é preciso lembrar que a exata dimensão da **Entidade Contábil** não é assunto resolvido por completo. Uma questão que espera resposta é: que atributos devem ser considerados para se demarcar o início e o fim da Entidade Contábil, isto é, para se visualizar o seu patrimônio? Historicamente, a propriedade jurídica do patrimônio tem sido apontada como o principal atributo. Todavia, na realidade econômica atual, este atributo já não é suficiente, isoladamente, para caracterizar a entidade.

Se assim o fosse, cairia por terra a idéia da **prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica**, idéia essa defendida atualmente de maneira veemente por organismos responsáveis pela emissão de padrões de contabilidade, tanto internacionais quanto nacionais. No mesmo sentido, o atributo da propriedade jurídica esvaziaria por completo a discussão em torno de determinados ativos intangíveis, de modo particular o Capital Intelectual.

Uma outra questão, não tão complexa quanto aquela do Capital Intelectual, a qual diz respeito ao problema da dimensão da entidade contábil, é a que envolve as demonstrações contábeis consolidadas. No caso da existência de uma entidade controladora (no sentido amplo) e uma ou mais entidades controladas, cabe notar que, para determinados usuários, não faz qualquer sentido "olhar" qualquer das entidades isoladamente. Em outras palavras: só

existe sentido do ponto de vista econômico o conjunto dos patrimônios individuais, o que resulta em um novo patrimônio, ou seja, em uma nova entidade de preocupações da Contabilidade.

Infelizmente, este não corresponde ao entendimento do CFC (Resolução 774/1994):

As somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

Tal entendimento nega o surgimento, no caso da consolidação, de uma nova entidade contábil, ainda que se veja como relevante à elaboração de demonstrações consolidadas.

De acordo com o CFC (Resolução 774/1994), “a razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade”. A leitura das explicações encontradas na Resolução 774/1994 deixa transparecer que a idéia de propriedade defendida pelo CFC, no caso, é a de propriedade jurídica. Ora, se se trata de controladora e controladas ou de entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, parece não existir qualquer problema de autonomia. Ressaltando-se que na maior parte dos casos a autonomia da controladora está presente, inclusive a autonomia jurídica.

Não se pode esquecer que, no caso de entidade com investimentos relevantes em outras entidades, mais ainda no caso da realização de transações envolvendo controladora e controlada, as demonstrações contábeis individuais apresentam-se como de menor relevância quando são comparadas com as demonstrações consolidadas.

De resto, não se pode esquecer que os princípios não estão destinados à satisfação da Contabilidade, dos órgãos reguladores da profissão nem de qualquer outra entidade ou agente. Princípios só fazem sentido quando atendem as necessidades dos usuários. Nesses

termos, não se pode deixar de considerar a existência de uma “entidade consolidada”, conforme o entendimento do usuário.

Um outro aspecto importante é que o objeto da Contabilidade não é a pessoa, física ou jurídica, mas o patrimônio econômico que, circunstancialmente, encontra-se a ela vinculado. Isto significa que a Contabilidade não manifesta qualquer preocupação com a pessoa de “José da Silva”, “ABC & Cia. Ltda.” ou de “DEF S/A.”, mas com o patrimônio que tais pessoas têm à disposição e sobre o qual seus gestores decidirão, no sentido de atingir objetivos previamente selecionados, inclusive no sentido de conjunto.

Do mesmo modo, é preciso lembrar que a preocupação inicial do Conhecimento Contábil está ligada ao aspecto econômico (daí o sentido do respeito à essência econômica diante da forma jurídica). É aceitável pensar, portanto, que a regra jurídica só se faz necessária diante de conflito efetivo ou potencial de interesses. Nesses termos, do ponto de vista do Conhecimento Contábil, ela poderia ser compreendida como secundária. Não pelo fato de o aspecto jurídico apresentar uma importância inferior, mas somente para que a possibilidade do aprofundamento do Conhecimento Contábil não ficar por aquele aspecto “represada”.

O Princípio da Entidade ficaria especificado de forma mais adequada como **Princípio da Entidade Contábil**, de modo que não permitisse qualquer margem para confusão com outros tipos de entidade, como, por exemplo, a Entidade Jurídica, mantida a sua essência, qual seja, a necessidade de identificação prévia do patrimônio, sobre o qual a Contabilidade direcionará os seus estudos e a segregação desse patrimônio de todos os demais.

▪ O Princípio (Postulado) da Continuidade

Antes de qualquer outra opinião, deve ser destacado que as investigações e explicações advindas do Conhecimento Contábil não se encontram limitadas pela situação econômica, ou por qualquer outra, em que se encontra a Entidade Contábil. Em outros termos: se a Entidade existe, o conhecimento está presente. Portanto, o estado de continuidade ou de descontinuidade da Entidade Contábil é irrelevante para a aplicação do conhecimento.

Cabe esclarecer que continuidade e descontinuidade guardam relação com a possibilidade de efetivação das operações da entidade e, assim, não significam estados estanques (que se materializam abruptamente). O ponto exato da passagem de um estado para o outro, muitas vezes, não é fácil de identificar e requer a aplicação de um juízo de apreciação.

No âmbito dessas considerações iniciais, cabe perguntar: Qual é, então, o sentido do Princípio da Continuidade? A continuidade pode ser defendida como um pressuposto básico da Entidade Contábil? Mais que isto, no caso de descontinuidade, qual o posicionamento do conhecimento, considerando-se que descontinuidade não é necessariamente sinônimo de extinção?

Na Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, encontramos: “Nesse último caso [descontinuidade] os *Conceitos ou Princípios Contábeis Fundamentais* não se aplicam àquela Entidade como se faz com as outras ‘em marcha’”. (IBRACON 1988, p. 38).

Portanto, é aceitável pensar em um conjunto de Princípios Fundamentais aplicáveis a Entidades em Continuidade e em um conjunto de Princípios Fundamentais aplicáveis a Entidades em Descontinuidade. Ou, então, os princípios não seriam “fundamentais”, mas sim, Princípios de Contabilidade de Entidades em Continuidade. De uma outra forma, é de se entender que o princípio, da forma como foi enunciado, carrega em si uma condição restritiva (a entidade precisa ser considerada “em continuidade”).

Pela ótica do CFC (2000, p. 39), “o Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade”. Ora, tal observação é válida tanto para uma Entidade em continuidade, quanto para outra Entidade a qual se acha em descontinuidade.

O que se percebe é que a preocupação que alicerça o princípio está voltada para os critérios de avaliação qualitativa e quantitativa do patrimônio. Desta forma, fica mais apropriado afirmar, como princípio, que a Contabilidade considera, no que diz respeito à composição e à mensuração do patrimônio, seja quanto aos aspectos qualitativos, seja no que se refere aos aspectos quantitativos, a situação de continuidade ou de descontinuidade da Entidade Contábil.

Enunciado da forma sugerida, o princípio adquire a característica de universalidade e alcança todas as entidades contábeis, em qualquer situação, em qualquer momento e em qualquer lugar.

- **O Princípio do Custo como Base de Valor (Registro pelo Valor Original)**

Antecedendo qualquer argumentação, ressalta-se que, dentro das discussões que atualmente envolvem os chamados Princípios Fundamentais de Contabilidade, quando se comenta **custo como base de valor**, o custo em referência é sempre o “**Custo Histórico**”, ou seja, o valor original da transação através da qual o item foi incorporado ao patrimônio.

O Princípio do Custo como Base de Valor ou Princípio do Registro pelo Valor Original é, certamente, o princípio sobre o qual repousam as maiores controvérsias, em termos de matéria contábil. Com razão, já que o princípio está relacionado diretamente com a questão da atribuição de valor aos itens patrimoniais e, por conseqüência, com a formação do resultado.

Em relação a tal princípio, dois momentos distintos precisam ser considerados. O primeiro é o da incorporação de um item qualquer ao patrimônio. Para a atribuição de valor nesse momento, o princípio não é, normalmente, questionado e pouca ou nenhuma polêmica é capaz de suscitar. Há uma explicação para essa aceitação: no momento da incorporação do item ao patrimônio, o valor da transação realizada para tanto corresponde, na maioria dos casos, a um valor decorrente de uma transação recente e realizada com agentes externos à entidade e, desse modo, aceita como corroborada pelo mercado. Tal fato serve para validar o registro.

Já no segundo momento, ou seja, por ocasião da avaliação do item patrimonial em data posterior àquela da sua incorporação ao patrimônio, a questão pode apresentar-se efetivamente polêmica, como resultado da colocação de argumentos diversos que, em situações especiais, apontam a perda da capacidade daquele valor de representar o item de forma adequada, já que existem várias possibilidades de o valor do item ser alterado.

Uma possibilidade de alteração de valor do item tem relação com a sinergia gerada no âmbito do patrimônio. Por essa visão, é duvidoso que o valor do bem permaneça o mesmo ao ser incorporado ao patrimônio, haja vista que, a partir daquele momento, ele precisa ser considerado parte integrante do sistema "patrimônio", condição tal que influi na modificação do seu valor. Essa é uma possibilidade decorrente daquilo que o patrimônio é.

Outra possibilidade vem atrelada à maneira pela qual o "patrimônio" pretende dispor dos benefícios potenciais do item (uso, transformação, venda etc.), sendo que essa pretensão também pode ser responsável por variação no valor do item. Essa é uma possibilidade que decorre daquilo que o patrimônio faz.

Mais outra possibilidade, ainda, diz respeito à própria condição de mercado do item. Em virtude de situações específicas, o valor do item pode ser alterado, sendo essa uma possibilidade que, a priori, nada tem a ver com o patrimônio.

Se tantas contestações são dirigidas ao princípio, cabe perguntar: qual a força que ele tem para resistir e continuar a ser aceito como válido? A indagação remete ao fundamento que sustenta o princípio. Para se entender esse fundamento, é preciso considerar que um dos objetivos da Contabilidade, talvez o principal, é o da apuração do resultado de um determinado período. De uma forma genérica, o resultado surge do confronto da receita realizada com a despesa incorrida dentro do período em foco.

Quanto ao processo de formação de resultado, é preciso considerar: (1) A idéia de resultado encontra-se fortemente associada com a idéia de geração de fluxos de caixa; (2) Receitas e despesas decorrem de alterações nos itens patrimoniais; (3) No particular das receitas, é aceita a sua realização quando esta é associada com um fluxo de caixa já ocorrido ou prestes a ocorrer. Daí resulta que a atribuição de valor a itens patrimoniais, especialmente em data posterior à da sua incorporação ao patrimônio, encontra-se intimamente relacionada com a questão da formação de resultados, de modo particular com a realização de receitas.

Note-se que o fluxo de caixa que no caso vem associado ao resultado é aquele que emerge de uma transação já realizada com agentes externos, em relação à entidade contábil. Portanto, o fluxo de caixa já aconteceu ou é muito alta a probabilidade de acontecer. Essa condição serve para emprestar objetividade ao processo de apuração do resultado.

Vejam-se as de Martins (1990, P. 3): “o Balanço e a Demonstração do Resultado, se elaborados à luz do custo histórico puro e na ausência de inflação, são a distribuição lógica e racional ao longo do tempo do Fluxo de Caixa da empresa”. Em seguida, afirma o autor: “A Demonstração do Resultado possui receitas que foram ou serão recebidas na forma de dinheiro, e despesas que foram ou serão pagas da mesma forma. Assim, o lucro obrigatoriamente transita pelo caixa da empresa”.

Essa associação de “lucro” com “fluxo de caixa”, além de tecnicamente correta, de modo particular quando é olhada a longo prazo, se configura em uma noção amplamente

aceita, mesmo que às vezes de forma intuitiva, fato que se constitui na “força” de defesa do Princípio do Custo como Base de Valor.

Merece realce a questão da utilização do Custo Histórico, no caso de demonstrações contábeis elaboradas em economias inflacionárias. Nesse sentido, Assaf Neto (1991, p. 2) afirma: “A informação contábil pura, produzida consoante o princípio do custo histórico, torna-se perigosamente enganosa em ambientes inflacionários, disseminando em muitos um permanente estado de ilusão monetária”.

Assim, o custo histórico puro aplica-se a um determinado tipo de economia: a economia com moeda estável. Já para o caso de economias inflacionárias, não cabe o uso do princípio na sua forma “pura”, mas associado a técnicas de eliminação dos efeitos inflacionários sobre os elementos patrimoniais, como previsto está pelo Princípio da Atualização Monetária.

Do ponto de vista do conhecimento, como elemento voltado para o atendimento de todos aqueles que têm interesse na explicação contábil, não cabe defender a avaliação de itens patrimoniais com base no conceito do custo histórico ou em qualquer outro critério, como caminho único e exclusivo. Em outras palavras: se o critério do custo histórico é aceito como o mais adequado para a informação contábil voltada para os usuários que, por exemplo, atuam no mercado de ações, isto não significa que este seja o critério adequado para outros tipos de usuário.

Para a validação do processo de avaliação de itens que compõem o patrimônio, é necessário, antes de qualquer outro passo, que seja definido o objetivo que se busca alcançar com a avaliação. Tendo-se por base o objetivo pretendido, é possível estabelecer o critério de avaliação mais apropriado. Convém deixar evidente que a definição do objetivo resulta dos interesses do usuário na explicação contábil, ao passo que compete à Contabilidade aplicação do critério que atenda àquele interesse.

Assim, o Princípio de Contabilidade deve ter preocupação de enunciar que o processo de avaliação dos elementos patrimoniais deve ser realizado por critérios aderentes aos objetivos dos interessados na informação.

Como decorrência do Princípio, por exemplo, a regra para a elaboração de informações para o mercado de ações poderia ser: para efeitos de elaboração de informações contábeis no âmbito do mercado de ações, o critério de avaliação de itens patrimoniais, entendido como o mais aderente aos objetivos dos usuários, é o custo histórico ou o custo histórico corrigido etc.

Finalmente, é de se perceber que na forma aqui advogada, o princípio não seria do Custo como Base de Valor ou do Registro pelo Valor Original, mas sim, Princípio da Avaliação Patrimonial.

▪ **O Princípio do Denominador Comum Monetário (da Atualização Monetária)**

Diante da pluralidade qualitativa e quantitativa, seria impossível para a Contabilidade tratar e, mais que isto, evidenciar os componentes patrimoniais sem o auxílio de um denominador comum. Tanto é assim, que, desde o início da história do conhecimento, se nota a presença de um denominador comum, sejam “pedrinhas”, “sejam traços em chifres de renas”, “sejam desenhos” etc.

Dado o papel que é desempenhado pela moeda, no cenário econômico mundial, na qualidade de meio de troca, nada mais acertado que tomá-la como o denominador comum a serviço da Contabilidade. Tal denominador, ao mesmo tempo que resolve o problema da tradução de itens qualitativa e quantitativamente diferentes para uma mesma linguagem (quantidade de moedas), impõe uma restrição para a aceitação de um item como componente patrimonial: possibilidade de avaliação em quantidade de moeda.

A adequação da moeda como fator representativo da riqueza econômica é amplamente aceita. Tratando do vínculo existente entre demonstrações contábeis e fluxo de caixa das empresas, Assaf Neto (1991, p. 2) opina: “em horizontes mais longos, o lucro se expressa em termos de riqueza monetária, vinculando-se assim ao conceito de Fluxo de Caixa”.

Apesar da facilidade inicialmente percebida na conversão dos itens patrimoniais em quantidade de moedas, resta a questão do poder de compra da moeda, o qual não permanece constante no tempo. Desse modo, a conversão de itens patrimoniais em quantidade de moedas não pode ser efetuada sem considerar as variações ocorridas no poder de compra da moeda, sob pena de subtrair significado da informação gerada, particularmente no caso de economias sujeitas a altas taxas de inflação.

Nestes termos, o que o princípio deve afirmar é que, independente de atributos qualitativos ou quantitativos, a Contabilidade considera os itens patrimoniais pelo seu equivalente em moeda, considerando, inclusive, as variações no poder de compra da moeda ao longo do tempo.

- **Princípio da Competência (Realização da Receita; do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis)**

Este é o princípio que trata do reconhecimento das variações patrimoniais, na forma de realização de receitas e da incorrência das despesas, ou, em outras palavras: da formação do resultado. Deve-se perceber que o princípio orienta no sentido de serem incluídas receitas e despesas no resultado quando são **realizadas, independentemente de recebimento e pagamento.**

Discorrendo sobre o descasamento dos fluxos de caixa de entrada (receitas) e saída (despesas), Martins (1990, p. 2) ensina: “Daí a inteligência humana haver criado o

Regime de Competência em que se tem a junção e a confrontação entre os fluxos de entrada e saída e o seu respectivo saldo, evidenciando-se o que não é tão visível no puro Fluxo de Caixa”.

No âmbito do princípio, o processo de realização de receitas ou despesas encontra-se estreitamente relacionado com transações ocorridas com agentes externos à entidade contábil. Nota-se, assim, a preocupação de, objetivamente, associar o resultado com fluxo de caixa.

O que se busca é incluir as receitas e as despesas no resultado, tão logo sejam realizadas do ponto de vista “econômico” (transação de troca com o mundo exterior à entidade), sem a necessidade de esperar, se for o caso, pela realização financeira (recebimento ou pagamento) das mesmas, mas desde que o efeito financeiro da transação, se ainda não ocorreu, tenha uma probabilidade alta de ocorrer.

Ainda que o princípio oriente no sentido de serem reconhecidas, de forma concomitante, receitas e despesas, quando relacionadas entre si, deve ser compreendido que tal reconhecimento não pode deixar de considerar a possibilidade da realização financeira. Prova disso é a aplicação do princípio aos fenômenos ocorridos no âmbito das entidades públicas, as quais apresentam a arrecadação de tributos como principal fonte de receitas. Em tais entidades, dadas as incertezas a respeito da sua realização financeira, as receitas são consideradas pelo regime de caixa (recebimento), enquanto as despesas, sobre as quais não pairam essas dúvidas, obedecem ao regime (ou Princípio) da competência (contratação).

Chama a atenção fato de que, em certa medida, o Princípio da Competência precisa ter uma compatibilidade direta com o Princípio do Custo como Base de Valor (ou da Avaliação Patrimonial, como foi sugerido). Se o reconhecimento de receitas e despesas depende de transação com o mercado e com a conseqüente realização financeira, não é

possível, após o registro inicial, alterar o valor de qualquer item patrimonial até que uma nova transação ocorra.

Desse modo, da aplicação do Princípio da Competência deve resultar a mais adequada apuração do resultado de cada período, levando-se em consideração os critérios estabelecidos para a avaliação patrimonial. De outro modo, o sentido de realização (fluxo) econômica de receitas e despesas deve estar associado com a realização (fluxo) financeira, ainda que tais fenômenos não ocorram dentro do mesmo período.

▪ **O Princípio da Prudência (A Convenção do Conservadorismo)**

A explicação do IBRACON (1988, p. 59), a respeito do conservadorismo na Contabilidade é a seguinte:

O conservadorismo em Contabilidade, pode ser entendido sob dois aspectos principais: o primeiro, vocacional e histórico da profissão, pelo qual, entre as várias disciplinas que avaliam, pelo menos em parte, o valor da entidade, a Contabilidade é a que tenderia, em igualdade de condições, a apresentar o menor valor para a entidade como um todo.

Quais razões históricas servem para justificar essa “vocação profissional”? Alguém que se aventure na busca dessas razões, certamente vai defrontar-se muito mais com questões relacionadas com o comportamento humano que com questões de natureza técnica. O ser humano parece tender a um otimismo exagerado quando toma decisões. De acordo com Ferreira; Yu (2003, p. 103), “diversos estudos da Psicologia mostram que as pessoas cometem diversos tipos de erros cognitivos ao avaliarem informações, podendo, assim, gerar expectativas irreais sobre um evento”.

Uma das evidências apontadas na pesquisa de Ferreira; Yu (2003, p. 102) é que “agentes dos mercados financeiros brasileiros podem cometer erros sistemáticos ao analisar informações”. Tal evidência é possível de ser encontrada em outros mercados. Uma das explicações para a quebra da Bolsa de Valores de *New York*, em 1929, é que os agentes

atuantes no mercado de ações dos Estados Unidos não perceberam (ou não consideraram) o enfraquecimento da econômica americana, fenômeno que teve início por volta de 1925, especialmente como consequência da recuperação da economia européia no pós-guerra. A consequência da avaliação das empresas (ações) acima da realidade econômica contribuiu para o desastre de 1929.

Discutindo a presença do conservadorismo na Contabilidade, Hendriksen & Breda (1999, p.106) apontam algumas justificativas históricas, entre elas o fato de os empresários tenderem naturalmente a ser otimistas a respeito de seus próprios empreendimentos e afirmam:

Por causa da pressão de credores e outros usuários de relatórios financeiros, os contadores do século XIX eram continuamente pressionados a evitar que esse otimismo se refletisse em seus relatórios. Portanto, muitos dos preceitos tradicionais da contabilidade eram apoiados no conservadorismo, e muitos desses conceitos permeiam a prática contábil atual.

Pelo lado do CFC (2000, p. 54), temos este comentário:

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a consequente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

Em resumo: do mesmo modo que não se deve exagerar para cima, não é aceitável o exagero para baixo.

Pelos comentários, depreende-se que mediante o princípio o que se busca alcançar é corrigir ou impedir o comportamento inadequado de certas pessoas, no momento da avaliação dos itens patrimoniais. Tal intento parece pouco provável de ser alcançado com estabelecimento de um princípio de Contabilidade.

No entanto, é importante perceber que o princípio tem uma aplicação, de certa forma, limitada, isto por consequência: (a) dos princípios do Custo como Base de Valor e da Competência, os quais já orientam quanto ao registro inicial e quanto às variações

patrimoniais posteriores (processo de formação de receitas e despesas): (b) de só caber pensar no princípio diante de uma situação em que existam iguais possibilidades probabilísticas para a alternativa de um determinado item patrimonial e, convém notar, são elas situações bem restritas.

Até aqui foram abordados os Princípios (Postulados) / (Convenções) que são comuns à Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (IBRACON) e aos Princípios Fundamentais da Contabilidade (CFC). A seguir, serão abordadas aquelas orientações que constam com exclusividade em um ou em outro conjunto, tratando-as por Princípio ou por Convenção, como originalmente foram denominadas.

- **A Convenção da Materialidade (IBRACON)**

Materialidade, pelo que se depreende da Convenção, é um atributo inerente à qualidade material da informação disponibilizada para os usuários da Contabilidade. Quanto a isso, vem a questão: Que informação deve ser gerada (por ser material para o usuário), considerando-se inclusive a relação custo – benefício inerente à geração? O IBRACON (1988, p. 59) opina que, “conquanto a mensuração da materialidade seja objeto de estudos mais recentes, tal conceito reservará, sempre, uma alta dose de julgamento e de bom senso por parte de cada contador, em cada situação”.

Na raiz da questão está a tentativa do exercício pleno do conhecimento, ou seja, atender ao interessado no patrimônio, com a informação da qual ele efetivamente necessita. Como, por um lado, as informações materiais para o usuário não são conhecidas em toda a sua extensão, até porque o usuário normalmente não evidencia o fato e, por outro lado, existem limitações da Contabilidade, tanto no aspecto de conhecimento, quanto no que diz respeito à capacidade de processamento, em gerar as informações que são desejadas pelos

usuários. então surge a necessidade do exercício de julgamentos para fornecer a informação que seja a mais material possível no âmbito das condições presentes.

O exercício pleno do Conhecimento Contábil requer que todos os esforços sejam dedicados no sentido de compreender e, portanto, ter capacidade de evidenciar o patrimônio em todas as suas dimensões. isso conforme a necessidade dos usuários. Aliás, esse é o verdadeiro papel do conhecimento.

Portanto, naquilo que cabe ao Conhecimento Contábil, uma determinada informação só deixará de ser produzida se houver pelo menos uma das seguintes situações: (a) Não existir usuário interessado na informação; (b) O nível atual do conhecimento não permitir a compreensão do fenômeno e, desse modo, não conseguir apreendê-lo para transformá-lo em informação.

Na primeira situação, não há porque se falar em materialidade, já que não existe usuário interessado na informação. Na segunda, ainda que a informação seja material para o processo de tomada de decisão de um determinado usuário, não há como produzi-la. Veja-se, por exemplo, a discussão contemporânea em torno do Capital Intelectual. Em geral, não se discute a sua existência nem a sua importância. Todavia, a materialização dos seus efeitos ainda não é assunto de entendimento pacífico a ponto de permitir, por parte da Contabilidade, o mesmo tratamento dispensado a outros elementos componentes do patrimônio. Em tal situação, é necessário envidar esforços no sentido de compreender de modo amplo o fenômeno e, assim, gerar a informação.

O mérito da Convenção é o de chamar a atenção para a necessidade de oferecer ao usuário a informação que seja a mais material possível, dentro do seu processo de tomada de decisões sobre o patrimônio.

- **A Convenção da Consistência (IBRACON)**

O sentido primeiro do Conhecimento Contábil, isso é inquestionável, é o de gerar informações que atendam às necessidades daqueles que têm interesse no patrimônio da entidade. A rigor, toda a utilidade do conhecimento repousa no atendimento daquelas necessidades.

Informações geradas apresentarão, normalmente, maior utilidade à medida que forem consistentes, entendendo-se por consistência a aplicação das mesmas normas e dos mesmos procedimentos para o processamento da informação, ao longo do tempo. Este é o sentido da Convenção da Consistência.

Uma das vantagens da aplicação consistente das práticas contábeis, é a possibilidade de comparação das demonstrações contábeis de uma entidade dentro de um determinado período de tempo. A utilidade dessa comparação é realçada pelo *International Accounting Standards Board*, na sua Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (2002, p. 52)

Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades, a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição financeira, os resultados e as mudanças da posição financeira.

Todavia, para não perder a utilidade da aplicação do conhecimento, por vezes normas e procedimentos até então aplicados necessitam ser abandonados e substituídos por outros. A Convenção da Consistência considera tais situações quando afirma: "Isto não significa, contudo, que, mesmo ocorrendo mudanças nos cenários ou uma reflexão sobre a melhor utilização de outro critério, a Contabilidade deva, apenas para não alterar a seqüência, deixar de introduzir essa melhoria". (IBRACON, 1988, p. 60)

Depreende-se de tal posicionamento que a consistência deve ser mantida, viabilizando a comparabilidade, desde que não existam razões para abandoná-la, ou seja, antes da consistência, deve ser preservado o sentido de ser do conhecimento, o que implica dizer o atendimento aos interesses do usuário.

▪ **A Convenção da Objetividade (IBRACON)**

O enunciado da Convenção da Objetividade não deixa dúvida quanto ao seu objetivo: “Para **procedimentos** igualmente relevantes...”. (grifo nosso) Nota-se, assim, que a orientação está voltada para a aplicação de procedimentos, que devem ser sustentados pelos princípios sem confundir-se com estes.

A rigor, o entendimento das convenções, do modo como foi defendido pelo IBRACON (1988, p.55) de certa forma contraria o próprio sentido de “princípios do conhecimento”, conforme pode ser notado no posicionamento abaixo:

As restrições aos princípios (também conhecidas como convenções ou qualificações), como vimos, representam o complemento dos Postulados e Princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos e atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas contábeis.

Aos princípios, no âmbito do conhecimento, como orientação de caráter geral, não cabem atribuições específicas, ficando eles totalmente independentes de questões ligadas ao bom senso. Portanto, as convenções são apropriadas às questões da aplicação dos procedimentos, residindo aí a sua importância, sem, todavia, caber enunciar convenções ao lado dos princípios.

- **O Princípio da Oportunidade (CFC)**

A explicação dada pelo CFC (Resolução 774/1993), quanto aos aspectos conceituais, em relação ao Princípio da Oportunidade é:

o Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrem. Cumprindo tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos.

É necessário perceber que apreender, registrar e relatar “todas as variações” sofridas pelo patrimônio corresponde, em última análise, ao objetivo primeiro do Conhecimento Contábil. Ressalta-se, no entanto, que as próprias limitações do conhecimento não permitem compreender nem apreender “todas” as variações ocorridas no patrimônio, já que os fenômenos que as provocam são conhecidos por completo.

É certo que o Princípio tem preocupação específica com o aspecto temporal da apreensão dos fenômenos (apreender tão logo ele ocorra), isso como fator imprescindível para a geração de uma informação “fidedigna”. Cabe indagar se o conhecimento faria algum sentido ou, de outra forma, teria alguma utilidade, se assim não procedesse?

Considerando-se que a resposta para a indagação colocada é “não”, é possível afirmar que o Princípio pode até ser válido como uma espécie de “reforço” para que o conhecimento atinja o seu fim. Contudo, em essência ele é desnecessário.

4.5 O SIGNIFICADO DOS PRINCÍPIOS

Uma das evidências que emergem de discussões travadas em torno do assunto Princípios da Contabilidade é a de que não existe consenso a respeito do significado nem da extensão desses princípios. Tome-se como exemplo as diferenças existentes, no Brasil, entre o conjunto de princípios denominado de Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade e o conjunto de princípios emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, chamado de Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Tal situação não é, todavia, exclusiva da discussão contábil existente no Brasil. Nos Estados Unidos, ainda que se discuta acerca de um único conjunto de princípios de contabilidade - que foi emitido pelo FASB - o consenso não existe.

Contudo, essa falta de consenso não deve ser entendida como uma espécie de demérito ou servir para reduzir a importância desses princípios no cenário contábil de qualquer país. Desde meados do Século XX, seja em países que apresentam um mercado de valores mobiliários relevante para o desenvolvimento econômico, como é o caso dos Estados Unidos, seja em países que buscam desenvolver o mercado de valores mobiliários, como é o caso do Brasil, que esses princípios servem como um guia de orientação, de muita utilidade, para Contadores, investidores e outros agentes que de alguma forma têm interesse pela matéria contábil.

A aplicação do Conhecimento Contábil, na ausência desses princípios, tornar-se-ia em uma espécie de *torre de babel*, dificultando de maneira extrema o entendimento da informação fornecida pela Contabilidade, fato esse que seria crucial, por exemplo, para o mercado de valores mobiliários. Nesse sentido, a despeito de quaisquer críticas que lhes possam ser dirigidas, os princípios cumprem de maneira satisfatória o seu papel. Em outros termos: os princípios concedem significado à informação gerada pela Contabilidade.

Nada obstante, não se pode esquecer que se, por um lado, esses princípios cumprem o papel que deles foi esperado desde o início da discussão, isto é, desde o seu

surgimento. por outro lado eles não podem nem devem ser entendidos como a base primeira de sustentação do Conhecimento Contábil. ou seja. **o início de tudo**. Em outros termos: é preciso considerar que. trazendo sentido para o Conhecimento Contábil existe **algo** que antecede os princípios e que neste trabalho é chamado de os **Fundamentos do Conhecimento**.

Convém lembrar que os Princípios Fundamentais da Contabilidade (ou Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos), na forma como hoje são entendidos. têm na origem o foco voltado para o mercado de valores mobiliários, ainda que a sua aplicação não esteja restrita às informações geradas nas fronteiras desse mercado. Cabe lembrar. do mesmo modo, que muito antes do surgimento desses princípios. o Conhecimento Contábil já era aplicado e mostrava-se útil na tarefa de resolver problemas para o homem. isto é. existem razões para a existência do conhecimento, e essas razões não são explicadas pelos princípios.

Se os princípios se constituem em um guia voltado à uniformização da linguagem contábil aplicada - daí a sua importância impar -, então é imprescindível que sejam dedicados esforços que visem ao seu aprimoramento e, talvez. para se alcançar um consenso em torno deles. Nesses termos. um dos caminhos possíveis é discutir os Fundamentos do Conhecimento, a sua razão de ser, o que se configura na proposta original deste Trabalho.

RESUMO

Os chamados Princípios de Contabilidade, independentemente da denominação que recebam (“Fundamentais”: “Geralmente Aceitos”), quer sejam olhados como normas de aplicação, quer sejam vistos como base da Ciência, serão sempre de importância fundamental para o entendimento da Contabilidade aplicada, fato esse que serve para justificar-lhes a existência. A importância de tais princípios fica nítida quando se consideram, por exemplo, os inúmeros critérios possíveis de aplicação para a mensuração do patrimônio da entidade contábil. Nesse sentido, o conhecimento a respeito dos princípios que foram seguidos é imprescindível para o entendimento da própria informação. Ao mesmo tempo que se reconhece à importância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos ou qualquer outra denominação que seja atribuída, é preciso lembrar que esses princípios não representam a base inicial de sustentação da Ciência, ou seja, os seus fundamentos conceituais primeiros. A rigor, é preciso encontrar os fundamentos do conhecimento, que lhes são antecedentes, para conceder alicerce aos princípios.

5 FUNDAMENTOS DO CONHECIMENTO CONTÁBIL

5.1 GENERALIDADES

Toda a problemática relativa a um conhecimento específico, como é o caso do Conhecimento Contábil, tem início na definição daquilo que ele é. Assim, na sua discussão, o primeiro passo em busca dos fundamentos é definir o conhecimento.

Precedendo a definição, todavia, é necessário evidenciar os pressupostos básicos do conhecimento, ou seja, externar-lhe as pretensões, especificar o ponto aonde se pretende com ele chegar, ou seja, quais são os seus objetivos. A razão de todo conhecimento é a busca de respostas a respeito do comportamento da natureza (realidade), seja ela física, social, econômica, psicológica etc., de forma que garantam a sobrevivência do homem, da melhor maneira possível.

Nesse contexto, é possível advogar que o conhecimento tem origem naquilo que o homem entende como relevante para a sua sobrevivência e seu bem-estar. Em relação a tais aspectos, tudo que precisa de explicação é entendido como um problema que requer respostas adequadas, estando os objetivos do conhecimento voltados para a formalização dessas respostas.

Importa notar que respostas não fazem sentido se são vistas isoladamente. Neste caso, mais que respostas elas parecerão afirmações. Em outras palavras: as respostas não podem prescindir das perguntas. Portanto, para que a resposta seja bem elaborada, necessário se faz que a pergunta seja, da mesma forma, bem feita. Uma pergunta bem elaborada a respeito de um determinado problema pode até não encontrar uma resposta satisfatória:

todavia, uma pergunta mal elaborada com certeza não encontrará a resposta para a solução do problema.

Uma outra explicação que cabe, antes de se dedicarem esforços em busca das respostas, é que todo conhecimento tem a sua linguagem própria, sendo tal característica encontrada, naturalmente, no Conhecimento Contábil. À linguagem cabe o papel de concentrar nas palavras conceitos e significados, criando uma espécie de código, de modo que facilite a leitura do conhecimento. Para transitar no âmbito do conhecimento, é preciso, pois, possuir alguma habilidade para conhecer o código. Não se conhecendo o código, o caminho para se interpretar as notícias geradas pelo conhecimento é o auxílio de um especialista.

Agora a definição: Contabilidade é o conhecimento cujas preocupações estão voltadas para os fenômenos que provocam efeitos econômicos a um dado patrimônio, configurando-se tal patrimônio como o objeto do conhecimento. Pela definição fica evidente que é econômica a natureza do problema que o conhecimento procura resolver.

Para caminhar-se a partir desse ponto, é um imperativo que a definição seja aceita. Caso contrário, é preciso voltar e tentar uma nova definição, isto é, tudo o que se discute a partir daqui considera a definição apresentada. Aceita a definição, é possível, então, relacionar as interrogações iniciais relativas ao conhecimento:

1. Como apreender o objeto?
2. Como apreender os fenômenos que afetam o objeto?
3. Como medir os efeitos dos fenômenos sobre o objeto?
4. Como divulgar o objeto e os efeitos dos fenômenos que lhe afetam?

5.2 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA APREENSÃO DO OBJETO

Quando se definiu o significado do Conhecimento Contábil, ficou definido, ao mesmo tempo, o seu objeto, a saber: um patrimônio. A apreensão de tal objeto obriga a saber

onde procurá-lo. O caminho para tanto é a identificação da Entidade Contábil, podendo esta ser abordada por pelo menos dois ângulos distintos, um institucional e outro orgânico.

Pelo lado institucional, é necessário reconhecer a Entidade Contábil como território “independente”, possuidor de identidade e objetivos próprios, personificação tal, que propicia a demarcação das fronteiras do objeto do conhecimento, tornando-o único e, por consequência, permitindo a sua identificação no meio de tantos outros, do mesmo gênero, sem nunca com eles ser confundido.

Pelo lado orgânico, a Entidade Contábil diz respeito a um conjunto de elementos que formam o seu “corpo”, lhe dão estrutura, permitindo que, por meio da ação do homem, desenvolva uma dinâmica própria e possa ser conduzida aos seus objetivos.

Assim, no contexto dessas considerações, em relação à primeira pergunta (Como apreender o objeto?), olhando do ponto de vista prático, a resposta é que, no momento inicial, o objeto é “entregue” ao conhecimento. Por razões lógicas, não é possível discutir a atuação do conhecimento a respeito do patrimônio de uma dada Entidade Contábil, no caso de essa entidade não existir.

O fato de o objeto ser inicialmente entregue de forma gratuita ao conhecimento não implica a solução completa do problema da sua apreensão. É necessário saber se aquele objeto recebido é “verdadeiro”. Dada a subjetividade do adjetivo com que se quer caracterizar o objeto, isto é, dado o fato de o conceito de “verdade” ser absolutamente relativo, então a nova pergunta é: em que consiste a verdade do objeto para o Conhecimento Contábil?

Deve ser notado que, no referente aos aspectos institucionais, o interesse do conhecimento é exclusivamente no sentido de identificar o patrimônio. Assim, a resposta quanto à validade de patrimônio precisa ser encontrada no corpo orgânico da entidade contábil ou, de outro modo, nas características que, à luz do Conhecimento Contábil, (a) servem para vincular os elementos à entidade; (b) são essenciais aos elementos constitutivos

da entidade. Isto significa que não é qualquer elemento que tem a propriedade de fazer parte do organismo da entidade contábil, mas aqueles elementos que apresentem determinadas características de vínculo e de constituição.

Deve-se compreender que essa verdade (características) precisa estar presente não só ao momento da formação e aos elementos que constituem a entidade no seu momento inicial, mas também a qualquer outro momento futuro e a todos os elementos que, circunstancialmente, venham a ser incorporados à entidade ao longo da sua existência.

A entidade, no momento da sua formação, é composta por um conjunto de elementos que podem ser genericamente classificados como bens e direitos. Tal conjunto recebe pela linguagem contábil a denominação de patrimônio. O existir da entidade ganha sentido a partir do objetivo com que ela foi constituída. Em outros termos: a existência da entidade se justifica pelo objetivo que ela busca alcançar. Desse modo, aqueles elementos constitutivos do patrimônio necessitam encontrar um encaixe direto ou indireto no âmbito daquele objetivo. De outro modo, o patrimônio que, por um ângulo, concede “vida operativa” à entidade, por outro ângulo, precisa encontrar sentido no âmbito dos objetivos dessa mesma entidade.

Depreende-se que a característica primeira a ser procurada diz respeito à integração dos elementos constitutivos do patrimônio ao próprio objetivo da entidade contábil. Cada um dos elementos necessita integrar plenamente a entidade. Sem isto a própria entidade não teria forma. E, qual a característica que serve para evidenciar a integração do elemento à entidade contábil?

As mais das vezes que a pergunta acima é feita, a resposta primeira tem sido: a propriedade jurídica (que deve pertencer à entidade). Uma análise do caminho percorrido no processo de formação das entidades contábeis deixa evidente que essa resposta não é suficiente para encerrar a questão.

Uma entidade contábil pode existir, reconhecidamente, de fato ou de direito. Esta característica é totalmente irrelevante, no que diz respeito à aplicação do conhecimento. A rigor, para o Conhecimento Contábil, a entidade existe sempre de fato, pouco importando se ela existe (ou não) de direito. Nada obstante, cabe investigar as duas situações.

Por um lado, uma entidade contábil pode surgir na figura de uma pessoa jurídica (abstração do direito), a qual, na qualidade de “pessoa”, é portadora da capacidade jurídica de assumir direitos e obrigações, o que lhe permite ser “proprietária”. Em tais situações, a entidade existe de fato e de direito. Para situações do tipo, a tendência é afirmar que o objeto será verdadeiro na medida em que pertença juridicamente àquela pessoa jurídica que representa a entidade contábil.

Por outro lado, o que dizer da situação em que duas ou mais pessoas reúnem alguns bens que lhes pertencem e resolvem “criar” um negócio, sem que o legalize do ponto de vista jurídico? Em tal situação, o “negócio” representa a entidade contábil, que existe de fato, mas não de direito. É preciso enfatizar que, juridicamente, os bens continuam a pertencer àquelas pessoas e não à entidade contábil a que dão forma. Ora, se entidades desse tipo existem (e elas efetivamente existem, ficando bem evidenciada tal situação no Brasil, quando se fala de economia informal) e servem como objeto do Conhecimento Contábil, cai por terra a idéia da propriedade jurídica como vínculo dos objetos à entidade.

É necessário, portanto, para caracterizar a integração dos elementos à entidade, abandonar a idéia da propriedade jurídica e encontrar um outro argumento. Veja-se que aquela idéia é abandonada especificamente, por não ser comum às duas situações consideradas (entidade de fato e entidade de direito). Assim, o que se deve fazer é tentar identificar algo de comum nas situações, no que se refere à posição dos elementos no contexto da entidade.

Repetindo um entendimento externado linhas atrás, dir-se-ia que, ao se “olhar” para a entidade no momento da sua formação, o que se enxerga é um conjunto de elementos que podem ser genericamente classificados como bens e direitos (patrimônio), cujo emprego tem um fim comum, isto é, busca atingir um mesmo objetivo, sendo que esse objetivo é exatamente aquele que deu origem à entidade contábil.

Aí está a saída que pode conduzir à resposta: A entidade possui um objetivo. Para atingi-lo, ela necessita do concurso de distintos elementos. Mas, em qual condição um dado elemento se torna útil ao objetivo da entidade? A resposta aqui é: À medida que se encontra plena e completamente subordinado à entidade, ou seja, a entidade precisa possuir autonomia sobre eles, entendida a autonomia como a capacidade de agir sobre e utilizar o elemento, assim como os benefícios que possam ser gerados por tal elemento, em prol do seu objetivo. Em outros termos, mais que a propriedade, o que a entidade necessita ter sobre os elementos que constituem o patrimônio é o controle.

Cabe lembrar, também, que o objeto do conhecimento é o patrimônio econômico, sendo que uma possibilidade de entender esse patrimônio é como o conjunto de elementos cuja combinação permite que a entidade atinja o seu fim. Para compor o conjunto, basta que o elemento faça parte da combinação que conduz a entidade aos seus objetivos.

É preciso recordar, agora, que a pergunta feita inicialmente foi esta: Qual a característica que serve para evidenciar a integração do elemento à entidade? A resposta então é: a autonomia que a entidade tem em relação ao elemento. O elemento encontra-se à disposição da entidade, para ser usado em toda a extensão do termo, ou seja, em relação aos benefícios de hoje e aos do futuro.

Importa notar que a autonomia não pergunta “quem é o proprietário do elemento patrimonial?”; ela simplesmente privilegia a entidade no sentido do aproveitamento integral

das qualidades daquele elemento, em proveito do objetivo próprio. Em tais termos, cabe dizer ela pode ser verificada em relação a ambas as entidades, a de fato e a de direito.

Com a integração do elemento à entidade, para que ela se transforme em uma entidade contábil, isto é, “verdadeiro” objeto de aplicação do conhecimento, resta ainda verificar a presença de uma outra característica, qual seja: a possibilidade de aquele patrimônio ser avaliado (mensurado) com a aplicação de um critério econômico de valor. Se a resposta for positiva, o objeto do conhecimento terá sido apreendido.

Convém destacar que não compete ao Conhecimento Contábil especificar, a priori, o critério de valor a ser utilizado. A resposta para tal especificação é encontrada no objetivo que se quer alcançar com a evidenciação do patrimônio. Cabe, sim, ao conhecimento, abordar o objeto e efetuar a mensuração com base no critério que melhor se ajuste ao objetivo previamente estabelecido. Só para lembrar, o conhecimento não existe em benefício próprio, mas para resolver problemas do cotidiano da humanidade. Assim, o problema que se tem para resolver é que determina o objetivo e, assim, para avaliar o patrimônio, o emprego do Critério A ou do Critério B. Com base no critério, o conhecimento executa o seu “trabalho”.

Até aqui se comentou a apreensão do objeto pelo Conhecimento Contábil, apreensão essa que tem como marco o momento da formação da entidade. Pelo visto, no momento da sua formação, a entidade contábil ganha forma mediante um conjunto de elementos, denominado patrimônio, sobre o qual exerce plena e completa autonomia de decisão, e cuja utilidade está voltada para o alcance dos objetivos da própria entidade, destacando-se a possibilidade de mensuração daqueles elementos (patrimônio) segundo algum critério econômico de valor.

Constituída da forma comentada, por se encontrar representada por um patrimônio particular constituído de elementos econômicos, a entidade contábil, para a

abordagem do conhecimento, se mostra única, não podendo ser confundida com nenhuma outra, qualquer que seja.

Dentro dessas considerações, é possível afirmar que o **Fundamento do Conhecimento Contábil**, relacionado com a **apreensão do objeto**, diz: A entidade contábil existe de fato, é individual, não se confundindo com qualquer outra entidade, sendo a individualidade representada por um patrimônio particular constituído por elementos mensuráveis segundo um critério econômico de valor, sobre o qual é exercida uma ampla e completa autonomia.

5.3 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA APREENSÃO DOS FENÔMENOS

A experiência histórica é testemunha de que, entre os problemas que o Conhecimento Contábil tem para resolver, certamente o menos complexo diz respeito à apreensão do objeto. Apreendido o objeto, é preciso, então, cuidar das suas modificações. Nessa seqüência de entendimento, a questão que surge é externada com esta pergunta: Como apreender os fenômenos que, do ponto de vista econômico, afetam o objeto?

A apreensão dos fenômenos não é possível, naturalmente, sem a sua localização, ou seja, é preciso antes localizar o fenômeno para, só depois, apreendê-lo. O esforço voltado para a localização do fenômeno torna indispensável, para lograr êxito, que o objeto seja, antes do fenômeno, ele próprio visualizado e compreendido.

Visualizar o objeto significa, aqui, observá-lo atuando em busca do seu objetivo, assimilar a sua complexidade, encontrar sentido nos seus elementos constitutivos para, a partir daí, ser possível compreendê-lo e, por conseqüência, obter a capacidade de identificar os fenômenos capazes de provocar alterações no seu conteúdo.

A entidade contábil, quanto ao seu modo de atuação, encontra definição adequada na Teoria Geral dos Sistemas, na qualidade de Sistema Aberto. De tal qualificação resulta que a entidade interage, de forma constante, ativa e passivamente com o seu ambiente. De forma ativa, à medida que influencia o ambiente. Ao contrário, de forma passiva, no instante que é influenciada pelo ambiente.

Uma maneira de explicar esse processo de ininterrupta interação consiste em afirmar que fenômenos que ocorrem no ambiente provocam alterações no patrimônio da entidade (interação passiva), do mesmo modo que fenômenos que ocorrem no interior da entidade provocam alterações no ambiente (interação ativa). Veja-se, então, que a interação se dá através da ocorrência de fenômenos.

No interior do ambiente em que a entidade contábil está inserida, independentemente da natureza da entidade e, do mesmo modo, independentemente do tipo de ambiente, é, certamente, possível verificar a existência de um número ilimitado de fenômenos. Da parte do Conhecimento Contábil, nem todos os fenômenos interessam, mas somente aqueles fenômenos que compõem o processo de interação entre a entidade e o ambiente. Torna-se necessário, portanto, escolher um caminho para a seleção dos fenômenos de interesse.

Uma maneira possível de selecionar os fenômenos de interesse, é buscá-los tendo-se por base as relações que ligam a entidade contábil ao seu ambiente. Por exemplo, a entidade contrata operações (compra, venda, empréstimos etc.) em moeda estrangeira? Se a resposta é sim, fica evidente que uma relação entre a entidade e o ambiente será alterada cada vez que ocorrer modificação na "Taxa de Câmbio", indicando que este fenômeno interessa, já que diz respeito à interação da entidade com o ambiente. No caso de a resposta ser negativa, o fenômeno não interessa.

Feita a opção pelo caminho, é preciso agora encontrar um meio de identificar os fenômenos ao longo dele. Foi dito que os fenômenos podem ser encontrados nas relações mantidas pela entidade com o ambiente. É de se perceber que as relações, na sua maioria, decorrem do objetivo da entidade ou, de forma mais evidente, das ações empreendidas no intuito de conduzir a entidade ao encontro do seu objetivo.

Quanto à natureza, ações se apresentam com uma extensa variedade. Vejam-se alguns exemplos: comprar, vender, arrecadar, contratar, pagar, receber, emprestar, doar, produzir, rescindir. Cada uma das ações, olhada individualmente, tem significado próprio, isto é, justifica-se por alguma razão e representa um fenômeno específico. Apesar da individualidade da ação, é aceitável que aquela razão está validada pelo vínculo que a mantém presa ao objetivo da entidade.

Conclui-se que, se a entidade atua na forma de um sistema aberto, o objetivo tem a ver com o ambiente. No mesmo sentido, se a ação se encontra vinculada ao objetivo, da ação é que resulta constituída uma relação com o ambiente. Portanto, enquanto as relações representam o caminho para se chegar até aos fenômenos, as ações resultantes dessas relações representam os meios de apreendê-los.

O termo “relação” deve ser compreendido nesse contexto como uma via de mão dupla. Significa que uma dada ação, cujo centro de decisão está no interior da entidade, se configura em um fenômeno cujo efeito, além de atingir o patrimônio da entidade, é levado para o ambiente, alterando-o. Como resposta, o ambiente pode reagir dando forma a um novo fenômeno que, por sua vez, afeta o ambiente e, eventualmente, altera o patrimônio da entidade.

Ocorrendo que o centro de decisão da ação esteja situado no ambiente, ou seja, fora da entidade, dela resultam fenômenos que afetam o patrimônio da entidade, o que, na maior parte dos casos, provoca uma reação desta, seja para aproveitar um efeito positivo, seja

para anular um efeito negativo. Tal reação, eventualmente, pode voltar a alterar o ambiente. É importante notar que, quando a ação é tomada no ambiente externo da entidade e, mesmo assim, afeta o seu patrimônio, é porque tal ação atinge o objetivo da entidade, o que acaba firmando uma relação.

Fica evidente, nos dois sentidos, isto é, da entidade para o ambiente e do ambiente para a entidade, que os efeitos das ações só serão sentidos e só produzirão eventuais reações se existir alguma relação. Resulta, então, que os fenômenos nascem nas relações mantidas pela entidade com o ambiente, sendo ali o seu local de apreensão.

Um questionamento que pode ser levantado, no que tange à validade do entendimento que aqui se defende, diz respeito a certas ações que, aparentemente, não podem ser encontradas nas relações mantidas entre a entidade e o ambiente. Por exemplo, a ação (interna da entidade) de produzir um determinado bem. A resposta para o questionamento é que nenhum bem é produzido sem uma finalidade específica. No âmbito de cada entidade, desvincular a finalidade de qualquer ação do objetivo da própria entidade contraria o sentido de ser desta.

Portanto, se o objetivo da entidade se materializa por meio das relações mantidas com o ambiente, qualquer ação que seja empreendida no seu interior encontra-se, por razões de coerência, amparada em alguma daquelas relações. Desse modo, o caminho da visualização dos fenômenos nas relações com o ambiente continua válido.

As discussões até aqui mantidas, no que se refere à questão da apreensão do fenômeno, evidenciam que convém ao Conhecimento Contábil ir buscá-los nas relações que mantêm a entidade ligada ao ambiente. Para encontrá-los, torna-se necessário visualizar a entidade, como sistema aberto, atuando no seu ambiente e destacar, mediante essa visualização, as relações ali geradas, já que aquelas relações decorrem de ações internas ou externas que, por sua vez, são responsáveis pela produção dos fenômenos.

Essa visão diz **onde** o fenômeno pode ser encontrado. Contudo, ela silencia sobre o **quando** encontrá-lo ou, em outras palavras, sobre ao momento em que deve ocorrer a apreensão do fenômeno. Para encontrar resposta a esta nova questão, mais uma vez se faz necessário voltar o olhar para os interesses do conhecimento.

Já se sabe que as preocupações do conhecimento estão voltadas para os fenômenos que provocam efeitos econômicos no patrimônio da entidade contábil. Ora, se há fenômenos que afetam o patrimônio, além da capacidade de identificá-los, o conhecimento precisa responder à seguinte questão: que momento o fenômeno afeta o patrimônio?

Quando se visualiza a entidade contábil operando, é possível perceber que a integração entidade - ambiente ocorre na velocidade dos eventos, os quais podem ser conceituados como o resultado prático das ações. Um evento, em tais circunstâncias, é o fenômeno que inclui (na) ou retira (da) autonomia da entidade contábil, de forma integral ou parcial, elementos constitutivos do seu patrimônio.

Importa aqui lembrar que, para o Conhecimento Contábil, o objeto (patrimônio) tem a sua "verdade" condicionada a duas características: a autonomia da entidade em relação aos elementos constitutivos do patrimônio e a possibilidade de atribuição de um valor econômico a tais elementos.

Aquela autonomia é que, em última análise, configura o estado econômico da entidade contábil, isto é, concede-lhe forma econômica. Desse modo, as alterações ocorridas no patrimônio correspondem aos seguintes aspectos: (a) inclusão de elementos; (b) retirada de elementos; e, (c) alteração no valor dos elementos. Eventos de qualquer uma entre as naturezas citadas resultam na alteração da substância econômica da autonomia da entidade.

Portanto, é possível afirmar que o momento da apreensão do fenômeno deve guardar relação com a autonomia que a entidade contábil exerce sobre os elementos que constituem o seu patrimônio, respeitada a característica econômica. De um outro modo, o

momento em que deve ser considerada a apreensão do fenômeno é aquele em que a autonomia foi alterada.

Considera-se, assim, delineado o caminho em que os fenômenos que alteram o objeto do Conhecimento Contábil podem ser encontrados, o meio para que aqueles fenômenos possam ser apreendidos e, finalmente, o momento em que essa apreensão deve ser efetivada.

É possível, agora, afirmar que o **Fundamento do Conhecimento Contábil** relativo à **apreensão dos fenômenos**, afirma: A apreensão do fenômeno contábil deve ocorrer no âmbito das relações mantidas pela entidade com o ambiente e no momento que a autonomia da entidade em relação aos seus elementos constitutivos seja alterada na sua substância qualitativa e/ou quantitativa.

5.4 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA MENSURAÇÃO DOS FENÔMENOS

Considerando-se a característica essencial do fenômeno apreendido, do ponto de vista econômico (a possibilidade de atribuição de valor via algum critério econômico, imediatamente ao momento da apreensão), coloca-se a questão da mensuração do fenômeno. A rigor, a efetiva integração do elemento ao patrimônio só ocorre com a definição do valor.

Vale destacar que a questão da mensuração dos elementos constitutivos do patrimônio tem-se mostrado, ao longo da história do conhecimento, como a que mais tem trazido controvérsia para o contexto da Contabilidade, como consequência do subjetivismo vinculado ao conceito de valor. Como nada aponta a redução contínua do subjetivismo do conceito nem muito menos o seu possível desaparecimento, é provável que a questão continue a incomodar estudiosos do conhecimento por toda a vida, dela podendo ser extraídas novas concepções, novas teorias, novas teses, novos entendimentos.

Vejam-se alguns aspectos inerentes à questão da mensuração: (a) o patrimônio possui um valor econômico; (b) o patrimônio é composto por elementos que, do ponto de vista individual, são passíveis de avaliação econômica; (c) valor econômico é conceito subjetivo, que não apresenta um sentido único; (d) a subjetividade própria do conceito de valor econômico exige, para a sua determinação, que fiquem explícitos o critério de medida e o meio de validação.

A princípio, o que pode ser notado é que, no contexto das considerações anteriormente tecidas, para a maior parte dos casos, o efeito econômico está sendo considerado pelo Conhecimento Contábil com base na avaliação de componentes individuais do patrimônio, e não com base nesse patrimônio como conjunto de elementos.

Existem, naturalmente, explicações para tal proceder. Uma explicação é o fato de a avaliação econômica de um item isolado constituir-se tarefa que pode ser realizada, normalmente, de forma mais objetiva que a avaliação de um conjunto complexo de itens que, no contexto do “todo”, como resultado da sinergia obtida, assumem valores diferentes daqueles que assumiriam isoladamente.

Uma outra explicação, certamente mais relevante que aquela, está relacionada com os objetivos que se busca atingir com a aplicação do Conhecimento Contábil, isto é, com os objetivos da Contabilidade como conhecimento. Tais objetivos findam por ser profundamente influenciados pelos interesses que se conflitam em torno do patrimônio, obrigando o critério de avaliação a ser aceito por agentes que apresentam conflitos de interesses.

Por aquilo que a realidade demonstra, deduz-se que, para o processo de mensuração dos elementos e, por tabela, do patrimônio econômico da entidade, ganha relevância o aspecto da objetividade / subjetividade o qual sustenta o critério a ser aplicado

ou, em outros termos, que corrobora o valor atribuído. Portanto, a validação da mensuração tem a ver com a objetividade (subjetividade) do critério empregado.

Vê-se logo que, em torno da questão da atribuição de um valor econômico, será sempre encontrada a questão da validação (aceitação, coerência) do próprio valor. Em tais termos, é de se considerar que, para um item em particular, os meios de validação do valor econômico, geralmente, são encontrados no âmbito do próprio evento (fenômeno) que o engloba, sem levar em consideração quaisquer outros aspectos alheios à própria essência do item, o que, de certo modo, resolve a questão do subjetivismo.

Não obstante, afirmando-se que a validação traz “verdade” para o valor econômico, portanto resolve a questão do subjetivismo, é preciso mostrar como tal processo acontece. O que se indaga agora é: por que meio a validação afasta ou reduz o subjetivismo? Ou, de uma outra forma, o que é essencial no processo de validação para que resulte na aceitação do valor?

O processo de validação implica necessariamente a existência de, no mínimo, dois agentes: um com a função, no processo, de atribuir valor; outro com a função, no processo, de aceitar ou rejeitar o valor atribuído. Assim, no seu final, a questão é resolvida pelo agente que aceita ou rejeita o valor. Contudo, aquele agente, para que resolva a questão, precisa entrar no processo revestido de uma determinada característica: os seus interesses no processo não podem ser os mesmos do agente encarregado de atribuir o valor. Presente tal característica, pode-se dizer que o agente validador merece fé.

Um exemplo pode ser usado para elucidar o assunto, de maneira mais apropriada: Imagine-se um pintor que, ao concluir uma tela, acredita poder vendê-la pelo preço de R\$ 100.000,00. A crença se apóia na visão que o artista tem da sua própria obra. Para tal exemplo, é correto afirmar que de pouco valerá a intenção do artista, se não surgir algum interessado em comprar a tela por aquele preço. Tem-se, então:

- Elemento objeto da avaliação: uma pintura (tela).
- Agente que atribui o valor: o pintor.
- Valor atribuído: R\$ 100.000,00.
- Aspecto subjetivo: a crença do artista.
- Interesse do agente que atribui valor: vender a tela.
- Agente validador: possível comprador para a tela.
- Interesse do agente validador: comprar a tela.

No exemplo, se alguém se dispõe a comprar a tela pelos R\$ 100.000,00, o valor atribuído pelo pintor estará validado. Neste caso, nada há para se questionar a subjetividade presente à crença do artista, já que os interesses dos agentes eram diferentes (vender e comprar). Se o pintor não conseguir vender a sua tela pelo valor desejado, é de se convir em que a avaliação que ele fez inicialmente não encontra respaldo no mercado, podendo ser afirmado que aquele valor não foi validado. Neste caso, uma explicação para a não-validação do valor pode ser encontrada na subjetividade do pintor, na hora da avaliação.

No cerne de toda essa discussão, o aspecto mais relevante, que não pode deixar de ser levado em consideração, é o relativo aos distintos interesses dos agentes envolvidos (vender e comprar; receber e pagar; arrecadar e contribuir; contratado e contratante etc.). Tal distinção de interesses, no confronto entre o agente que atribui valor e o agente que o aceita, é que concede a este último a capacidade de validação.

De um modo genérico, diz-se que o agente responsável pela validação deve habitar um ambiente diferente, portanto “externo” ao ambiente do agente que atribui valor. O sentido de “externo”, no processo, diz respeito ao interesse que cada um deles apresenta pelo objeto da avaliação. Em última instância, o interesse do agente validador deve situar-se “fora” do interesse do agente que atribui valor, sendo, assim, externo àquele. No âmbito dessa

configuração é que o processo de validação adquire, ele mesmo, validade, sendo aceita a mensuração (atribuição de valor).

Todo esse processo desenrola-se, normalmente, dentro das fronteiras de um evento denominado "transação". Resulta, então, que o processo de atribuição de valor aos elementos patrimoniais e sua necessária validação não pode prescindir da realização de uma transação.

Tal necessidade, do modo como foi comentada, não deve induzir ao entendimento da obrigatoriedade de tal evento ser praticado pela entidade que exerce autonomia sobre o elemento. A obrigatoriedade (ou a isenção) da própria entidade, de encontrar-se envolvida no evento está vinculada à natureza do elemento objeto da avaliação.

Para tanto, os elementos são divididos em duas categorias distintas: exclusivos e não-exclusivos. Quanto à primeira categoria, a transação precisa, incontestavelmente, ser efetivada pela entidade. Para a segunda, a transação não tem obrigação de ser realizada pela própria entidade.

Um elemento é exclusivo quando pode ser claramente identificado em sua marca ou em alguma qualidade intrínseca. Por exemplo, qualquer imóvel ou qualquer veículo ou qualquer caneta Bic representam elementos exclusivos. Veja que os elementos exclusivos são portadores de fatores de diferenciação.

Por outro lado, nos elementos não-exclusivos não se identificam, pelo menos de forma evidente, aqueles fatores de diferenciação. Exemplos: "boi gordo", "derivativo", "soja".

Ainda em referência aos aspectos subjacentes ao processo de mensuração e, por conseqüência, de validação do valor atribuído, deve ser notado que o desenvolvimento de muitos processos de validação faz aparecer a figura do "mercado" do elemento. Nesse sentido, o mercado dos elementos exclusivos é mais restrito e, normalmente, menos volátil.

Ao contrário, o mercado dos elementos não-exclusivos é menos restrito e, normalmente, mais volátil.

Um mercado pode ser entendido como um conjunto de transações envolvendo agentes que podem ser, genericamente, classificados entre “vendedores” e “compradores”. Assim entendido, o mercado se configura também no local onde interesses diferentes são confrontados. Quando se afirma que um mercado é mais (ou menos) restrito, a referência diz respeito à quantidade de agentes “vendedores” que transacionam no mercado.

O atributo da não-exclusividade (falta de identidade) permite que um dado critério utilizado para validação do valor de uma “unidade” qualquer, no mercado, se torne aceito para validar o valor de unidades que ainda serão transacionadas no mesmo mercado. Assim, para elementos dessa natureza, a entidade que os tem na sua autonomia **pode** avaliá-los com base nas transações ocorridas no mercado e não exclusivamente nas próprias transações.

Feitas essas considerações, é possível voltar à questão inicial, a qual diz respeito à mensuração do fenômeno no momento da sua apreensão. Nesse momento, a questão da exclusividade e da não-exclusividade do elemento não é, normalmente, relevante, haja vista que esse momento, como já foi explicado, é caracterizado pelo evento transação. Dessa forma, a mensuração pode ser efetuada objetivamente (perfeitamente validada), com base em uma transação em que a própria entidade encontra-se envolvida.

A partir daí, a questão seguinte é saber que fenômenos têm a capacidade de modificar o valor inicialmente atribuído ao elemento. A resposta pode ser encontrada nas considerações anteriormente feitas. Se o elemento é da categoria “exclusivo”, a avaliação inicial só perde a sua validade diante de uma outra transação, o que significa que o elemento necessita ser levado ao mercado para uma nova validação.

Por outro lado, se o elemento é da categoria “não-exclusivo”, transações ocorridas no mercado, ainda que não envolva a entidade, podem servir de base para novas avaliações.

Até aqui se discutiu exclusivamente a questão da atribuição de valor a um elemento específico, componente do conjunto do patrimônio da entidade contábil. Todavia, o patrimônio, como conjunto, também tem um valor. Aliás, vem à tona uma questão muitas vezes dirigida à Contabilidade: Por que ela não mensura o valor da entidade no seu conjunto?

Já se afirmou anteriormente que, no conjunto, os elementos constitutivos do patrimônio adquirem um valor que difere daquele que lhe é atribuído quando é avaliado individualmente. Isto indica que o valor do conjunto é diferente do valor do somatório das suas partes. Surge então a dificuldade, já que não se conhece uma fórmula para apurar, de maneira objetiva, o efeito sinérgico que decorre da atuação conjunta dos elementos.

Ora, já se viu que, no âmbito do Conhecimento Contábil, qualquer valor que se quiser atribuir a um elemento qualquer só fará sentido, portanto só será aceito, se obtiver uma validação. Toda entidade vista no seu conjunto como objeto de avaliação, representa um elemento exclusivo. A dificuldade é que para esse caso, o “mercado” é composto por uma única transação. Assim, não há como determinar o valor da entidade, salvo por ocasião de uma transação em que ela represente o objeto transacionado. E nesta ocasião, o valor atribuído encontrará validação.

Como se pode notar, a resposta àquela indagação é esta: o que vale para a parte, vale também para o todo. Se o processo de mensuração impõe a necessidade de validação, essa necessidade é encontrada tanto por ocasião da atribuição de valor a um elemento em particular, como no caso da atribuição de valor ao patrimônio no seu conjunto.

A justificativa para essa espécie de amarração rígida com o mercado é que a entidade, independentemente de tipo, natureza, porte, objeto social ou quaisquer outras

especificidades. só existe em função dele. No exercício da sua dinâmica, a entidade recebe e, ao mesmo tempo, envia utilidades para o mercado. Em verdade, não existe entidade na ausência do mercado. É possível, então, extrair dessa relação a concepção de que o mercado é quem valida-a, sob qualquer ponto de vista considerado.

Outro fato que pode ser usado para justificar essa necessidade de validação pelo mercado é que, qualquer variação no patrimônio da entidade contábil, seja essa variação positiva ou negativa, resulta, no último instante, da relação com o mercado.

É possível, agora, afirmar que o **Fundamento do Conhecimento Contábil** relativo à **mensuração do fenômeno** diz: o valor econômico dos componentes do patrimônio da entidade contábil, vistos de forma isolada ou no seu conjunto, é uma medida que exige a sua validação pelo mercado, sendo que o instrumento de validação é uma transação, o que implica que os elementos são mensurados pela aplicação de um critério do qual resulte um valor aceito pelo mercado.

5.5 O FUNDAMENTO CONTÁBIL DA DIVULGAÇÃO DO OBJETO E DOS FENÔMENOS

Tudo o que o Conhecimento Contábil faz, em relação ao objeto, encontra-se de alguma forma voltado para explicar aquilo que se entende por "realidade". Daí que tudo quanto for apreendido dessa realidade precisa ser "informado" a fim de que possa servir de base para a solução de problemas cotidianos do homem, no confronto com a sua realidade. Um outro caminho para se entender o que aqui se coloca é pensar que o conhecimento não existe para si, mas sim, para o benefício do homem.

A entidade contábil é objeto de múltiplos interesses, o que significa dizer que ela faz parte da realidade de muitos interessados. De um modo geral, cada interesse caracteriza-se pelo objetivo que tem por trás de si. Isto implica ter, cada interessado no seu particular, um

objetivo que - deve-se compreender - nada tem a ver com o objetivo da própria entidade contábil, mas sim com o interessado.

Cada interessado é definido no âmbito da linguagem do conhecimento como “usuário da Contabilidade”. Desse modo, é correto afirmar que o Conhecimento Contábil existe em função dos seus usuários. Mais ainda, o conhecimento nasceu pelas mãos dos usuários e a única explicação para que exista, até a presente data, é que existem usuários interessados no seu produto: informações a respeito do objeto do conhecimento, o patrimônio da entidade contábil.

É aceitável pensar que da relação conhecimento – usuário resulta uma espécie de “mercado”, o qual pode ser visto como o mercado da informação contábil. No interior de tal mercado, como em qualquer outro, a sobrevivência do produto está atrelada à sua utilidade. Quer dizer, só faz uso da informação contábil aquele que consegue extrair dela algum benefício, algum significado. Nesse contexto, a validade da informação contábil é a utilidade que ela apresenta.

Para um maior esclarecimento, cabe perguntar: Qual a utilidade que o usuário enxerga na informação produzida pela Contabilidade? Para se responder a tal indagação, é necessário voltar os olhos para o usuário e observar o uso que ele faz da informação. O que está implícito no raciocínio é que útil é somente aquilo que se consegue usar, algo de que se pode obter benefícios.

O que é que pode ser dito a respeito de qualquer interessado na informação contábil? Entre outras possibilidades: (1) ele tem algum tipo de interesse (efetivo ou potencial) ligado à entidade contábil; (2) objetivo relacionado com o interesse; (3) o interessado precisa verificar em que medida o objetivo está sendo ou pode vir a ser satisfeito. Veja-se que desse conjunto de possibilidades resulta a necessidade do interessado, de **tomar decisões** sobre ao seu interesse na entidade contábil.

Tomar decisões é um processo definitivamente voltado para o futuro. A razão da afirmação é que qualquer decisão tomada (ação empreendida) visa a produzir um determinado efeito. Por entendimento lógico, não é possível que o efeito seja produzido em um momento anterior ao da causa. Como resposta a uma decisão tomada, não existe efeito anterior ou concomitante, mas exclusivamente posterior, porque a decisão é a causa do efeito.

Tem-se, então, que o usuário está preocupado com o futuro. Ora, o futuro não passa de uma abstração, já que diz respeito a algo que concretamente não existe. Tudo o que se pode dizer sobre ele são incertezas. Nada obstante, o homem está constantemente tentando visualizar, mesmo que o faça apenas no pensamento, a realidade que espera ver transformada em futuro. Nesse anseio, toma decisões que acredita poderem levá-lo até o futuro almejado.

O tempo, que concretamente existe somente na dimensão do **agora**, é formado por uma seqüência de acontecimentos em cujos limites o **antes** influi no **agora**, que, por sua vez, influirá no **depois**, numa cadeia nunca interrompida, já que não há ruptura no tempo. É nesse processo de ligação ininterrupta que reside o fundamento de observar o antes, decidir o agora, para moldar o depois.

De uma outra forma, se o tempo é uma seqüência, a observação do antes serve para compreender o agora, do mesmo modo que para reduzir incertezas a respeito do depois. Fica, assim, evidenciada a utilidade da informação contábil no âmbito do processo de tomada de decisões dos seus usuários, qual seja, reduzir incertezas a respeito do futuro.

Uma crítica muitas vezes dirigida à Contabilidade é que esse conhecimento está voltado para o passado. Tal crítica encontra-se totalmente desprovida de sentido. Mais que isso: fere a lógica racional. Conforme foi comentado, tudo o que existe de real é o agora. Essa realidade permite que decisões sejam tomadas no agora para a construção do depois. Contudo, absolutamente nada existe para ser feito em relação ao antes, ou seja, não há como modificá-lo.

Convém lembrar que o papel de qualquer conhecimento é resolver os problemas cotidianos da humanidade. Nesse sentido, só é possível pensar em solução para um problema que existe no agora ou que se espera exista no amanhã. Portanto, peca por irracionalidade lógica a afirmação feita sobre qualquer tipo de conhecimento, quando se diz que este se encontra voltado para o passado. Tudo o que o homem pode fazer é viver o hoje, com os olhos voltados para o amanhã.

De volta à problemática das incertezas a respeito do futuro, na mesma medida que ficam caracterizados os usuários, fica resolvido o destino das informações produzidas pelo conhecimento. Todavia, é preciso pensar, ainda, a respeito da natureza da informação (que informação disponibilizar?) e do tempo da informação (em que momento a informação deve ser disponibilizada?)

A questão da natureza da informação pode ser resolvida mediante a observação do interesse do usuário. Interesses distintos, significando decisões distintas, resultam em necessidades informativas, também distintas. Torna-se necessário, pois, saber que decisões o usuário toma sobre os interesses que ele mantém pela entidade contábil, o que conduz duas possibilidades.

A primeira possibilidade é o usuário manifestar, de forma direta, a sua necessidade. Em tais circunstâncias, o problema da natureza da informação fica resolvido. Por exemplo, o governo, na qualidade de usuário privilegiado, manifesta sempre as suas necessidades e, mais que isso, tem o poder suficiente para exigir que elas sejam atendidas.

A segunda possibilidade é a de o usuário não manifestar, de forma direta, a sua necessidade. Em tais situações, **alguém** precisa definir em nome do usuário a sua necessidade de informações. Um exemplo de materialização dessa possibilidade é o caso, no Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, quando decide que informações precisam ser disponibilizadas para os usuários integrantes do mercado de ações.

Note-se que, nas duas possibilidades, o usuário, de forma direta ou indireta, nesse último caso, normalmente, através de instituições representativas, é quem determina a natureza da informação. Fica evidente, portanto, que não a decisão sobre que informações devem ser disponibilizadas nada tem a ver com o conhecimento. A este cabe, dentro dos seus limites, produzir as informações que são colocadas como necessárias.

A questão do tempo da informação pode ser respondida com base na sistemática de funcionamento do mercado. Foi afirmado que a informação contábil tem o seu próprio mercado. É de se perguntar, então: Em que medida o mercado não se interessaria pela informação contábil? Dentro do que se discutiu até aqui a respeito da informação contábil, a resposta é esta: Na medida que a informação não puder ser empregada no processo de decisão do usuário.

Diante do exposto, pode-se dizer que o tempo de informação, ou seja, o momento em que deve ser disponibilizada para o usuário, é aquele dentro do qual fica permitido ao usuário utilizar a informação para tomar as decisões relativas aos seus interesses.

É possível, agora, afirmar que o **Fundamento do Conhecimento Contábil** relativo à **divulgação do objeto e dos efeitos** diz: o objetivo da informação contábil (reporte) é o de cumprir o sentido do conhecimento, o que implica contribuir para a solução de problemas da humanidade. Nesse mister, a informação deve ser apresentada na forma e no tempo requeridos pelo usuário.

Do modo como foi discutido aqui, os Fundamentos do Conhecimento poderiam ser tratados como “Princípios”. Todavia, considerando-se a existência dos “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, para não se criar mais dúvidas acerca do termo, a designação de “Fundamento” fica mais adequada.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, da mesma forma que quaisquer outras normas relativas à aplicação do conhecimento, precisam encontrar amparo naqueles

Fundamentos. Tais Fundamentos têm efetivamente características de base de sustentação do conhecimento, haja vista que qualquer situação da realidade. do modo como vista pelo Conhecimento Contábil, neles encontra amparo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Conhecimento Contábil se justifica em razão dos seus objetivos. A consequência dessa afirmação é que o conhecimento perde por completo a sua razão de ser no caso de os objetivos não serem atendidos. Ou seja, o conhecimento é útil apenas à medida que atinge os objetivos almejados. Assim, tudo o que é realizado no âmbito da Ciência Contábil deve estar voltado para o alcance daqueles objetivos, o que implica dizer: resolver problemas cotidianos proporcionando utilidade para o conhecimento.

Os objetivos da Contabilidade se materializam perante aqueles que apresentam algum interesse direto ou indireto pelo objeto do conhecimento, sendo esses interessados denominados genericamente como **usuários da informação contábil**. O pressuposto que fica implícito é que esses usuários têm decisões a tomar (problemas para resolver) sobre a entidade contábil. Nesses termos, a Contabilidade é equivalente a qualquer outro conhecimento do ramo científico, ou seja, está voltada para os seus usuários.

Nesse contexto, um pensamento normalmente não contestado pelos estudiosos da matéria é que o principal objetivo do Conhecimento Contábil é o de gerar informações a respeito do seu objeto de estudo, de modo que auxiliem o processo de tomada de decisões daqueles que têm algum tipo de interesse nesse objeto. Para atingir tal objetivo, a Contabilidade conta com instrumentos reconhecidos como suficientes e adequados: ferramenta de registro (computador, por exemplo), método próprio de registro (partidas dobradas) e meios de divulgação (demonstrações e relatórios contábeis).

Afirmar que a informação contábil deve auxiliar o processo de tomada de decisões dos usuários, dita assim isoladamente, não é suficiente para que se visualize toda a extensão dos problemas que devem ser solucionados pelo conhecimento. Desse modo, a afirmação precisa ser dissecada para que se tenha uma idéia completa de todo o seu significado.

Pelo uso do instrumental disponível, como já foi afirmado, a Contabilidade é capaz de gerar informações a respeito do patrimônio da entidade. Todavia, é preciso considerar que a questão crucial no processo de geração de informações fornecidas pela Contabilidade, em busca do alcance dos objetivos, diz respeito não a geração de informações em si, mas ao conceito de **informação que auxilia o processo de tomada de decisões dos usuários**, ou seja, de utilidade da informação, estando essa questão diretamente vinculada aos interesses particulares dos usuários da informação contábil.

Os interessados no objeto de estudo do Conhecimento Contábil são muitos e, por vezes, seus interesses mostram-se contraditórios, sendo possível chegar a problemas graves de conflitos de interesses. Como resultado dos interesses distintos, a informação que "auxilia" um determinado usuário pode não ter qualquer serventia para um outro usuário. Resta, então, decidir como atender a cada interessado no seu particular.

Os interesses dos usuários da informação podem ser contraditórios em muitos sentidos. Essas contradições podem aparecer refletidas nos interesses, por exemplo, quanto aos seguintes aspectos: conteúdo da informação, a sua forma de apresentação, os elementos componentes do patrimônio, receitas e despesas que devem formar o resultado de um determinado período etc.

Um aspecto que serve como agravante nesse contexto é que não existe consenso nos conceitos que envolvem a riqueza econômica: o que é; como e quando é produzida; como

deve ser mensurada; etc. Ora, se o objeto do Conhecimento Contábil é um conjunto particular de riquezas para o qual existem distintos interesses, como resolver a questão da informação?

A princípio, pode-se defender a idéia de que cabe ao conhecimento atender igualmente bem a todos os usuários, sendo aceita a idéia de que o instrumental necessário a tal atendimento, o conhecimento já o possui. Todavia, em virtude da multiplicidade de interessados e de interesses, fato esse que, em algumas situações torna inviável o atendimento de necessidades específicas ou particulares, inclusive do ponto de vista do custo para gerar a informação, aquela idéia passa a habitar muito mais o território do conceitual (ideal) que o do factual.

Do ponto de vista histórico, é até aceitável pensar em períodos em que a informação era gerada de modo “personalizado”, isto é, uma informação específica para cada usuário. Todavia, tal possibilidade parece só existir no âmbito de um sistema econômico pouco complexo, sustentado por meios de produção que chegam pouco além da agricultura de subsistência.

Uma característica de um sistema econômico com o grau de complexidade comentado no parágrafo anterior, é o interesse sobre as entidades contábeis ali existentes, que está restrito, normalmente, aos **usuários internos**, em número limitado, resumindo-se, quase sempre, à figura do proprietário.

Da evolução dos sistemas econômicos, com o conseqüente aumento do grau de complexidade dos meios de produção, é que resultaram entidades contábeis também complexas e afetadas por muitos interesses, inclusive da parte de muitos agentes que nada têm a ver com o cotidiano operacional da entidade, portanto, vistos como **usuários externos**.

A geração de informações contábeis voltadas ao atendimento exclusivo dos usuários internos, aqui entendidos como aqueles que cuidam do processo operacional da entidade, não apresenta, normalmente, maiores dificuldades, em virtude do controle que

aqueles usuários podem exercer sobre o processo de geração da informação. Uma outra facilidade está patente: se conflitos de interesses existem no seio da entidade contábil, são resolvidos, normalmente, por meio da autoridade institucional.

De forma contrária, a geração de informações destinadas aos usuários externos, aqui incluídos os proprietários que não fazem parte da administração, não é tarefa simples. Ocorre que as decisões que aqueles usuários pretendem tomar sobre a entidade contábil são de naturezas diversas, as quais exigem, por conseqüência, informações também diversas, por vezes conflitantes com as informações desejadas pelos usuários internos.

Assim, no que se refere aos usuários externos, diante da dificuldade ou mesmo da inviabilidade de um atendimento "personalizado", tipo usuário a usuário, uma solução apresentada é a elaboração de um conjunto padronizado de informações que supostamente atenda aos interesses de um grande número de usuários ou, em outras palavras, seja útil ao processo de tomada de decisões de muitos usuários.

Para que se conceba um conjunto de informações com tais características, se faz necessário assumir certos pressupostos básicos. Ao longo da História, exemplos de pressupostos assumidos para a geração de informações contábeis são estes: controle patrimonial, prestação de contas, apuração de resultados etc.

É até possível que um conjunto de informações derivado de um dos pressupostos não apresente diferenças significativas quando posto em confronto com outro conjunto elaborado à luz de um pressuposto diferente. Contudo, é certo que um conjunto de informações centrado em um determinado pressuposto apresentará sempre limitações, no sentido de atender todos os usuários que têm interesse no patrimônio.

Os chamados Princípios Fundamentais da Contabilidade servem como exemplo do resultado do esforço no sentido de se estabelecer um conjunto padronizado de informações

contábeis que atenda a muitos usuários. Como era de se esperar, a solução apresenta, naturalmente, pontos positivos e pontos negativos.

Deve ser destacado que o exercício do Conhecimento Contábil ocorre dentro de um processo lógico, do qual resultam os seus Fundamentos, de forma que, tendo-se como ponto de partida a apreensão inicial do objeto de estudo, proceda-se à apreensão dos fenômenos que afetam esse objeto, à mensuração desses fenômenos, chegando-se, finalmente, até a informação destinada aos usuários.

Nesse sentido, a aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade apresenta como um dos seus pontos positivos o fato de ser conhecido o caminho para se chegar até a informação (padrões) e, assim, o usuário ter a possibilidade de avaliar em que medida a informação apresenta utilidade para o seu processo de tomada de decisões e, quando for o caso, saber que ajustes ela precisa receber.

Todavia, é preciso reconhecer que aqueles princípios, a despeito de encontrarem amparo nos Fundamentos do Conhecimento, não representam a única possibilidade de geração de informação, especialmente em relação aos usuários externos. Aliás, induzir a tal pensamento é um dos pontos negativos daqueles princípios.

Um outro aspecto importante é que para os Princípios Fundamentais de Contabilidade, o pressuposto básico assumido é o da apuração do resultado de determinado período. Evidentemente, a informação gerada com base naquele pressuposto não serve para auxiliar todo e qualquer processo de tomada de decisões, especialmente quando são considerados os usuários externos. Tal detalhe, se não pode ser apontado como um ponto negativo daqueles princípios, deveria ficar pelo menos mais explícito, no âmbito dos próprios princípios, de forma que não induza a avaliações equivocadas por parte dos usuários da informação.

É importante compreender que, do ponto de vista conceitual, isto é, de base de sustentação do conhecimento, os Princípios Fundamentais da Contabilidade não representam **o início de tudo**. Muito antes dos princípios, é preciso atentar para os Fundamentos do Conhecimento. Esse entendimento permitirá compreender que, para se chegar até a informação contábil, não existe um caminho exclusivo.

Aliás, uma parte substancial dos problemas que o Conhecimento Contábil enfrenta na atualidade e, conseqüentemente, das críticas que recebe, decorre da falta de entendimento do efetivo significado do conhecimento, dos seus objetivos, da sua utilidade e das suas limitações, entre outros aspectos.

É nesse ponto que ganha relevância a discussão sobre os Fundamentos do Conhecimento. Se ele precisa, para ser útil, resolver problemas, são os fundamentos que dão a direção para tal solução. Tal atitude serve para deixar evidente aquilo que o conhecimento é e o modo como ele atua, dissipando dúvidas relacionadas com, por exemplo:

- a. O significado da entidade contábil, a qual não pode estar sujeita, para reconhecimento do seu patrimônio, a critérios como, por exemplo, o da propriedade jurídica;
- b. O reconhecimento dos fenômenos que afetam o patrimônio da entidade contábil, no contexto do ambiente em que ela atua, ficando evidente que tal reconhecimento depende, antes de tudo, das relações mantidas entre a entidade e agentes do ambiente;
- c. A mensuração dos fenômenos, a qual, diante da subjetividade inerente ao conceito de valor da riqueza, não pode resultar em uma única verdade a respeito do patrimônio;
- d. A forma e o conteúdo das informações geradas pela Contabilidade.

O Conhecimento Contábil, do mesmo modo que qualquer outro tipo de conhecimento, não encontra fim em si mesmo. É dizer: o conhecimento não surgiu e foi desenvolvido em benefício próprio. Por achar-se inserida no contexto social, a Contabilidade

tem seus pressupostos básicos determinados pelos próprios agentes sociais, particularmente pelos agentes econômicos.

Desse modo, atendendo a necessidades do meio social, o pressuposto inicial da informação contábil pode ser visto como o **controle patrimonial**, do mesmo modo que o pressuposto atual está voltado para a apuração do resultado de determinado período, não podendo, contudo, as informações geradas com base em tal pressuposto ser caracterizadas como as únicas possíveis de alcance mediante a aplicação do conhecimento.

Importa reconhecer que a admissão de um pressuposto não implica, necessariamente, o abandono de um outro. Por exemplo, o foco na apuração do resultado não dispensa o controle patrimonial. Assim, pressupostos distintos podem ser seguidos ao mesmo tempo, sendo que um deles é entendido como mais urgente, mais relevante, em benefício dos usuários da informação.

Ora, se muitos são os interessados, muitos são os interesses, portanto, muitas informações distintas são solicitadas, não sendo possível, de forma prática, atender essa necessidade em toda a sua extensão, se faz necessário que, no geral, alguma diretriz aponte o caminho para se chegar até a informação, o que implica a determinação no pressuposto “mais importante”.

A diretriz seguida pela Contabilidade é, naturalmente, aquela apontada pelos agentes econômicos que têm, de certo modo, **poder** para requisitá-la. Isso é tão real que mudanças significativas no sistema econômico, nos meios de produção como, por exemplo, a expansão do comércio e a revolução industrial, resultaram, também, em modificações de pressupostos e, portanto, de procedimentos no âmbito do Conhecimento Contábil, o que implica a geração de informações contábeis substancialmente diferentes daquelas até então conhecidas.

O Conhecimento Contábil não tem muito tempo desde a sua inserção na classificação de ciência. Por conta desse fato, assim como da necessidade urgente de aplicação generalizada da Contabilidade, necessidade essa decorrente da atividade econômica, o tempo dedicado à discussão sobre os Fundamentos do Conhecimento não foi ainda suficiente a ponto de se adquirir um alicerce mais forte que proporcione um pleno entendimento de todo o alcance do conhecimento.

A ausência dessa discussão a respeito dos fundamentos conduziu no passado, conduz hoje e continuará a conduzir, invariavelmente, a sobressaltos cada vez que alterações significativas ocorrerem nos meios de produção, alterando conceitos até então aceitos dentro do sistema econômico, como tem sido o caso dos últimos anos.

Vive-se atualmente uma realidade econômica absolutamente nova. Partindo-se de conceitos como sociedade do conhecimento, capital intelectual, empresas pontocom, globalização, derivativos etc., chega-se a novos entendimentos e conceitos a respeito de valor e, portanto, da geração e acumulação de riquezas, o que requer novos esforços do conhecimento para retratar essa nova realidade econômica, em benefícios dos usuários que precisam de informações geradas dentro dos novos pressupostos.

Todavia, muitos desses conceitos ainda não se encontram completamente sedimentados, isto é, ainda não há entendimento suficiente para a visualização adequada do fenômeno. Uma prova disso foi o fracasso das estimativas relativas às empresas de tecnologia de ponta, as chamadas pontocom.

Nesses termos, as críticas que atualmente são dirigidas contra a Contabilidade e que naturalmente partem de usuários não-atendidos, são, no mínimo, inadequadas, haja vista que elas consideram tão somente a informação contábil como hoje é gerada, especialmente aquela derivada da aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, como se não existissem alternativas para a elaboração de um outro tipo de informação, isso, sem se levar

em conta os pressupostos que sustentam as informações atuais, ou seja, a causa é boa, mas o alvo é errado.

Foi comentado anteriormente que, no geral, não existem dificuldades no processo de geração de informações contábeis quando destinadas aos usuários internos da entidade. Esse fato pode ser comprovado dentro da realidade daquelas próprias entidades. Tal constatação deixa evidente a possibilidade da geração de informações contábeis baseadas em pressupostos e critérios diferentes daqueles direcionados, de forma exclusiva, pelos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

A atual dinâmica da atividade econômica fez emergir as necessidades de um grupo de profissionais fortemente influentes no contexto: aqueles que atuam na área de finanças, dos quais partem quase sempre severas críticas na direção da informação contábil. O processo de tomada de decisão desses profissionais tem como pressuposto básico a construção de cenários futuros como meio de determinar o **valor atual da entidade contábil**, sendo que a mensuração de fenômenos econômicos que ocorrerão, essencial para a consecução daquele pressuposto, ainda não conta com instrumentos que sejam reconhecidamente adequados para a realização da tarefa.

A dificuldade enfrentada para a mensuração de futuros fenômenos econômicos decorre, além do dinamismo próprio da economia (instabilidade dos cenários), de questões psicológicas que são inerentes ao ser humano (expectativas ao que vai acontecer). A conjunção desses dois fatores serve para subtrair dos usuários a confiança necessária em relação às possíveis informações geradas pela Contabilidade, ainda que se tenha como ponto de partida a situação atual (real).

Essa é uma entre as razões que impedem a aceitação generalizada do pressuposto da determinação do valor da entidade contábil, com base naquilo que vai acontecer no futuro. Só para lembrar, o Fundamento Contábil da Mensuração dos Fenômenos aponta a necessidade

de existência de algum critério objetivo (validação pelo mercado) para a determinação e aceitação do valor.

Ainda no que diz respeito às críticas advindas dos profissionais da área de Finanças, é preciso considerar o confronto de importância (enfrentamento de poder) entre eles e, por exemplo, proprietários do capital e gestores das entidades contábeis. Para esse segundo grupo, o pressuposto da apuração do resultado parece mais adequado quando é comparado com aquele da determinação do valor da entidade.

É conveniente notar, mesmo diante de qualquer restrição que se queira fazer ao pressuposto da apuração do resultado, a importância deste, já que deriva de um modelo genericamente aceito no contexto da administração das entidades, especialmente aquelas que visam ao lucro. Não é aceitável, no que se refere ao acompanhamento do resultado da gestão, percorrer um longo período de tempo sem se conhecer o estado da entidade que está sendo administrada.

Na maioria dos casos, os usuários da informação contábil não estão preocupados exatamente com o **valor da entidade**, como é o caso dos profissionais da área de Finanças, mas com aspectos particulares do patrimônio, ao qual o modelo atual de geração de informações atende de forma aceitável.

Finalmente deve-se afirmar que, a despeito da dificuldade específica ao processo de geração de informações contábeis de qualquer natureza, o entendimento dos Fundamentos do Conhecimento permite perceber que elas são possíveis de ser elaboradas e que a utilidade do conhecimento não está limitada pelas informações que se consegue gerar na atualidade.

Resta, portanto, compreender de forma profunda as modificações sofridas no cenário econômico mundial, nos últimos tempos e ainda muito recentes; desenvolver, se for o caso, instrumental próprio para aplicação no processo de apreensão, mensuração e evidenciação do patrimônio, para que se possam obter respostas mais seguras e, assim, se

possa informar a respeito do objeto de estudo da Contabilidade, ou seja, atender aos usuários que hoje reclamam respostas do conhecimento.

O processo de aprimoramento do conhecimento é contínuo e nunca está completo, de modo muito particular quando se atua no campo social. Isso implica dizer que sempre existirá algo a ser realizado. Para tanto, não se podem negar esforços. Nesse sentido, a explicação conceitual necessita encontrar eco na prática e esta, por sua vez, encontrar amparo na explicação conceitual.

Daí a relevância da discussão em torno dos Fundamentos do Conhecimento, sem se retirarem os olhos da realidade, na ausência da qual, o conhecimento não tem qualquer significado.

REFERÊNCIAS

- AL EHRBAR EVA - **Valor econômico agregado**. Rio de Janeiro: Qualitymark. 2000.
- ALVES, Rubem. **Filosofia da Ciência: introdução ao jogo e a suas regras**. 5. ed. São Paulo: Loyola. 2002.
- ASHTON, James E. **Geração de valor começa em casa**. Harvard Business Review, n. . p. , Jun. 2003. (artigo?)
- ASSAF NETO, Alexandre. O crepúsculo do conhecimento contábil. FEA/USP, São Paulo, FIECAFI, Caderno de Estudos, n. 3, p. 1-10, Set. 1991.
- _____. **Mercado Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BELCHIOR, Elysio de Oliveira. **Vocabulário de termos econômicos e financeiros**. Rio de Janeiro: Civilizações Brasileiras S/A, 1987.
- BUZZI, Arcângelo Raimundo. **Introdução ao pensar: o ser, o conhecimento, a linguagem**. 25. ed. Petrópolis: Vozes, 1998.
- CARVALHO, Maria Cecília M. de. (Org.). **Construindo o saber: metodologia científica: fundamentos e técnicas**. 5. ed. Campinas: Papirus, 1995.
- CASTRO, Cláudio Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill. 1978.
- CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante. Afinal. o que é esse tal de "valor econômico"? **IOB**, Caderno temática contábil e de balanços, n.10. p. , mar. 2002.
- CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. 12 ed. São Paulo: Ática, 2002.
- COLTRO, Alex. **Compreendendo histórica e epistemologicamente o construto científico nas ciência sociais para aplicações em pesquisas sobre instituições**. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2000.
- COSENZA, José Paulo – **A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos**. Dissertação de Mestrado apresentada a Faculdade de Economia. Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- COSTA, Solange Fátima Geraldo da. **Metodologia da pesquisa: coletânea de termos e idéia**. João Pessoa: **Idéia Editora Ltda**, 2000.

COSTA, Richard C. da; BOURGEOIS, Jacques C.; LAWSON, William M. A classification of international financial accounting practices. **The International Journal of Accounting**, v.13. p.73-85, University of Illinois at Urbana Champaign, Spring 1978.

DAMODARAN, A. **Avaliação de investimentos: ferramentas e técnicas para a determinação do valor de qualquer ativo**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

D'ÁURIA, Francisco. **Primeiros princípios de contabilidade pura**. São Paulo: Atlas, 1948.

DELANEY, Patrick R. **Interpretation and application of generally accepted accounting principles**, 2002.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Metodologia científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1981.

EDWARDS, John Richard. **A History of financial accounting**. Londres: Routledge, 1989.

ELLIOT, Robert K. – A Perspective on the Proposed Global Professional Credential, *Accounting Horizons*, American Accounting Association, v.15, n.4. p.359-372, December 2001.

ELLSWORTH, Paul T. – *Economia Internacional*, 4a. Edição, Tradução de J. Clark Leith, Editora Atlas S/A, São Paulo, 1978.

ESTRADA, Santiago N. – *La Contabilidad, En Su Evolución Histórica*, Inca Editorial, Mendoza, 1996.

FARIA, Anacleto O. – *Instituições do Direito*. 1970.

FELIU, Vicente M.; Ripoll & PALANCA, Mercedes Barrachina. Desenvolvimento científico da contabilidade de gestão. **Revista de Administração**. São Paulo. v. 35. n. 1. p. 98-106, jan./mar. 2000.

FERREIRA, Caio Fonseca; YU, Abraham Sin Oih. Todas acima da média: excesso de confiança em profissionais de finanças. **Revista de Administração**. São Paulo. v. 38. n. 2. p. 101-111, abr./mai./jun. 2003.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Teoria contábil**. 5 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. **Fundamento Científico da Contabilidade**. Trabalho apresentado ao V Congresso Brasileiro de Contabilidade. Belo Horizonte, 1950.

FRANK, Werner G. – An Empirical Analysis of International Accounting Principles, **Journal of Accounting Research**, v.17, n.2. p.593-605. Autumn 1979.

GERGULL, Alberto Weimann – Teoria da Contabilidade Uma Análise Epistemológica. Dissertação de Mestrado apresentada a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

GIUFRIDA, Marcelo. Um chute direto nas canelas. **Exame**, São Paulo. Disponível em: <<http://www.portalexame.abril.com.br>> Acessado em: 20 fev. 2003.

GOULART, André Moura Cintra. O conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 28, p. 55-65, jan./abr. 2002.

HELMKAMP, John G.; IMDIEKE, Leroy; SMITH, Ralph E. **Principles of Accounting**. Third Edition, New York: Wiley & Sons, 1989.

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

HERRMANN JR., Frederico. **Análise econômica e financeira do capital das empresas**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1952.

_____. **Contabilidade superior: teoria econômica da contabilidade**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1978.

HESSSEN, Johannes. **Teoria do conhecimento**. São Paulo: Livraria Martins Fontes, 2000.

ABRÃO, Bernadette Siqueira. **História da filosofia**. São Paulo: Nova Cultura, 1999. (Série Os Pensadores)

HOLZER, H. Peter et. al. **International Accounting**. New York: Harper & Row. Publishers, Inc., 1984.

HUGON, Paulo. **História das doutrinas econômicas**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

HUNT, E. K. **História do pensamento econômico**. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1981.

IASB International Accounting Standards Board – **Normas Internacionais de Contabilidade 2001**, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, São Paulo, 2002.

IBRACON Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis**. São Paulo: Atlas, 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. Lucro Contábil: Crepúsculo ou Ressurgimento? FEA/USP, Fipecafi. Caderno de Estudos No. 1, p. 1-5. São Paulo, Outubro de 1989.

_____. Harmonização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, N. 80, p.62 e 63.

IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos – **Introdução à Teoria da Contabilidade**. Editora Atlas S/A. São Paulo, 2000.

KERLINGER, Fred Nichols. – Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: Um Tratamento Conceitual. Tradução de Helena Mendes Rotundo. Editora da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

KUHN, Thomas S. – A Estrutura das Revoluções Científicas. 7ª. Edição, Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira, Editora Perspectiva S/A. São Paulo, 2003.

LATOUCHE, Serge – Análise Econômica e Materialismo Histórico. Tradução da Primeira Edição Francesa por Ana Maria Kirschner Montenegro e Carlos Roberto Oliveira. Zahar Editores, Rio de Janeiro, 1977.

LIMA, Hermes – Introdução à Ciência do Direito, 10ª. Edição. Livraria Freitas Bastos S/A. São Paulo, 1960.

LITTLETON, A. C. & ZIMMERMAN, V. K. – **Accounting Theory: Continuity and Change**. Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1962.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria – Metodologia Científica. 3ª. Edição, Editora Atlas S/A.. São Paulo, 2000.

MARTIN, Nilton Cano – Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, Ano XIII, N.28, Janeiro/Abril 2022, p. 7-28.

MARTINS, Eliseu (Organizador) – **Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica**, Editora Atlas S/A, São Paulo, 2001.

_____. Contabilidade Vs. Fluxo de Caixa, FEA/USP, Fipecafi, **Caderno de Estudos** No. 2, p. 1-15, São Paulo, Abril de 1990.

MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de – A Contabilidade não funciona? **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo** Nº 27. São Paulo. Março de 2004.

MATALLO JR., Heitor – A Problemática do Conhecimento **In Construindo o Saber Metodologia Científica: Fundamentos e Técnicas**, organização de Maria Cecília M de Carvalho, 4ª. Edição, Papirus Editora. Capinas. 1994.

_____. Mito, Metafísica, Ciência e Verdade **In Construindo o Saber Metodologia Científica: Fundamentos e Técnicas**, organização de Maria Cecília M de Carvalho. 4ª. Edição, Papirus Editora, Capinas. 1994.

MATTESSICH, Richard – **Critique of Accounting Examination of The Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline**. Quorum Books, Londres. 1995.

_____. Academic Reserarch in Accounting: The Last 50 Years. **Asic-Pacific Journal of Accounting**, V.3, No. 1, Jun/1996.

MEIER, Gerald M. & BALDWIN, Robert E. – Desenvolvimento Econômico, Tradução de Augusto Reis e Luiz F. Pereira Vieira. Editora Mestre JOU, São Paulo, 1968.

MOREIRA, Daniel Augusto – O Método Fenomenológico na Pesquisa. Thomson Pioneira. São Paulo. 2002.

MOST, Kenneth – **Accounting Theory**. Grid Inc., Columbus. Ohio, 1987.

_____. Teoria da Contabilidade. 2^a. Edição. Tradução de Anailson Márcio Gomes e outros. Curso de Mestrado da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro. 1988.

MUELLER, G. G. – Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere, **The International Journal of Accounting**, v.3, n.2, p.91-103, University of Illinois at Urbana Champaign, 1968.

NEGRA, Carlos Alberto Serra & NEGRA, Elizabete Marinho Serra – Contabilidade no Império do Sol, **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v.13, n.3, p. 105-126. São Paulo. Dezembro/2002.

NEUPOMUCENO, Valério – Entre a práxis e a teoria: Os equívocos da pesquisa contábil empírica nos EUA. **Revista Brasileira de Contabilidade**. No. 142. Julho/Agosto 2003. p.59-71.

_____. A Teoria do Conhecimento Contábil: O Pragmatismo Americano. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v.25, n.87, p. 3-17, out./dez. 1996.

NISWONGER, C. Rollin & FESS, Philip E. – Princípios de Contabilidade. Tradução da Arthur Andersen, Editora da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. 1977.

NOBLE, Howard. S. – Princípios de Contabilidade. Tradução de Nair Fortes Abu-Mehry, W. M. Jackson Inc. Editores, Rio de Janeiro.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (Coordenador) – Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade, Editora Saraiva. São Paulo, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luiz – O Papel da Contabilidade Gerencial no Processo Empresarial de Criação de Valor, **Caderno de Estudos FIPECAFI**, v.11, n. 21, p. 42 – 55. São Paulo. 1999.

PARKER, R. H. & YAMEY, B. S. – **Accounting History Some British Contributions**. Clarendon Press, Oxford, 1994.

PEDRO, Fábio Consta & COULON, Olga M. A. Fonseca – História: Pré-História. Antiguidade e Feudalismo, disponível em www.tg3.com.br, acessado em 06/08/2003.

PREVITS, Gary John – On the Subject of Methodology and Models for International Accountancy, **The International Journal of Accounting**, v.10, n.2, p.1-12. University of Illinois at Urbana Champaign, Spring 1975.

PIAGET, Jean – **Psicologia e Epistemologia Por uma Teoria do Conhecimento**, Tradução de Agnes Cretella, Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro. 1973.

RAPPAPORT, Alfred – **Gerando Valor para o Acionista**, tradução de Alexandre L. G. Alcântara, Editora Atlas S/A, São Paulo, 2001.

RICHARDSON, Roberto Jarry e Colaboradores – **Pesquisa Social, Métodos e Técnicas**, 3ª. Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 1999.

ROCCHI, Carlos Antonio De – Panorama Atual da Contabilidade na República Popular da China, **Revista Contabilidade Vista & Revista**, V.14, N.1, Abril/2003, p. 107-130.

ROCHA NETO, Ivan – **Gestão de Organizações**, Editora Atlas S/A, São Paulo, 2003.

ROSS, Stephen A. et. al. – **Administração Financeira**, Tradução da 3ª. Edição por Antonio Zoratto Sanvicente, Editora Atlas S/A, São Paulo 1995.

ROSA, Paulo Moreira – **Contabilidade no Mercosul**, Editora Atlas S/A, São Paulo, 1999.

RUSSELL, Bertrand – **História do Pensamento Ocidental**, 5ª. Edição, Tradução de Laura Alves e Aurélio Rebelo, Ediouro Publicações S/A., Rio de Janeiro, 2001.

SÁ, Antonio Lopes de – **Teoria da Contabilidade**, 2ª. Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 1999.

_____. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**, Editora Atlas S/A., São Paulo, 1977.

SAMUELSON, Paul A. – **Introdução à Análise Econômica**, Livraria Agir Editora, Rio de Janeiro, 1952.

SAMUELSON, Richard A. – The Concept of Assets in Accounting Theory, **Accounting Horizons**, Vol. 10, N. 3, September 1996, p. 147-157.

SCHMIDT, Paulo – **História do Pensamento Contábil**, Bookman, Porto Alegre, 2000.

SCHNEIDER, Erich – **Teoria Econômica**, Tradução da 8ª. Edição alemã de Celso Meirelles de Castro e Ingeborg Helga de Castro, Editora Fundo de Cultura, Rio de Janeiro, 1962.

SELDON, Arthur e PENNANCE, F. G. – **Dicionário de Economia**, 4a. Edição brasileira, Tradução de Nelson de Vincenzi, Bloch Editores S/A, Rio de Janeiro, 1983.

SCHWARTZMAN, Simon – Como os produtores de Ciência, Tecnologia e Informação “percebem” a sociedade?, disponível em www.schwartzman.org.br, acessado em 4/7/2003.

SILK, Leonardo S – **Contemporary Economics: Principles and Issues**, Second Edition, McGraw-Hill Book Company, New York, 1975.

SILVA, Airton Marques da & MOURA, Epitácio Macário – **Metodologia do Trabalho Científico**, Instituto de Estudos e Pesquisas do Vale do Acaraú, Fortaleza, 2000.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da – **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. Editora Atlas S/A, São Paulo, 2003.

SIMONSEN, Mário Henrique – **Textos Escolhidos**. Organização de Carlos Eduardo Sarmiento e outros, Editora da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2002.

STENGERS, Isabelle – **A Invenção das Ciências Modernas**, tradução de Max Altman, Editora 34 Ltda., São Paulo, 2002.

SUSSMANN, Mário Antonio – **Teoria do Conhecimento Econômico**. Editora Objetiva Ltda., Rio de Janeiro, 1990.

STONIER, Alfred W. & HAGUE, Douglas C. – **Teoria Econômica**. Tradução de Cássio Fonseca, 6ª. Edição, Zahar Editores, Rio de Janeiro, 1970.

SWEEZY, Paulo M. – **Teoria do Desenvolvimento Capitalista**, 4a. Edição, Tradução de Waltensir Dutra, Zahar Editores, Rio de Janeiro, 1976.

VERGARA, Sylvia Constant – **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 4ª. Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 2003.

VIANA, Cibilis da Rocha – **Teoria Geral da Contabilidade**. 1º. Volume, 5ª. Edição, Livraria Sulina Editora, Porto Alegre, 1971.

WALKER, Stephen P. – ‘Men of small standing’? Locating accountants in English society during the mid-nineteenth century, **The European Accounting Review**. v.11. n.2, p. 377-399, 2002.

WATTS, Ross L. & ZIMMERMAN, Jerold L. – **Positive Accounting Theory**. Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1986.