

BSFEAC

**A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE E AS TENDÊNCIAS
PARA O TERCEIRO MILÊNIO**

FRANCISCA CLÁUDIA ALVES DE LACERDA

1998

BSFEAC

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

**A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE E AS TENDÊNCIAS PARA O
TERCEIRO MILÊNIO**

FRANCISCA CLÁUDIA ALVES DE LACERDA

**FORTALEZA-CE
SETEMBRO/1998**

Esta Monografia foi submetida à aprovação como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que seja feita de conformidade com as normas da ética profissional.

Monografia aprovada em 10 / 09 / 98

FRANCISCA CLÁUDIA ALVES DE LACERDA

Aluna

PROFESSORA MARIA DAS GRAÇAS ARAÚJO

Orientadora

JEANNE MARGUERITE MOLINA MOREIRA

Professora Convidada

RUTH CARVALHO DE SANTANA PINHO

Coordenadora do Curso

AGRADECIMENTOS

A Deus, a minha fonte de proteção e confiança.

Aos meus pais, a base de toda minha estrutura, que sempre contribuíram e acreditaram em mim.

A minha tia, Luzia (In memoriam), a qual, onde estiver estará torcendo por mim.

A Professora Maria das Graças Arrais, pela atenção, dedicação e paciência que teve na orientação desta monografia.

As minhas amigas, Deusilene, Fatinha, Giovanna, Roseane e Tânia, que sempre ficam no meu lado, seja em momentos alegres ou difíceis.

O coração do homem
pode fazer planos,
Mas a resposta certa dos lábios
Vem do Senhor.
Todos os caminhos do homem
São puros aos seus olhos,
Mas o Senhor pesa o espírito.
Confia ao Senhor as tuas obras
E os teus designios serão estabelecidos.
Porque o coração do homem
Traça o seu caminho,
Mas o Senhor lhe dirige os passos.
Provérbios 16, (1- 3; 9)

RESUMO

A Contabilidade é a ciência do patrimônio, que possui como meta a interpretação relacionada com o trabalho e as transformações do capital.

Na antigüidade, as primeiras civilizações, como a: Índia , China, Sumeros-Babilônios, Egípcios, Gregos e Romanos, deram uma grande contribuição para a ciência arqueológica, seja através da forma pictórica ou mesmo simbólica, como textos gravados em argila, registros deixados em mármore, que comprovaram a existência da Contabilidade nesta época.

Em 1494, ocorreu o ponto culminante do desenvolvimento da Contabilidade, a publicação da obra Summa de Arithmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidade, por Frei Luca Paciolo, a qual divulgou a Contabilidade pelo método de Veneza. Logo, durante um longo período, esta ciência ficou conhecida como a arte da escrituração mercantil, mas com o passar do tempo foram surgindo pesquisas, que direcionou esta ciência para outras áreas.

A partir de 1840, com o desenvolvimento de novas pesquisas cada vez mais em torno desta ciência, surge grandes estudiosos, como: De Granges, Cerboni, Pisani, Bellini, Fábio Bésta, Masi, entre outros, que contribuíram para o aparecimento de teorias e escolas da Contabilidade.

E hoje, com a globalização da economia está surgindo a cada dia uma clientela mais sofisticada e exigente, que requer do Profissional da Contabilidade mais especialização e um maior conhecimento de negócios.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. CAPÍTULO 1 - A ORIGEM DA CONTABILIDADE	12
1.1 Generalidades.....	12
1.2 A divisão da Contabilidade e os pré-requisitos para o desenvolvimento.....	13
1.3 Os Primeiros Sinais.....	13
3. CAPÍTULO 2 - A IDADE EMPÍRICA DA CONTABILIDADE	15
2.1 Generalidades.....	15
2.2 As Primeiras Civilizações.....	15
2.2.1 Índia.....	15
2.2.2 China.....	15
2.2.3 Sumeros-Babilônicos.....	16
2.3 A Contabilidade dos Egípcios.....	18
2.4 A Contabilidade dos Gregos.....	18
2.4.1 Aspectos Iniciais.....	18
2.4.2 Os Registros Contábeis.....	19
2.4.3 Funções Profissionais.....	21
2.5 A Contabilidade dos Romanos.....	21
2.5.1 Aspectos Iniciais.....	21
2.5.2 Os Registros Contábeis.....	22
2.5.3 Funções Profissionais.....	23
4. CAPÍTULO 3 - A IDADE DE SISTEMATIZAÇÃO DA CONTABILIDADE	24
3.1 Generalidades.....	24
3.2 Contabilidade.....	25
3.2.1 Aspectos Iniciais.....	25
3.2.2 Método das Partidas Simples.....	25
3.2.3 Método das Partidas Dobradas.....	26
3.3 Assuntos expostos no Tractatus XI.....	27
3.3.1 Normas de Negócios.....	27
3.3.2 Operações Mercantis.....	27
3.3.3 O Inventário.....	27
3.3.4 O Diário.....	28
3.3.5 O Razão.....	28
3.3.6 O Balanço.....	28
3.3.7 Regras de Escrituração.....	28
3.3.8 Esboço de Teoria das Contas.....	28
3.3.9 Sumário Geral de Regras.....	29
5. CAPÍTULO 4 - A IDADE DA LITERATURA CONTÁBIL	30
4.1 Generalidades.....	30
4.2 Luca Paciolo.....	30
4.3 Alguns Autores importantes da Escola Italiana.....	31
4.4 Contabilidade.....	33
6. CAPÍTULO 5 - A IDADE CIENTÍFICA DA CONTABILIDADE	35
5.1 Generalidades.....	35
5.2 Os principais motivos do desenvolvimento da Contabilidade entre 1800 a 1930.....	35
5.3 As etapas distintas da Contabilidade a partir de 1930.....	36

5.4 As Teorias e Escolas da Contabilidade.....	37
5.4.1 Teoria das Cinco Contas Gerais.....	37
5.4.1.1 Aspectos Iniciais.....	37
5.4.1.2 O objeto da Contabilidade.....	37
5.4.1.3 Princípio de Débito e Crédito.....	38
5.4.2 Teoria Personalística.....	38
5.4.2.1 Aspectos Iniciais.....	38
5.4.2.2 O Objeto da Contabilidade.....	39
5.4.2.3 Princípio de Débito e Crédito.....	39
5.4.3 Teoria Materialista.....	40
5.4.3.1 Aspectos Iniciais.....	40
5.4.3.2 O Objeto da Contabilidade.....	40
5.4.3.3 Princípio de Débito e Crédito.....	41
5.4.4 Teoria Matemática.....	41
5.4.5 Teoria Econômica.....	41
5.4.5.1 Aspectos Iniciais.....	41
5.4.5.2 O Objeto da Contabilidade.....	42
5.4.5.3 Princípio de Débito e Crédito.....	42
5.4.6 Teoria Patrimonial.....	43
5.4.6.1 Aspectos Iniciais.....	43
5.4.6.2 O Objeto da Contabilidade.....	43
5.4.6.3 Princípio de Débito e Crédito.....	43
5.4.7 Teoria Positiva.....	43
5.4.7.1 Aspectos Iniciais.....	43
5.4.7.2 O Objeto da Contabilidade.....	44
5.4.7.3 Princípio de Débito e Crédito.....	44
5.4.8 A Escola Nova.....	44
7. CAPÍTULO 6 - O SURGIMENTO DA CONTABILIDADE NO BRASIL	46
6.1 Generalidades.....	46
6.2 Eventos marcantes da Regulamentação da Profissão Contábil no Brasil.....	46
8. CAPÍTULO 7 - MUDANÇAS NECESSÁRIAS NO CURRÍCULO UNIVERSITÁRIO	53
7.1 Generalidades.....	53
7.2 Principais deficiências encontradas no Ensino Contábil.....	53
7.2.1 Falta de adequação do Currículo.....	53
7.2.2 Falta de um programa bem definido para a prática contábil.....	54
7.2.3 Ausência de Preparo do Corpo Docente.....	54
7.2.4 Deficiência na Metodologia de ensino na Contabilidade Introdutória.....	55
7.3 Sugestões para melhorar a qualidade do ensino dos cursos de Ciências Contábeis.....	55
9. CAPÍTULO 8 - AS PERSPECTIVAS DA CONTABILIDADE PARA O TERCEIRO MILÊNIO	56
8.1 Generalidades.....	56
8.2 Futuro da Profissão contábil.....	56
8.2.1 Aspectos Iniciais.....	56
8.2.2 Desafios para os negócios.....	57
8.3 Fatores que contribuem para uma boa formação de Contador Gerencial.....	58
8.4 Conselhos para os futuros Contadores Gerenciais.....	58

9. CONCLUSÃO	59
11. ANEXOS.....	60
11.1 Diário Estátmográfico.....	61
11.2 Conta Patrimonial.....	62
10. BIBLIOGRAFIA.....	63

INTRODUÇÃO

Não se pode afirmar com exatidão o período inicial da História da Contabilidade, mas de acordo com a posição de alguns autores, ela é tão antiga como a origem do Homo Sapiens.

Para Anéte Coêlho (RBC, n.º 55, 1985), as provas que a arqueologia tem descoberto, mostra que os mais antigos registros, datam de 8.000 a . C . Mas, já Sérgio Iudicibus (1995, p. 28) afirma que os primeiros vestígios encontrados pelos historiadores, correspondem aproximadamente a 4.000 a . C .

Desde a Antigüidade que o homem vem se preocupando com a ordem e com o desenvolvimento do seu patrimônio. Logo, ao passo que as atividades comerciais cresciam, o seu instrumento de controle, a Contabilidade, também ia evoluindo.

Para muitos estudantes do Brasil, conhecer a essência da Contabilidade, não era muito relevante, isso ocorria devido a falta de incentivos, mas hoje isso foi modificado. A prova é tanto que em muitos congressos, estão sendo apresentados trabalhos sobre a História da Contabilidade.

O objetivo deste trabalho é de fornecer aos estudantes de Contabilidade, mas não de uma maneira pretenciosa, informações desde o surgimento até as perspectivas para o futuro da Contabilidade.

A pesquisa foi dividida em oito capítulos: o primeiro trazendo a origem da Contabilidade, passando por sua divisão e os seus primeiros sinais ; o segundo mostrando a Idade Empírica, passando por diversas civilizações, como: a Índia, China, Sumeros-Babilônios, Egípcios, Gregos e Romanos, identificando a contribuição de cada civilização para a Contabilidade; o terceiro trazendo a Idade de Sistematização, evidenciando os pontos marcantes, como: o Método das Partidas Dobradas; o quarto mostrando a Idade da Literatura, passando pela vida de Luca Paciolo e pela Escola Italiana; o quinto evidenciando a Idade Científica, trazendo os principais motivos do

desenvolvimento da Contabilidade entre 1800 a 1930, as etapas distintas da Contabilidade a partir de 1930, também analisando as teorias e as escolas; o sexto trazendo o surgimento da Contabilidade no Brasil, passando pelos momentos marcantes da regulamentação da profissão; o sétimo evidenciando as mudanças necessárias ao currículo universitário, mostrando as principais deficiências encontradas no ensino contábil e por fim , o oitavo capítulo mostrando o futuro da profissão contábil, evidenciando a posição do futuro contador, os desafios encontrados e os conselhos para os futuros contadores do terceiro milênio.

CAPÍTULO 1

1. A ORIGEM DA CONTABILIDADE

1.1 Generalidades

A partir do momento que o homem passa a viver em sociedade e cria normas para conviver em conjunto, surge a idéia da mensuração das coisas e o seu valor da troca, instituindo - se em seguida a moeda e o crédito, dando origem ao fato econômico.

Neste período, surge a Contabilidade como objeto de mensuração da riqueza e utilidades das pessoas ou entidades. Mas, até a origem da moeda, esta ciência teve um desenvolvimento lento. No início, voltando-se apenas para a contagem e registro das quantidades físicas, depois passando a utilizar bases monetárias.

A ciência arqueológica tem descoberto que o homem primitivo registrava seus acontecimentos, a princípio, de uma forma bem rudimentar, mas com o passar do tempo essa forma foi se aperfeiçoando. Os textos gravados em argila, deixados por uma das civilizações mais antigas as sumero - babilônicas, comprovam forma de registro contábil em épocas remotas. Iudícibus (1995, p. 28), afirma : “ 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 ”. No período do escambo, os comerciantes faziam a contabilidade registrando os bens, direitos e as obrigações de terceiros, na verdade estas escritas tratavam de um inventário físico sem avaliação monetária.

Helena Drummond (RBC 1995, n.º 93, p. 74), relata: “ As primeiras escritas contábeis datam do término da Era da Pedra Polida , quando o homem conseguiu fazer seus primeiros desenhos e gravações ”.

1.2 A Divisão da Contabilidade e os Pré - requisitos para o Desenvolvimento

De acordo com o historiador e contador Professor Doutor Federigo Melis, a história desta ciência está dividida em quatro partes, a saber:

- A Idade Antiga ou Idade Empírica da Contabilidade, onde, é a época particularizada pelo primitivismo aplicado no registro dos fatos e no seu entendimento, período de 8.000 a . C. até o ano 1.202 a . C.
- A Idade Média ou Idade de Sistematização da Contabilidade que teve como ponto culminante o surgimento do método de registros contábeis por Partidas Dobradas, período de 1.202 a .C. até 1.494 .
- A Idade Moderna da Contabilidade ou a Idade da Literatura Contábil que teve como ponto marcante o surgimento das obras que tornou conhecida a técnica dos registros patrimoniais, iniciado pelo Luca Paciolo e terminado pelo Francesco Villa, período entre 1.494 a 1.840.
- A Idade Contemporânea ou Idade Científica da Contabilidade iniciando em 1840 até os nossos dias, é a época que se particulariza pelas pesquisas dentro da área contábil.

O nascimento e o progresso nas atividades comerciais foi um dos pré-requisitos para o desenvolvimento da Contabilidade. Esse progresso foi decorrente do crescimento do indivíduo em torno das relações comerciais, sendo impulsionados pelo espírito capitalista, eventos político-econômicos e inovações tecnológicas.

1.3 Os Primeiros Sinais

O primeiro sinal documentado da existência da Contabilidade em tempos primórdios, foi encontrado nos meados do século XIX, na França em Aurignac, em uma urna funerária ; sendo representado pela Lâmina de Chifre de Rena, na qual existiam duas séries de linhas transversais equidistantes, e as extremidades estavam marcadas em

CAPÍTULO 2

2. A IDADE EMPÍRICA DA CONTABILIDADE

2.1 Generalidades

A Idade Empírica ou Idade Antiga da Contabilidade, voltou-se para a técnica que os povos da antiguidade como os da Índia, os sumérios, os babilônios, os egípcios, os assírios, os gregos e os romanos utilizaram para o registro dos fatos patrimoniais.

Para alguns autores, esta idade também foi conhecida como a Idade Pré-histórica da Contabilidade, devido a Contabilidade ser tão antiga como as manifestações do homem sobre a face da Terra.

Sendo caracterizada pela forma rudimentar ou mesmo simbólica para representar as escritas contábeis.

2.2 As Primeiras Civilizações

2.2.1 Índia

Foi atribuída à esta civilização o berço da humanidade, período aproximado de 8.000 a . C, quando surgiu.

Através de seus códigos, descobriram a vida desta civilização, onde, um dos mais famosos, o Código de Manu que trazia consigo referências sobre a ordem administrativa, aconselhando o soberano a ser competente em torno do seu patrimônio, a ter bons empregados ao seu lado.

2.2.2 China

A história desta civilização inicia-se no ano 2.356 a . C. Através da reorganização de uma obra deixada, Livro da Gênese dos Antigos Chineses, descobriram o desenvolvimento deste povo.

Como o governante denominado Hien Yuan que voltou-se para o cálculo, onde,

o qual originou as medidas de comprimento, capacidade e peso, baseado num sistema decimal. Ele também mandou derreter o metal, objetivando o surgimento de uma moeda circulante.

Os ensinamentos eram passados ao povo desta civilização por meio da Tábua - Hwangho, que vinha no dorso do Cavalo - Dragão.

O aparecimento da moeda, em princípio com pequenas quantidades, em 2.205 antes da Era Vulgar, ou 1.766 reinado de Tang. Primeiramente constituída por lâminas de cobre, passando em seguida a ouro. Logo no início sendo redondas, depois retangulares.

Existência de uma Contabilidade Governamental bem desenvolvida, com a inclusão de um controle orçamentário, seguidos por uma auditoria independente, sendo executada a função por um alto funcionário público independente.

2.2.3 Sumérios- Babilônios

Um dos fatores que propiciou o desenvolvimento destas civilizações foi a irrigação da Mesopotâmia, realizada pelo rios Tigre e Eufrates.

Atualmente, a Mesopotâmia corresponde ao atual território do Iraque, sendo limitado pelos rios Tigre e Eufrates, e possuindo uma divisão em duas grandes regiões: ao Norte a Assíria e ao Sul a Suméria, de clima quente e planícies férteis. No início da civilização, foi invadida por diversos povos, devido ser uma terra de fácil acesso.

Na escrituração contábil deixaram registros de objetos como: caça, pesca, carregamento e descarregamento de mercadorias, agricultura e pecuária. Porém, mais provas de registros deixaram de ser analisados pelos historiadores porque foram perdidos, devido a vida comercial e industrial deles ter sido muito intensa, e também por causa da fragilidade do material empregado neles.

Voltaram-se muito para o cálculo, suas contas contribuíram para a demonstração do sistema decimal.

Seus registros deixados em tabuletas, onde, as quais foram chamadas de Fara e

as de Uruk do I período; sendo constituídas por argila crua.

De acordo com Ferreira (RBC 1985, n.º 55, p.7) , estas tabuletas de Fara são geralmente quadradas, com ângulos retos ou arredondados, aparecendo os lançamentos em formas muito bem dispostas (em linhas). Já as tabuletas do Ur (I período) contém um inventário de cabras; algumas tabuletas de Fara, também quadradas com ângulos arredondados, com registros em ambas as faces, em escrita cuneiforme, têm como objeto de escrita os cereais e alguns outros diversos objetos. Dentre as tabuletas com vários registros destacam-se os seguintes:

- Animais de cargas destinados também ao cultivo da terra;
- Divisão de terras alugadas;
- Contas de pagamentos;
- Contas de inventários dos animais;
- Contas de entradas e saídas de metais e utensílios;
- Contas de bens consumidos ou sacrificados.

Notemos que nesse período já começa ocorrer o desenvolvimento da escrita, sendo a pictografia quase substituída, e ficando em seu lugar a escrituração realizada nos templos com denominações particularizadas como: trigo fornecido, entrada de trigo de aluguel e trigo de aluguel.

Num período mais adiante, aproximadamente em 1.893 a 1.900, foram encontradas tabuletas de argila cozida e de forma arredondada, as quais constituíram provas para estudo. E hoje, estão em exposição nos Museus de Paris, Bruxelas, Londres, Berlim e Filadélfia.

Nesta civilização, no período da escrituração mais evoluída, surgiu o diário, em decorrência da impossibilidade de registro na argila, e a necessidade de copiar os fatos diariamente.

Portanto, esta civilização contribuiu e muito para os historiadores passarem para os interessados no assunto, provas concretas sobre primeiros instrumentos da Contabilidade na Idade Antiga.

2.3 A Contabilidade dos Egípcios

Os egípcios deixaram uma grande contribuição aos historiadores da Contabilidade, seus registros datam de 6.000 anos a. C .

Desde a época antiga, esta civilização já tinha noções de controles administrativos e financeiros.

A escrita era controlada pelo Fisco Real, o que levava os profissionais a serem mais responsáveis e zelosos com sua profissão.

Seus registros começavam com a data e nome da conta, vindo em seguida os quantitativos unitários e totais, transporte se ocorresse sempre em ordem cronológica de entradas e saídas.

Neste tempo os egípcios tinham como deus o boi, onde, no inventário, o qual marcava o início do calendário adotado.

Dentre suas contas, pode-se mencionar: conta diária de tributos, conta sintética mensal dos tributos diversos, conta de pagamento de escravos, conta de vendas diárias, etc. .

De acordo com Helena Drummond (RBC 1.995, n.º 93, p. 76) a civilização egípcia foi a primeira a utilizar o valor monetário em seus registros. E que tiveram como base uma moeda cunhada em ouro e prata chamada "shat ". De maneira prática já era a adoção do Princípio do Denominador Comum Monetário.

2.4 A Contabilidade dos Gregos

2.4.1 Aspectos Iniciais

Segundo Helena Drummond (RBC 1.995, n.º 93, p. 76), os gregos aperfeiçoaram o modelo egípcio, relacionando a escrituração contábil às várias atividades, como administração pública, privada e bancos.

Esta civilização teve uma grande participação na história do mundo. Contribuiu

para a formação da base da cultura ocidental. Foi povoada por indus-europeus que desenvolveram um tipo de sociedade especial, a qual foi a cidade-estado chamada também de pólis.

As primeiras manifestações de vida desta civilização foram encontradas nos poemas homéricos: ILÍADE E ODISSÉIA.

A Grécia antiga foi formada por cidades-estados independentes, destacando-se: Atenas, Tebes e Esparta. Sua forma de governo era a monarquia, onde, o rei decidia em conjunto com a assembléia do povo. Seu povo possuía costumes incultos e cujas paixões iam além das leis.

Neste período trabalhavam com ouro, prata, bronze, cobre, marfim e madeira. Faziam também utensílios agrícolas para uso doméstico e armas. Obtiveram a arte de fazer pão e vinho, e tinham como alimento frutas, legumes e carnes assadas.

Encontraram nesta civilização , uma das formas mais desenvolvidas de escrituração contábil, onde a base dos registros foi o alfabeto, feitos há 3.000 anos atrás.

Quando a civilização micênica foi destruída pelos dórios, por volta de 1.200 a . C, ocorreu uma queda nas condições de vida. Conseqüentemente, as atividades comerciais e a vida urbana foram diminuídas, chegando quase a um desaparecimento. Logo, voltou a predominar como atividade principal a agricultura de subsistência e o pastoreio. A escrita também teve sua perda, caiu em desuso.

2.4.2 Os Registros Contábeis

O documento mais antigo desta civilização foi escrito entre 454 e 406 a . C . Sendo formado por uma peça de mármore composta de 49 fragmentos, reporta-se a lista de contribuintes de Impostos do Império que pertencia à Atenas.

Outros instrumentos foram encontrados nas Ilhas Cícladas entre o Mar Egeu e Creta, as lápides, onde, dentre essas as do templo de Apolo, chamadas de Contas Lapidárias de Delos.

Esta civilização, até meados do VIII século, recebia de outros países os artigos de

alimentação e outros, mas nada vendia. A partir, do século seguinte, deu início a fabricação dos produtos que tinha necessidade e começou também a exportar. Neste período, ocorre o aparecimento de suas primeiras moedas.

Os registros das contas eram escritos em mármore e expostos em lugares públicos, como praças ou grandes pontos de movimento. E mostravam a movimentação de contas do período de 01 ano. Eram feitos para comprovar atos decisivos, como: prestações de contas, balanço, atos solenes, etc..

“Os banqueiros ou trapezistas faziam a troca das moedas, praticando o câmbio. Surgiu o empréstimo, público e privado, com os fundos acumulados nos templos de Delo e Delfo. Cobravam-se juros dessas operações, cujas taxas variavam entre 12% e 18%”. (Plínio Bariola, in Storia della Ragioneria Italiana)- (D'Áuria, 1948, p.24)

Como há afirmativas que o Egito influenciou esta civilização no que diz respeito à escrituração contábil, uma das provas é o recolhimento dos tributos pelos banqueiros, num sistema semelhante ao do Egito. Ficando estes estabelecimentos, através dos Bancos Públicos, sob o domínio direto do Estado.

A apresentação de contas ao público eram em mármore como já foi comentada, e também em papiro pregado sobre uma tábua de madeira que tinha como objetivo ajudar a leitura do público, como : contratos, documentos de escrituração e quitações.

Nesta época as despesas e custos como: salários dos trabalhadores de construção, manutenção e materiais empregados na construção, custo do culto religioso, e outros, já faziam um grupo à parte na prestação de contas anual. Logo, eram apresentadas por totais mensais, depois sendo reunidos em um total geral do ano, e por fim a confrontação de despesas, custos e receitas para se chegar a um saldo.

Os registros deste povo foram divididos em três classes, a primeira mostrava as relações com os empreendedores de obras públicas, a segunda evidenciava o registro das relações dos aluguéis de terras e a terceira mostrava o inventário completo das contas gerais do Tesouro e dos bens dos Templos.

Nas prestações de contas constavam o seguinte: aluguéis e impostos recebidos, entradas de bens referentes à pesca, empréstimos e os juros incidentes sobre os mesmos.

Fora os registros referentes à vida agrícola, comercial e industrial, a escrituração contábil desta civilização também voltou-se para os registros bancários.

2.4.3 Funções Profissionais

Existindo na Grécia antiga a escrituração contábil, é evidente que existiram profissionais voltados para este assunto.

Como os epígrafos e antigrafos, que foram responsáveis pela escrituração e a revisão dos lançamentos juntamente com as tesourarias dos “fundos sagrados” e no Templo de Delo.

“Os coletores de tributos - que recebiam e registravam as receitas públicas, - chamavam-se mastroi ou colacretai, à semelhança dos modernos exatores e coletores. A arrecadação da receita e o recolhimento ao tesouro público eram fiscalizados por inspetores e magistrados. Os revisores de contas chamavam -se logistas, logigestes ou logotetas.” (D’Áuria, 1948,p. 25)

Os éutimos e logistas responsáveis pelo exame e julgamento das contas públicas. Hoje, se fossem desempenhar suas funções, seriam chamados de contadores. Eram em número de dez escolhidos pelo povo, onde todos os administradores prestavam contas.

Portanto, a civilização da Grécia antiga deixou aos estudiosos da ciência contábil, uma grande contribuição em torno da comprovação de sua existência em tempos antigos.

2.5 A Contabilidade dos Romanos

2.5.1 Aspectos Iniciais

O Estado Romano possuiu uma grande extensão territorial, teve uma excelente organização administrativa e durou por muito tempo.

D’Áuria (1948) afirma que: “O maior estado que existiu na Terra, foi Roma. Os romanos conquistaram e dominaram o mundo até então conhecido: Europa, Ásia e África. Esta civilização teve origem na Itália, e ao contrário dos gregos, estava muito

ligado a terra.

Constituído em 753 a .C , teve seu término no ano 463 da era vulgar, logo durou 1229 anos, correspondendo mais de doze séculos. Durante 243 anos viveu sob a Monarquia, 480 anos sob a República e 506 anos como Império.

No período da monarquia (753 a 510 a . C) os reis detinham ao mesmo tempo o poder sacerdotal, o judiciário, o militar e o financeiro.

No período da república (509 a 30 a . C) ocorreu a separação dos três poderes porque antes estava centralizado nas mãos do rei.

Do período do império (ano 30 a .C até 476 depois da era cristã) até o imperador Deocleciano (284 d .C) , a competência imperial voltava-se para a decisão da paz e da guerra, decreto de tributos, aliciamentos militares, inspeção da administração das províncias, organização das coisas na região e convocação do Senado e do povo.

2.5.2 Os Registros Contábeis

O conhecimento que se tem da Contabilidade desta civilização é fruto de passagens em autores latinos.

No início, registravam os acontecimentos em “tábuas” de madeira, depois gravavam em mármore (lápides) e em bronze, quando decidiam renovar as leis. As tábuas eram guardadas em arquivo público, onde, o qual chamava-se de tabularium.

D'Áuria (1948, p.29) esclarece que “ as “tábuas” eram estratificadas com ceras, incidindo-se nelas os sinais por meio de estilete que terminava por uma superfície plana e apta para aplinar a cera, quando se quisesse corrigir o que se escrevera”.

Não houve dúvida da importância que os romanos deram à Contabilidade, devido as notícias transmitidas pelos historiadores, desde as afirmativas nas Orações de Cícero, em defesa de seus clientes, até aos escritores modernos de Contabilidade.

Os livros contábeis adotados em Roma foram:

- Adversaria- foi usado para registros de simples levantamentos. Seria como uma espécie de borrador.

- Codex Rationum- escrituração sistematizada. As contas eram duplas, existindo uma página para o Accepti e Expensi que correspondia ao débito e ao crédito.
- Codex Accepti et Expensi- diário de caixa.
- Kalendárium- livro de vencimentos.
- Libellus Familiae ou Liber Patrimoni- registro de inventário, a reforma Tributária do ano 67 a. C. exigia-o.

2.5.3 Funções Profissionais

Havendo Contabilidade nesta civilização Romana, existiram profissionais voltados para essa área.

Como os scribi que foram responsáveis pela escrituração dos livros da administração.

Os tabulari eram os organizadores dos róis das contribuições e os enviavam aos susceptores ou perceptores e os avisos ou extratos eram mandados para os contribuintes.

O ratiocinator era o contador do príncipe, desde a época da Monarquia, onde, esta função permaneceu durante a República.

Os numerarii eram os encarregados dos tributos, das contas da moeda, do abastecimento e das despesas das administrações provinciais. Onde, o primicerius numerarium era o Contador- Chefe, depois vinha o secundocerus, terciocerus, etc. .

O rationalis summarum era responsável pela movimentação do dinheiro.

O logografus teve a função exclusiva de escriturar as contas .

Surgindo em 1202 a .C, a obra o Liber Abaci de Leonardo Fibonacci, dando término da Idade Empírica da Contabilidade.

CAPÍTULO 3

3. A IDADE DE SISTEMATIZAÇÃO DA CONTABILIDADE

3.1 Generalidades

A Idade Média está compreendida entre os anos 476, declínio do império ocidental romano, e 1.492, descobrimento da América. Foi uma época importante na história do mundo, ficou conhecida como a “Era da Técnica”, por causa dos grandes inventos, como moinhos de vento, aperfeiçoamento da bússola, etc., que ajudaram aos grandes navegadores, como Marco Pólo e outros. Mesmo tendo sido o milênio mais tumultuado da história humana.

Com o aparecimento de novas técnicas no sistema de mineração e metalurgia, ocorre o crescimento na indústria artesanal.

O comércio exterior expande-se por meio dos Venezianos, constituindo-se em seguida por necessidades do período o livro - caixa, onde, o qual possuía como função: registrar os pagamentos e recebimentos em dinheiro. Nesta época já se usavam, mas de forma primitiva, o débito e o crédito, decorrentes das relações de direitos e obrigações.

Esta Idade inicia-se com a publicação do Livro Liber Abaci, de Leonardo Fibonacci, em 1.202, na Itália.

“Se os sumeros- babilônios plantaram a semente da contabilidade e os egípcios a regaram, foram os Italianos que fizeram o cultivo e a colheita”. (Helena Drummond, RBC 1.995, n.º 93, p.76)

Neste período, os conhecimentos comerciais e financeiros do homem estavam bem mais desenvolvidos, porque já se estudavam pesos, medidas, técnicas matemáticas, câmbio e etc..

3.2 Contabilidade

3.2.1 Aspectos Iniciais

A contabilidade sendo uma disciplina voltada para a ordem administrativa, desenvolve-se ao passo da organização social. Logo, diante de tantas guerras de conquistas e pela união confusa de povos tão divergentes, ela não conseguiu se encontrar por um longo período de tempo, nesta idade.

Logo após ao declínio do império romano, as regras de registros contábeis dos gregos e aperfeiçoadas pelos romanos, continuaram a ser utilizadas.

Com a chegada do capitalismo, nos séculos XII e XIII a Contabilidade começou a crescer em decorrência natural das necessidades. Porque o sistema de produção gerou acúmulo de capital e modificou as relações de trabalho. O trabalho escravo deu lugar ao trabalho assalariado, conseqüentemente foi exigido registros mais complexos. Surgindo assim o Método das Partidas Simples que será relatado posteriormente.

A conta Capital, no término do século XIII surgiu pela primeira vez, indicando o valor dos recursos aplicados nas companhias pela família proprietária.

3.2.2 Método das Partidas Simples

O Método das Partidas Simples baseou-se em contabilizar apenas um débito e um crédito, decorrentes das relações entre direitos e obrigações. No início, foi usado para debitar e creditar apenas pessoas. Foi uma forma de registro sem fundamento científico, neste período foi utilizado sem cláusulas, pois as companhias tinham pouca complexidade administrativa e eram pequenas.

A administração da propriedade de um agricultor pode ser mencionada como exemplo de registro feito por este Método:

- Primeira situação: compra à vista de gados, anotava-se a saída do dinheiro (crédito).
- Segunda situação: venda à vista de sua produção, anotava-se a entrada do dinheiro (débito).

- Apuração dos resultados era conseguida através do confronto entre S2-S1.

3.2.3 Método das Partidas Dobradas

De acordo com Helena Drummond (RBC 1.995, n.º 93, p. 76) “O Método das Partidas Dobradas teve sua origem na Itália, embora não se possa precisar em que região. Seu aparecimento implicou a adoção de outros livros que tornassem mais analítica a Contabilidade, surgindo, então, o Livro da Contabilidade de Custos”.

O “Libro Della Masseria”, escrito em latim, diário da Comuna de Gênova, é o livro mais antigo de Contabilidade por partidas dobradas.

Segundo D’Áuria (1948, p. 37), mesmo tendo estacionado o progresso da Contabilidade na Idade Média, não se pode desconhecer que o método originou-se nesta época, mesmo que em seu último século. Embora alguns estudiosos como Niebuhr afirme que o método já tinha sido usado na administração dos Romanos.

Pela primeira vez, este método foi divulgado por Frei Luca Paciolo, no período áureo da Renascença, no término da Idade Média.

O surgimento da publicação da obra de Paciolo Summa de Arithmética, Geometria, Proportioni et Proportionalitá, sistematizou este método, tornando-o conhecido em outros países da Europa. De acordo com o título, o trabalho deveria envolver principalmente Arithmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidade. Mas, no capítulo Tractatus XI: Particularis de Computis et Scripturis, trouxe uma grande contribuição para a Contabilidade, porque pela primeira vez, o sistema de registros contábeis é explicado integralmente a partir do inventário.

A Summa por conter esse método, tornou-se o livro didático mais antigo de Escrituração Mercantil. Dividida em duas partes principais: a primeira contendo arithmética e álgebra, subdividida em distinctiones e estas em tractatus e a segunda relativa a geometria, dividida em distinctiones e capitula, onde na primeira parte na distinctione nona e no Tractatus XI está o trabalho sobre Contabilidade e Escrituração. Neste Tractatus XI encontram-se referências da Contabilidade “a modo de Veneza”.

Naquela época, Veneza era um grande centro comercial, possuindo comerciantes com sistema contábil mais desenvolvido da época, sendo imitados por comerciantes de outras partes, onde, estes falavam que em seu estabelecimento possuíam a Contabilidade pelo método de Veneza.

Esta obra de Paciolo foi dividida em 36 capítulos. E dedicada ao duque Guido Baldo, filho de Frederico da Montefeltro de Urbino. Possuindo 616 páginas

3.3 Assuntos expostos no Tractatus XI:

3.3.1 Normas de Negócios

Relaciona três pontos necessários para que o negociante comercialize com cuidado. A primeira é o dinheiro, a pecunia numerata, e qualquer outra forma substancial, onde, sem os quais, dificilmente, pode existir a atividade comercial. A segunda é a competência do comerciante, porque ele tem que ser bom contador e rápido calculista. A terceira é manter a organização nos negócios, de modo que se obtenha com rapidez e precisão as informações.

3.3.2 Operações mercantis

Enumera nove maneiras de realizar as compras: a dinheiro, a prazo, por permuta, ou troca, parte a dinheiro parte a prazo, parte a vista e parte por troca, parte a prazo e parte por troca, consignação direta, parte em consignação e parte a prazo, parte em consignação e parte a dinheiro.

3.3.3 O Inventário

Comenta a importância de se registrar em livro a parte da existência de móveis e imóveis, iniciando pelo dinheiro e sucessivamente, as demais coisas, sempre indicando a data e o nome do comerciante.

3.3.4 O Diário

Sendo o segundo livro ordinário e mercantil, mostra a maneira de como se registrar pelo Método das Partidas Dobradas. Onde, no início de cada página deve-se escrever o ano e o dia, depois todas as partidas do Inventário.

3.3.5 O Razão

Terceiro e último livro mercantil, ensina a transcrever os lançamentos do Diário para o Razão. Sendo constituído por páginas duplas e nele se relacionam os números das páginas do Diário.

3.3.6 O Balanço

O Contador juntamente com seu auxiliar, anualmente encerram os livros contábeis, onde deve existir bastante cuidado. As contas integrantes do Razão devem ser liquidadas, somando o débito e o crédito.

3.3.7 Regras de Escrituração

Relata a maneira de escriturar os fatos.

“O Borrador (Memoriale) é um livro no qual todos os negócios, à medida em que se realizam, dia a dia, hora a hora, devem ser escritos, difusamente “não esquecendo um jota, quem, o que, quando e onde”, pelo dono, empregados, criados, as mulheres na ausência de um ou outro, conforme os clientes, venham para vender, cobrar, pagar ou comprar”. (D’Áuria 1.948, p. 46)

3.3.8 Esboço de Teoria das Contas

Paciolo explica “As contas não são outra coisa, senão a devida ordem na imaginação do comerciante, pela qual, observada a necessária uniformidade, terá notícias de todos os seus negócios, sabendo daqueles que correm bem e dos que correm mal”. (D’Áuria 1.948, p. 46)

3.3.9 Sumário Geral de Regras

Resumo das regras de escrituração, numa maneira objetiva e simples, para que todos pudessem entendê-las.

Como “os créditos serão lançados no lado direito e os débitos no esquerdo; cada lançamento deve conter: data da operação, soma da operação, histórico”. (D’Áuria 1.948, ps. 46 e 47)

CAPÍTULO 4

4. A Idade da Literatura Contábil

4.1 Generalidades

Inicia-se a Idade da Literatura ou Idade Moderna da Contabilidade, com a publicação da obra *Summa de Arithmética, Geometria, Proportioni et Proportionalitá*, como já foi relatado anteriormente.

Neste período, surge uma corrente de expositores e escritores sobre métodos de escrituração, todos tendo como base o Método das Partidas Dobradas, empregado pelos comerciantes de Veneza.

Paciolo não foi o criador das Partidas Dobradas. Sabe-se que desde o século XIV, este método já vinha sendo empregado na Itália, principalmente, em Toscana.

Como Hilário Franco (RBC, número 49) relata: "O Professor Doutor Antônio Lopes de Sá, por exemplo, em artigo intitulado *A Literatura Contábil*, antes de Paciolo, faz referência a um trabalho de um autor persa, de Teerã (hoje capital do Irã), de nome Mazandarani, que escreveu importante obra contábil, em 1363, sobre assuntos relativos às Partidas Dobradas. Embora, não se possa afirmar que essa obra fosse conhecida no Ocidente, ou especificamente na Itália, antes da *Summa* de Paciolo, é indiscutível que as Partidas Dobradas já eram utilizadas no Oriente Médio.

4.2 Luca Paciolo

Em meados do século XV, numa cidade pequena da Toscana, San Sepolcro, nasceu Paciolo.

Foi professor, teólogo, matemático e grande mestre da Contabilidade. A publicação de sua obra *Summa* foi o marco universal para o desenvolvimento da Ciência Contábil e para a profissão dos contabilistas.

Por ele ter sido matemático, foi um fator que contribuiu na época. Porque surgindo na escrituração, principalmente, a expressão quantitativa, valendo-se do

cálculo nas transações comerciais, a Contabilidade voltou-se mais para a aritmética aplicada. Por isso, a denominação de computisteria aplicada logo no início e por alguns séculos.

Dois fatores contribuíram para que ele se tornasse o primeiro tratadista da Contabilidade, o de ter sido frade da Ordem dos Mínimos de São Francisco e matemático.

A igreja católica, possuindo um vasto patrimônio na Idade Média, por meio da imposição de uma ordenada administração, controlava, implicitamente, o registro dos fatos de cada entidade. Neste período, os conventos fabricavam gêneros e mantinham criações. Logo, os frades aprendiam e praticavam contabilidade para uso da fábrica; utilizando o método que era empregado no período, "el modo de Vinegia", o modo de Veneza, expressão que Luca Paciolo usou no primeiro capítulo do Tractatus.

Helena Drummond (RBC 1.995, número 93, p. 77) afirma que o Tractatus XI : "Destacava, inicialmente, o necessário ao bom comerciante. A seguir, conceituava inventário e como fazê-lo. Discorria sobre livros mercantis: Memorial, Diário e Razão, e sobre a autenticação deles; sobre registros de operações: aquisições, permutas, sociedades, etc.; sobre contas em geral: como abrir e como encerrar; contas de armazenamento; lucros e perdas, que , na época, eram "Pro" e "Dano"; sobre correções de erros ; sobre arquivamento de contas e documentos, etc.."

Portanto, em decorrência da grande contribuição que deu à Contabilidade, Paciolo recebeu o seguinte título: pai dos autores de Contabilidade .

4.3 Alguns autores importantes da Escola Italiana

Leonardo Fibonacci : em 1.202, divulga seus Liber Abaci, uma síntese sobre cálculo comercial, que de acordo com Federigo Melis define o limite entre a era da Contabilidade Antiga e a era da Contabilidade Moderna. Neste trabalho não existe nenhuma pretensão científica.

Francesco di Balduccio Pegolotti: em 1.340, escreve La Pratica Della Mercatura,

foi uma espécie de enciclopédia para os comerciantes do período e importante trabalho para a análise do desenvolvimento da Contabilidade.

Benedetto Cotrugli: em 1.458, lança *Della Mercatura et del Mercante Perfetto*, editado apenas em 1.573.

“Segundo Federigo Melis, alguns autores viram neste trabalho uma etapa fundamental da história da Contabilidade”. (Iudícibus 1.995, p. 39)

Luca Paciolo: em 1.494, como já foi citada e comentada a publicação da obra *Summa de Arithmética Geometria, Proportioni et Proporgionalitá*. Foi o marco na revolução da Ciência Contábil.

De 1.550 até 1.795, surgiram autores, que serão citados abaixo, que criticaram os sistemas de registros, ocorrendo nesta época uma expansão do método para outros tipos de organização como em mosteiros e em órgãos governamentais. Com a utilização do Método das Partidas Dobradas não só nas suas atividades comerciais, mas também em outras áreas, abrem espaços para as pesquisas, surgindo daí relatórios como Balanço e Lucros e Perdas. Quem primeiro fez a proposta sobre a utilização de relatórios foi o engenheiro e matemático holandês Simon Stevin, em 1.605, logo, em seguida Jacques Savori propôs que os balanços fossem extraídos com um período de tempo específico. O Código de Comércio da França, em 1.673, exigiu que este relatório, o balanço fosse extraído pelo menos com um período de tempo correspondente a dois anos.

Alvise Casanova : em 1.558, edita um trabalho *Spechio Lucidissimo nel quale si Devono Essere Delffinito Tutti i Modi, et Ordini de Scrittura, che si Deve Menare nelli Negoziamenti della Mercantia, Cambii, Recambii, con li Loro Correspondentie, Disgarbugliando, et Iiluminando I’Intelletto a’ Negotianti, Opera non piu Veduta*. Apesar de ter um título estranho e longo, foi uma obra notável para o período.

Angelo Pietra: em 1.586, publica a obra *Indirizzo degli Economi o sia Ordinattissima Istruttione da Regolatamente Formare qualunque Scrittura in un Libro Doppio*. Este trabalho baseia-se na aplicação do método contábil na administração de seu convento e faz referências à operações mercantis, patrimoniais e bancárias.

Ludovico Flori: em 1.636, divulga *Tratato del Modo di Teneri il Libro Doppio Domestico col suo Esemplare*. O objetivo desta obra foi o mesmo do trabalho de Pietra: expor a aplicação do Método das Partidas Dobradas aos mosteiros .

Durante o século XVIII a Contabilidade italiana teve uma queda, mas o século XIX, foi um dos mais importantes para a escola Européia, e principalmente, para a Italiana.

Niccolo D'Anastasio: em 1.803 edita *La Scritura Doppia Ridotta a Scienza*, que tem como meta explicar o caráter científico da Contabilidade.

Giuseppe Ludovico Crippa: em 1.838, edita *La Scienza dei Conti Ossia L'Arte di Tenere i Libri e Compilare i Bilanci di Ogni Azienda*. Foi uma obra importante, porque foi a primeira da teoria econômica das contas.

Francesco Villa: em 1.840, publica *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*. Início da Contabilidade Científica. Esta obra para os autores italianos foi considerada o marco inicial da Contabilidade como ciência. Este autor foi também considerado o pai da Contabilidade Italiana. Após este período, publicou outras obras.

4.4 Contabilidade

Durante todo este período da Literatura Contábil, prevaleceu o Método das Partidas Dobradas. Mas, existiram autores como Venturi e Jones, que divulgaram a união dos métodos das partidas simples e das partidas dobradas, surgindo com esta fusão a chamada partidas mancas (*Partite Zoppe*), ambas ligados aos métodos das partidas mistas. Embora este procedimento para D'Áuria (1.998, p.61) não seja considerado tecnicamente um método.

D'Áuria (1948, p. 61) relata que: “ Como consequência do sistema cameral do

CAPÍTULO 5

5. A Idade Científica da Contabilidade

5.1 Generalidades

A Idade Científica ou Contemporânea da Contabilidade inicia-se com a publicação da obra de Francesco Villa.

Nesta época, destacam-se outros autores como:

- Francesco Marchi com a obra *I Cinquencontisti, Ovvero la Ingannevole Teoria che Viene Insegnata Intorno il Sistema di Scritture a Partita Doppia e Nuovo Saggio per la Facile Intelligenza ed Applicazione di quel Sistema* (1.867). Este trabalho mostra de forma completa a teoria personalista das contas, onde, estão divididas em quatro categorias: do proprietário, do gerente ou administrador, dos consignatários e dos correspondentes.
- Giuseppe Cerboni com a obra *Primi Saggi di Logismografia* (1873). Também escreveu em 1.886 *La Ragioneria Scientifica e le sue Relazioni com le Discipline Amministrative e Sociali, in Due Volumi*, reconhecida como uma das obras-primas da Contabilidade, em todos os tempos.
- Fábio Bésta divulga *La Ragioneria*, mas apenas o primeiro volume e parte do segundo em 1891; porque somente em 1909-1910 que esta obra aparece em sua edição completa, de três volumes. Inicia-se com este autor a era do controle.

5.2 Os principais motivos do desenvolvimento da Contabilidade entre 1.800 a 1.930

Segundo Hendrisken os principais motivos foram os seguintes:

- 1- Apresentação de uma síntese sobre os registros contábeis e as pesquisas que trouxeram novos métodos de ensino da Contabilidade;
- 2- A Revolução Industrial que trouxe consigo influências sobre a Contabilidade

- de Custos e depreciação;
- 3- O surgimento e desenvolvimento das estradas de ferro;
 - 4- As regras governamentais e desenvolvimento das estradas de ferro;
 - 5- Os impostos sobre as atividades;
 - 6- O desenvolvimento das corporações;
 - 7- O nascimento de grandes empresas, oriundo da união de empresas;
 - 8- O poder da Teoria Econômica.

5.3 As etapas distintas da Contabilidade a partir de 1.930

O desenvolvimento da Contabilidade a partir de 1.930 percorreu estas seguintes etapas:

- 1º Etapa : inicia-se em 1.930 e vai até 1.959, ocorrendo neste período, os seguintes fatos:
 - _ Relatórios financeiros descritos como “Laissez faire”;
 - _ Política de deixar as corporações com o direito de optar pelos seus próprios métodos de Contabilidade;
 - _ Determina a divisão dos métodos empregados e que os procedimentos usados nas atividades de um ano sejam usados nos posteriores (convenção da consistência).
- 2º Etapa: inicia-se em 1.959 e vai até 1.973, ocorrendo os seguintes fatos:
 - _ Profissão contábil passa a ser encarada como “política de arena”, voltada para as decisões, julgamento e regras específicas.
 - _ O APB (Accounting Principles Board) conceitua os princípios contábeis geralmente aceitos.
- 3º Etapa: após 1.973.
 - _ Surge o Financial Accounting Standard Board (FASB) no lugar do APB. O FASB com o poder de órgão legislativo, impõe normas restritivas.

5.4 As Teorias e Escolas da Contabilidade

5.4.1 Teoria das Cinco Contas Gerais (Teoria de De Granges)

5.4.1.1 Aspectos Iniciais

Nos últimos anos do século XVIII, surge a primeira obra de Edmond De Granges, que abre caminho para a contabilidade teórica.

De Granges comenta:

“para se fazer uma idéia das contas, não é preciso ver nelas outra coisa senão as do comerciante do qual se escrituram os livros e é preciso conceber que debitar uma dessas contas, é debitar o próprio comerciante sob o nome dessa conta em particular” e que “todas as dificuldades na arte das contas se vencem debitando a pessoa que recebe, ou a conta do objeto que se recebe; e creditando a pessoa que fornece ou a conta do objeto que se fornece”. D’Áuria (1.948, p. 122)

Edmond De Granges ao analisar as principais atividades comerciais, fixa as cinco contas gerais: Capital, Lucros e Perdas, Caixa, Mercadorias, Créditos e Débitos, todas submetidas à Conta Geral do Proprietário. Também originou variante do método de partidas - dobradas, pela qual uniu o Diário e o Razão, esta nova forma foi conhecida de diário - razão, recebendo em seguida a denominação de método americano, por causa do seu largo uso na América do Norte.

5.4.1.2 O Objeto da Contabilidade

O objeto da Contabilidade de De Granges e de outros autores franceses nesta época estava limitado somente a atividade comercial. Logo, os fatos administrativos foram aqueles resultantes das operações comerciais, como: a formação do capital de um estabelecimento comercial; a compra e venda de mercadorias; o movimento de moedas resultante das atividades comerciais; a constituição e extinção de dívidas das operações do comércio; a criação e o fim de créditos da mesma espécie; a comparação das perdas e dos ganhos e a apuração de lucros. Quando acontecia uma dessas operações citadas, a pessoa responsável pela contabilidade classificava e enquadrava numa das cinco contas

gerais.

5.4.1.3 Princípio de Débito e Crédito

Nesta teoria, o princípio de débito e crédito era o fato material de receber coisas e entregar coisas. Edmond De Granges formou uma regra que ganhou foros de verdade, em relação a este princípio:

“Debitar aquele que recebe e creditar aquele que fornece”. (D’Áuria , 1948, p. 123)

Os adeptos desta teoria, ou seja, da Escola das Cinco Contas Gerais, os Cinquecontistas, a seguiu durante meio século. E esta teoria foi introduzida em programas de ensino.

Em seguida, nasceu em decorrência deste pensamento, um grande movimento de oposição, por falta de bases doutrinárias. Surgindo em seguida, estudos mais sérios voltados para a fixação de princípios sólidos, objetivando estabelecer as verdadeiras bases da ciência das contas.

5.4.2 Teoria Personalística (Escola Cerboniana)

5.4.2.1 Aspectos Iniciais

“Credor e devedor devem ser , sempre, uma pessoa natural ou jurídica capaz de direitos e obrigações, ou em si, ou por meio de sua representação. Donde os lançamentos do deve e do haver devem sempre, produzir um efeito pessoal, efetivo”. (D’Áuria, 1.948, p.125)

Cerboni, foi quem desenvolveu esta teoria.

Como Francesco Marchi, já mencionado anteriormente, Cerboni foi contra os postulados de grangeanos, onde, o qual diferenciou o proprietário, o administrador, os agentes- consignatários e os correspondentes da entidade.

Esta teoria também conhecida como cerboniana, teve vários seguidores. Mas, teve oposição de Fábio Bésta e seus adeptos pertencentes à Escola Superior de Comércio, de Veneza, conhecidos como racionalistas, que veremos posteriormente.

Dentre os adeptos desta teoria, destacou-se Giovanni Rossi, o qual publicou a base da personalidade de todas as contas. E chegou a explicar a expressão “onde há deve e haver” citada acima, dizendo o seguinte: existirá uma pessoa que deve e outra que tem haver, representando assim, um direito e uma obrigação, porque não há débito sem crédito correspondente.

Por meio desta teoria surge a logismografia, um método de escrituração, resultante das doutrinas de Cerboni, as quais foram suficientes para formar a Escola dos Personalistas, ou seja, a Escola Cerboniana.

5.4.2.2 O Objeto da Contabilidade

O objeto da Contabilidade para a Teoria Personalística foi o organismo econômico-administrativo.

Para Cerboni, a Contabilidade estava voltada para a vida administrativa da entidade econômica, objetivando as relações jurídicas entre as pessoas.

De acordo com esta teoria, os fatos que aconteciam na administração eram considerados como : criação, aumentos e diminuições de direito e obrigações, relacionadas e pertencentes a uma das três pessoas que se diferenciavam na entidade (proprietário, o agente e o correspondente).

Esta teoria está voltada para a Contabilidade Pública, onde, a questão patrimonial está subordinada a financeira.

5.4.2.3 Princípio de Débito e Crédito

A teoria Cerboniana fundamentou-se nas relações jurídicas dos direitos e das obrigações em oposição, como:

“direito é crédito; obrigação é débito; diminuição de direito é débito; diminuição de obrigação é crédito”. D’Áuria (1948, p.129)

Nesta teoria, a conta fundamental era do proprietário, creditada pelo direito de propriedades dos bens, na guarda pelos agentes e pelos créditos para com os

correspondentes, e debitadas pelas obrigações pertencentes aos correspondentes.

A conta da agência era debitada pelos bens em guarda dos agentes consignatários e creditada pelos bens entregues por estes.

E a conta dos correspondentes era debitada em decorrência das obrigações e diminuições de seus direitos e creditada pelos direitos e diminuições de obrigações.

Como vimos, a primeira conta encontrava-se sempre em exposição com uma ou com as demais, já a segunda e a terceira se encontravam reciprocamente opostas.

5.4.3 Teoria Materialística

5.4.3.1 Aspectos Iniciais

Esta teoria sendo oposta a do personalismo, foi criada por Pisani. Baseada no princípio material da espécie das forças, dos fatos, da grandeza matemática, do valor.

Emanueli Pisani também foi autor da teoria estatmográfica, a qual foi publicada em 1.875 e explicada da seguinte maneira:

“os fatos administrativos são considerados em si, independentemente das pessoas a eles relacionadas, e compreendem o estado inicial do patrimônio administrativo, as transformações sofridas durante o exercício, o resultado final”. (D’Áuria, 1.948, p. 131)

De acordo com esta teoria, Pisani diferencia os fatos administrativos em três grandes categorias : fatos estáticos, dinâmicos e estático-dinâmicos. E também classificou as contas em integrais e diferenciais.

5.4.3.2 O objeto da Contabilidade

O objeto da Contabilidade desta teoria estava baseado numa reunião de coisas materiais, diferentes em elementos constantemente variáveis, cujo registro voltava-se para a determinação, inicial (estática) e para a anotação das variações (dinâmica).

5.4.3.3 Princípio de Débito e Crédito

Através da teoria estatmográfica, a conta foi considerada :

“ A balança econômica ou administrativa das relações entre um elemento específico ou jurídico e os outros elementos que lhe estejam em oposição”. (D’Áuria , 1.948, p.132)

Por meio desta conceituação, a conta denominou-se balanço, o qual poderia ser sintético ou analítico. O balanço surgindo entre as partes contrárias, com carga para uma e descarga para outra, é econômico nas contas do exercício econômico e administrativo nas demais.

Nesta teoria Materialística a existência do débito e do crédito é extinto, mas são substituídos pela carga e descarga ¹, exceto quando se baseia nas relações jurídicas entre as pessoas.

5.4.4 Teoria Matemática

Em 1.910, Clitofonte Bellini, em seu Trattato Elementare teorico-prático di Ragioneria Generale, apresenta a teoria matemática.

De acordo com esta teoria, a conta é uma figura geométrica, a qual pode ser somada, subtraída e desenvolvida.

Segundo Bellini, ao aplicar o método matemático na teoria da contabilidade, o ativo é compreendido como a parte positiva do patrimônio e o passivo a parte negativa. Logo, os sinais + e - deveriam substituir os termos débito e crédito, nas contas ativas e passivas.

5.4.4 Teoria Econômica

5.4.5.1 Aspectos iniciais

Criada e chefiada por Fábio Bésta, a Escola Superior do Comércio em Veneza, teve como adeptos os chamados racionalistas que combatiam os personalistas.

Nesta teoria se encontram inclusos: o controlismo, o positivismo e o

¹ Ver anexo I

patrimonialismo. Controlismo, por causa do valor econômico na função da conta. Positivismo, devido a conta se formar com o “ valor econômico ”. Patrimonialismo, por causa da relação existente “ valor ” e “ pessoa ”.

As doutrinas da Escola Veneziana foram baseadas no princípio de que na conta predomina apenas um elemento indispensável: o valor.

Segundo Fábio Bésta o patrimônio de uma entidade é constituído de elementos diretos, ou seja, ativos e passivos (positivos e negativos) e de elementos derivados, os diferenciais e ideais, onde todos em reunião representam o patrimônio líquido .

5.4.5.2 O Objeto da Contabilidade

Fábio Bésta afirma:

“ qualquer que seja o sistema de escrituração, o seu objeto complexo pode-se considerá-lo, sempre, como um fundo. Na contabilidade patrimonial, tal fundo é o inteiro patrimônio da entidade. Tal fundo pode-se considerá-lo como constituído de elementos ativos e passivos. O fundo pode-se também considerá-lo em si, abstrato, como um todo medido, para o fim de indicar, com números homogêneos, a sua existência e os resultados dos negócios ”. (D'Áuria, 1.948, p. 138)

Portanto, o valor, elemento indispensável da conta, por meio dos elementos diretos (ativo e passivo) e dos derivados, indica a situação líquida do patrimônio de uma entidade.

5.4.5.3 Princípio de Débito e Crédito

Nesta teoria o débito indica a predominância de valores ativos e também a diminuição de elementos passivos e diferenciais, e o crédito representa os valores passivos, a diminuição de elementos ativos e aumento positivos nos diferenciais.

5.4.6 Teoria Patrimonial

5.4.6.1 Aspectos Iniciais

Esta teoria foi criada por Vincenzo Masi, em 1.927, em sua obra *La Ragioneria come Scienza del Patrimônio*.

Segundo Masi:

“ A contabilidade labora no campo patrimonial. Ela colhe os dados relativos à gestão do patrimônio, submetendo-se à sua elaboração. É, portanto, a Conta do Patrimônio que a contabilidade tem em vista. A conta do patrimônio é fundamental, constituindo os seus desdobramentos as contas que representam os seus dois grandes ramos: a Conta do Ativo, a Conta do Passivo, em que se registram, respectivamente, os elementos positivos e negativos do patrimônio.

A diferença entre a soma destes dois elementos constitui, se positiva, Patrimônio Líquido, se negativa Déficit Patrimonial”. (D’Auria 1948, p. 143)

5.4.6.2 O Objeto da Contabilidade

Esta teoria fundamenta-se no princípio de que o objeto da contabilidade é o patrimônio.

5.4.6.3 Princípio de Débito e Crédito

Como na teoria matemática, ela diz o seguinte: débito deve ser indicado pelo sinal positivo (+) e o crédito pelo sinal negativo (-)².

Quando se constitui um valor ativo, o fato é positivo para o patrimônio, portanto ocorre um débito, e quando se diminui, o fato é negativo, ocorrendo um crédito.

5.4.7 Teoria Positiva

5.4.7.1 Aspectos Iniciais

Entende-se por positivo qualquer teoria que esteja de acordo com a realidade e com fatos comprovados.

² Ver anexo II

Esta teoria foi criada por Dumarchey, através de sua obra Teoria Positiva da Contabilidade, publicada em 1.914.

Dumarchey afirma :

“Em Contabilidade, o elemento constitutivo é a unidade de valor, e o primeiro conjunto de unidades de valor é a Conta. Trata-se, agora, de vermos se existem conjuntos de contas e quais são, se os há, as suas propriedades.

Ora, um conjunto notável é o das três contas: Ativo, Passivo e Situação Líquida, relativas a uma pessoa e ligadas por uma relação muito simples, cuja expressão constitui o Balanço ”. (D’Áuria 1.948, p. 147)

5.4.7.2 O Objeto da Contabilidade

Dumarchey, por meio de pesquisas em torno da formação patrimonial, o valor, analisou e explicou a reunião de valores, a conta, e a reunião de contas: ativo, passivo e a situação líquida (diferencial).

Para ele, o objeto da contabilidade desta teoria ,estava baseado no agrupamento de contas, resumido em ativo, passivo e situação líquida, onde, os quais são o próprio patrimônio de uma entidade.

5.4.7.3 Princípio de Débito e Crédito

Os seguidores desta corrente de pensamento, chamou de débito todos os valores inscritos na coluna da esquerda de uma conta; e o crédito como todas as importâncias que entrassem na coluna da direita.

5.4.8 A Escola Nova

Em 1.926-1.927, na Escola Superior de Comércio de Veneza, dava início ao ano acadêmico, com o discurso do autor e mestre Gino Zappa, criador desta escola e sucessor de Fábio Bésta.

Para os adeptos desta escola, ela deveria ser entendida como uma crítica

filosófica dos conceitos contábeis, criando novos horizontes de estudos.

De acordo com Zappa:

“A contabilidade, com seus característicos processos, revela uma só parte da economia aziendal, podendo-se-lhe atribuir notável importância, mas é sempre uma parte, maior ou menor de um mundo mais vasto, de uma realidade mais viva, que, com a contabilidade, outras disciplinas estudam e iluminam.

As teorias contábeis, que soem considerar somente a escrituração formando sistemas de contas, são guia perigoso, e assás incompleto, na imensidade da prática ” .
(D'Áuria 1.948, p. 166)

Ele passando por cima do empirismo e do dogmatismo predominante na época, teve como meta principal a investigação dos fenômenos do organismo econômico - administrativo, objetivando mostrar que a contabilidade sendo instrumento formal, poderia firmar-se como uma disciplina que mostrasse a verdadeira manifestação de saber, ou seja, uma nova disciplina que para os seus adeptos ganhasse o nome de Economia Aziendal.

CAPÍTULO 6

6. O Surgimento da Contabilidade no Brasil

6.1 Generalidades

Para ocorrer a criação oficial do órgão registrador e fiscalizador da profissão contábil no Brasil, observou-se desde o Brasil - Colônia a criação de instituições de ensino contábil e defesa profissional.

6.2 Eventos marcantes da Regulamentação da Profissão Contábil no Brasil

1.754: surge a proposta da criação de uma Aula de Comércio, sob a direção da Junta de Comércio de Lisboa, objetivando a formação profissional do Contador; proposta feita pelo Governador Francisco Xavier de Mendonça Furtado.

Nesta época a expressão aula significava academia, e que somente em seguida passará a ser chamada de escola superior ou faculdade.

1.756: a Aula de Comércio foi aprovada.

1.764: em 18 de janeiro, torna-se obrigatório o registro contábil por meio das partidas dobradas.

1.770: em 30 de agosto, ocorre a primeira regulamentação da profissão contábil. É constituída a matrícula dos Guarda - Livros diplomados de Aula de Comércio da Junta de Comércio de Lisboa.

1.812: é publicado um edital direcionado à concurso de lentes (professores) para ministrar Aulas de Comércio na Bahia e em Pernambuco.

1.835: em 7 de março, sob o controle da Secretaria do Tribunal Real da Junta de Comércio, são aprovados os direitos da Aula de Comércio da Corte.

1.842: em 31 de janeiro, o Ministro e Secretário de Estado dos Negócios do Império, Cândido José de Araújo Vianna, institui normas reguladoras para serem aplicadas na Aula de Comércio.

1.846: em 06 de julho, o Regulamento da Aula de Comércio é aprovado pelo

Decreto n.º 456. Também no mesmo ano, em 30 de dezembro, é determinado a entrega da Carta de Habilitação dos diplomados da Aula de Comércio.

1.856: em 14 de maio, é instituído no lugar da Aula de Comércio (DF), o Instituto Comercial do Rio de Janeiro ,pelo decreto n.º 1.763.

1.869: em 18 de abril, ocorre a constituição da Associação dos Guarda - Livros.

1.870: em 18 de fevereiro, os estatutos da Associação dos Guarda - Livros é aceito pelo Governo.

1.874 - 1.875: a Associação dos Guarda - Livros publica quinzenalmente uma revista, totalizando um número de 24.

1.891: é registrado as atividades da Academia de Comércio de Juiz de Fora (MG).

1.902: é criada a primeira escola especializada no ensino da contabilidade, a Escola de Comércio Alvares Penteado.

1.915: é constituído o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, baseado nos mesmos moldes do Instituto Inglês dos Chartered Accountan's.

Seus fundadores: Carlos de Carvalho, Carlos Gomes de Souza Shalders, Horácio Berlinck, Francisco Rodrigues Lacras, José da Costa Sampaio, Raimundo Marchi, Joaquim de Souza Oliveira, Francisco D'Áuria, Emílio de Figueiredo, José Mascarenhas, Adolfo Oliveira, Abel de Castro, Carlos Levi Magano, Francisco de Sousa Moreira, Inocência Seráfico de Assis Carvalho.

1.916: é fundada a Associação dos Contadores de São Paulo.

Ainda neste mesmo ano, em 20 de setembro, é apresentado o regulamento da instituição dos contadores, sendo em seguida aprovado. Logo, surge neste mesmo dia o Instituto Brasileiro de Contabilidade.

Teve como membros:

Presidente: Cornélio Marcondes da Luz

Vice - Presidente: Joaquim Teles

Secretário: Augusto Carlos Setúbal

Sub - Secretário: Antônio Joaquim de Lima

Comissão Técnica: Francisco D'Áuria, Ernesto Coelho Louzada e João Ferreira de

Morais Júnior

1.919: é constituído o Instituto Paulista de Contabilidade.

Sua diretoria teve como membros:

Presidente: Francisco D'Áuria

Vice - Presidente: Gilberto de Melo Nóbrega

Primeiro Secretário: Fernando Herescak

Segundo Secretário: Frederico Hermmann Júnior

Primeiro tesoureiro: Aristides de Macedo Filho

1.924: é realizado o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro. Foi neste Congresso que se desenvolveu a grande campanha para a regulamentação da profissão da classe contábil e para uma melhor qualidade de ensino comercial. Mas, somente em 1931 estas duas pautas expostas são atendidas.

Neste Congresso, houve a participação de três trabalhos, onde, os quais foram examinados pelo relator Doutor Adolpho Ernesto Garcia Gordinho. As conclusões propostas por este relator e aceitas no Congresso foram as seguintes:

- Estabelecer as diferenças entre as funções de guarda - livros, contador e perito;
- Deve ocorrer provas de habilitação diferenciadas para cada função;
- Registro obrigatório dos contadores e guarda - livros;
- Ao encerrar os balanços gerais, o contador ou o guarda - livros devem assiná-los (assinatura obrigatória);
- A garantia do direito da classe contábil ,independentemente da nacionalidade;
- Obrigatoriedade da verificação dos balanços das sociedades anônimas por contadores, onde, os quais participassem das câmaras de contabilidade. Entre outras.

1.926: é modificado o ensino técnico comercial, através do Decreto n.º 17.329.

1.928: é criado o registro dos contadores e guarda - livros no Estado de São

Paulo, pelo Doutor Almeida Prado.

1.929: é organizado o Comitê Brasileiro da AIC (Associação Brasileira de Contabilidade) em São Paulo, com sede em Bruxelas. Objetivando promover congressos internacionais.

1.930: é estabelecido o registro obrigatório dos guarda - livros e contadores da Superintendência do Ensino Comercial. Através do Decreto n.º 20.158 assinado por Getúlio Vargas, onde, o qual nesta época era o chefe do Governo Provisório.

1.931: é fundada a Câmara dos Peritos Contadores do IBC (Instituto Brasileiro de Contabilidade). Também no mesmo ano são constituídas: a primeira diretoria da Associação Pernambucana de Contabilidade, o Instituto Matogrossense de Contabilidade.

O Instituto Cearense de Contabilidade é criado bem antes de 1931, teve como membros: Professor Oscar Castelo Branco (Presidente), Doutor Lincoln de Mattos (membro do Conselho Fiscal), entre outros.

1.932: é constituída a Associação Mineira de Contabilidade. Tendo como o primeiro presidente o Professor Antônio Miguel Pinto. Também neste mesmo ano acontece o Segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade, no Rio de Janeiro. Neste Congresso os Assuntos são abordados por partes:

- 1º Contabilidade;
- 2º Ensino Técnico;
- 3º Exercício Profissional;
- 4º Comércio e Legislação.

Membros da Comissão Executiva: Doutor João Ferreira de Moraes Júnior (presidente), Francisco D'Áuria (1º vice - presidente), Professor João Luiz dos Santos (2º vice - presidente), Doutor Paulo de Lyra Tavares (1º secretário), entre outros.

O resultado final deste Congresso, baseou - se nas seguintes propostas:

- Constituição da Comissão Permanente, objetivando a solicitação de decreto que obrigasse a certificação dos balanços publicados;

- A publicação dos balanços em folhetos, após sua aprovação, entre outras.

1.933: em 31 de janeiro, é criado o Instituto RioGrandense de Contabilidade, em Porto Alegre.

1.934: em 19 de janeiro, é realizado a Assembléia Ordinária do Instituto Paulista de Contabilidade, objetivando a escolha permanente dos membros. São eleitos: Professor Francisco D'Áuria, Frederico Herrmann Júnior, Pedro Pedreschi, José C. S. Mascarenhas, Doutor Inocêncio Seráfico de Assis Carvalho, entre outros.

Também acontece neste ano o terceiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, no dia 21 de maio, em São Paulo, na Escola de Comércio Álvares Penteado. Possui a mesma divisão de assuntos do Congresso anterior, onde, os quais já citados anteriormente. Várias personalidades ilustres participaram deste Congresso, entre eles: Oscar Castello Branco (Fortaleza), Samuel Cohen (Bélem), Doutor João Ferreira de Moraes e Moreira da Costa Lima (Rio de Janeiro), Francisco D'Áuria (São Paulo), entre outros.

1.935: em 29 de março, é fundado o Instituto da Ordem dos Contabilistas do Estado de São Paulo. Tendo como presidente o Professor Francisco D'Áuria. Em seguida um grupo de participantes deste Instituto constitui o Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, prevalecendo apenas esta entidade de classe dos contabilistas na cidade de São Paulo.

1.936: O Instituto Brasileiro de Contabilidade é transformado em Sindicato. Também neste ano ocorre a constituição sucessiva do Sindicato dos Contabilistas de Campinas, de Santos, de Ribeirão Preto, de Bauru e de Araraquara.

1.937: é realizado o IV Congresso Brasileiro de Contabilidade, no Rio de Janeiro. Teve os mesmos assuntos abordados dos Congressos anteriores.

1.940: é publicado a Lei n.º 2627/40, totalmente inspirada na Escola Européia.

1.943: é constituída a Associação Jundiaiense de Contabilidade, onde, a qual teve sua biblioteca denominada: Francisco D'Áuria.

Neste mesmo ano, através do Decreto - lei n.º 6.141 de 28 de dezembro, ocorre a complementação e consolidação do ensino comercial e da regulamentação profissional.

1.945: o ensino técnico é firmado em grau superior, através do decreto - lei n.º 7.938 de 22 de setembro. Neste curso de Ciências Contábeis, estavam presentes as seguintes disciplinas:

- Organização Geral;
- Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola;
- Organização e Contabilidade Bancária;
- Organização e Contabilidade de Seguros;
- Contabilidade Pública;
- Perícia Contábil.

1.946: em outubro, ocorre a Primeira Convenção Nacional dos Contabilistas, no Rio de Janeiro. É realizada devido a necessidade da criação de um Conselho Federal de Contabilidade e de Conselhos Regionais nos Estados.

É constituído também neste ano, o Conselho Federal de Contabilidade. Tendo como primeiros membros: Paulo de Lyra Tavares, João Ferreira de Moraes Júnior, Ovidio Paulo de Meneses Gil, Manoel Marques de Oliveira, entre outros.

Em 02 de outubro, o Conselho Federal de Contabilidade torna público por meio do diário oficial, instruções para a criação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, onde os Sindicatos das Capitais dos Estados ou as Associações Profissionais ficam responsáveis pelas eleições de seus membros.

No dia 23 de dezembro, em São Paulo, ocorre na sede do Sindicato dos Contabilistas, a escolha dos membros que constituíram o Conselho Regional. Sendo eleito como presidente: o Professor Pedro Pedreschi.

1.964: ocorre o lançamento do livro Contabilidade Introdutória dos professores da FEA/ USP, adotando o método didático norte-americano.

Segundo Marion (1.986):

“A mudança de enfoque da Escola Italiana para a Escola Americana deu-se em função da influência de algumas empresas de auditoria, que acompanhavam as multinacionais anglo-americanas. Estas, através de manuais de procedimento e

treinamento, formaram profissionais que preparariam as normas contábeis em nível governamental, influenciando, assim, as empresas menores, incluindo legisladores e outros.

1.976: é aprovada a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) de origem totalmente norte-americana. Esta lei oferece 137 artigos à Contabilidade , principalmente, no que diz respeito a demonstrações contábeis , onde, a forma do Balanço Patrimonial sofreu mudanças, e passou a ter a seguinte estrutura:

ATIVO	PASSIVO
Disponível	PASSIVO CIRCULANTE
Realizável a Curto Prazo	PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	RESULTADOS DE EXERC. FUTUROS
ATIVO PERMANENTE	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Investimentos	Capital
Imobilizado	Reservas
Diferido	Lucros ou Prejuízos Acumulados

1.981: são aprovadas as resoluções sobre “normas brasileiras de contabilidade” e “princípios fundamentais de contabilidade “ (Resolução CFC n.º 529/81 e 530/81).

CAPÍTULO 7

7.1 Mudanças Necessárias no Currículo Universitário

7.1.1 Generalidades

Em muitas universidades a grade curricular está sendo estruturada sem critério adequado. Isso é conseqüência da falta de comunicação da entidade de ensino com os órgãos de classe contábil, empresas de auditoria, empresas públicas e privadas. Por causa disso, muitas faculdades chegam a ter um currículo que não atende a todas as expectativas da realidade econômico - social .

Segundo o Professor A . Cabaço Pires:

“O profissional contábil terá de possuir uma compreensão clara da sociedade (em rápida evolução) onde atua. Ele tem que integrar no seu dia-a-dia a interpretação de fenômenos sociais, políticos, econômicos e jurídicos. Deve, portanto, estar habilitado a compreender a realidade que vive. Deve, como é óbvio, dominar as disciplinas técnicas de que precisa para o desenvolvimento de sua missão”. (RBC, n.º 56, 1.986)

7.2 Principais deficiências encontradas no Ensino Contábil

Pesquisa realizada pela RBC, 1.986. Mostrava as principais deficiências do ensino contábil, entre elas:

- Falta de adequação do currículo;
- Falta de um programa bem definido para a prática contábil;
- Ausência de preparo do corpo docente;
- Deficiência na metodologia de ensino da Contabilidade Introdutória

7.2.1 Falta de Adequação do Currículo

Em muitas Faculdades a grade curricular não está dando ao estudante capacidade suficiente para atender as reais necessidades do mercado.

Muitas vezes, disciplinas importantíssimas para o mercado de trabalho não são

ofertadas na grade.

Outra falha encontrada é o curso ser direcionado quase todo para as Sociedades Anônimas. E esquecidas as Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), onde, estas se constituem com maior frequência.

Portanto, a entidade de ensino deveria ajustar a grade curricular para dar ao futuro profissional, capacidade suficiente para atender às reivindicações cada vez mais polivalentes e complexas dos usuários reais e potenciais da Contabilidade.

7.2.2 Falta de um programa bem definido para a prática contábil

Em muitas Universidades, o desenvolvimento do estudante na parte prática, está sendo realizado por meio:

- 1º Laboratório Contábil;
- 2º Estágios Supervisionados;
- 3º Trabalhos de Formatura

Quase sempre, nos laboratórios são encontrados equipamentos obsoletos, decorrentes da falta de verbas ou iniciativa.

O estágio supervisionado, considerado a melhor alternativa, possui falha por causa da ausência do professor no acompanhamento e supervisão do aluno.

Nos trabalhos de formatura também é encontrado uma grande falha, a ausência do orientador, porque são poucos os professores que se dedicam integralmente à faculdade ou possuem horas disponíveis ou mesmo não possuem condições acadêmicas para tais orientações.

7.2.3 Ausência de Preparo do Corpo Docente

Esta deficiência ocorre porque são poucas as universidades que investem no aperfeiçoamento do seu corpo docente em cursos de áreas interdisciplinares, pó-

graduação, pesquisa, participação em congressos, etc.

Também a inexistência do professor em regime integral. Isso é decorrente da baixa remuneração percebida pelos professores onde muitos necessitam de um emprego-base e o magistério é simplesmente uma complementação.

7.2.4 Deficiência na Metodologia de ensino na Contabilidade Introdutória

A Contabilidade Introdutória ou a Contabilidade Geral, é a disciplina principal de um curso de Ciências Contábeis, o método inadequado de ensino pode acarretar uma quebra no interesse do estudante.

7.3 Sugestões para melhorar a qualidade do ensino dos cursos de Ciências Contábeis

- 1º Adequar a grade curricular às reais necessidades do mercado;
- 2º Existência de comunicação da entidade de ensino com os órgãos de classe contábil, empresas de auditoria, empresas públicas e privadas;
- 3º Investir mais no corpo docente;
- 4º Que o curso não seja somente voltado para as Sociedades Anônimas;
- 5º Que a faculdade exija mais do aluno;

CAPÍTULO 8

8. As Perspectivas da Contabilidade para o Terceiro Milênio

8.1 Generalidades

A Contabilidade sendo uma ciência social não pode desconhecer o que evolui na sociedade.

Segundo Fátima Vinti:

“... com a globalização da economia, e de frente para o terceiro milênio, urge a Contabilidade, controladora de toda a riqueza, traçar o perfil de seu profissional frente aos anseios do empreendedor do futuro”. (RBC, n.º 93, 1.995)

Hoje, é atribuído ao contador, as seguintes responsabilidades: escrituração de livros fiscais e contábeis, levantamento de balanços e outras demonstrações financeiras; análise e interpretação das demonstrações contábeis; perícias contábeis e auditoria.

Estas atribuições podem ser englobadas em três áreas de atuação:

- 1º Contabilidade financeira;
- 2º Contabilidade gerencial;
- 3º Auditoria.

8.2 Futuro da Profissão Contábil

8.2.1 Aspectos Iniciais

Para a Contabilidade no terceiro milênio, está previsto o seguinte:

- computadores ficando com a parte dos registros e demonstrações;
- tendência a harmonização internacional das normatizações contábeis;
- os registros serão matéria de prova, de informação social e de gestão;
- a administração e a Contabilidade, ambas, caminhando juntas;
- a tomada de decisão precisando a cada dia da informação clara e objetiva do

futuro contador do terceiro milênio.

O que é ser um Contador do Terceiro Milênio?

O contador do terceiro milênio é aquele que possui conhecimentos em outras áreas, maior qualidade da informação contábil, está apto para trabalhar com a revolução na área de comunicações (computador), possui maior especialização e conhecimentos de negócios.

Logo, o Contador de hoje deverá ser futuramente o Contador Gerencial, que possui como função o gerenciamento das riquezas e de todo o patrimônio.

A educação continuada já é uma realidade entre nós. A procura da qualidade em todos os segmentos da contabilidade, a começar pelo ensino, pode ser percebida por todos. Pois, o profissional de Contabilidade que não se atualizar, ficará sempre com a função rotineira do antigo guarda-livros, a qual vimos que os computadores já estão começando a desempenhar esta função. Logo, a educação continuada, possui como vantagens: atualização e ampliação dos conhecimentos, usuários com melhores informações, o profissional ficará mais competente e a classe com mais valorização.

8.2.2 Desafios para os negócios

- Mercados mais exigentes, consumistas e competitivos. Logo, a informação contábil tem que ser mais direta e eficaz;
- Capacidade de conviver em diversos sistemas administrativos;
- Com o crescimento da economia, as empresas cada vez mais necessitam de qualidade em tudo que fazem, com isso, profissionais mais competentes;
- Profissionais mais flexíveis e dinâmicos senão serão passados para trás;
- Com as pressões para a redução das despesas e custos, precisa haver uma melhor política de como gerenciá-los;
- O grande avanço tecnológico, objetivando melhorar a qualidade e quantidade da produção;
- Investimentos maiores em equipamentos.

8.3 Fatores que contribuem para uma boa formação de Contador Gerencial

De acordo com Robinson Passos (Presidente do CRC-CE), o futuro Contador deve observar os seguintes fatores para adquirir uma boa formação:

- Atuar como líder;
- Não somente o profissional Contador, mas os demais profissionais devem ler diariamente pelo menos três revistas de negócios e dois jornais;
- Possuir bons livros e sempre se atualizar em cursos;
- Trabalhar sempre desejando bons resultados;
- Procurar obter a qualidade no seu trabalho;
- Fazer parte da sua entidade de classe;
- Possuir uma boa imagem física e moral, porque ambas favorecem um melhor trabalho;
- Realizar seus compromissos durante o tempo estabelecido;
- Ao realizar suas atividades, o Contador deve ser justo, possuir dedicação e dinamismo;
- Possuir qualidades de executivo.

8.4 Conselhos para os futuros Contadores Gerenciais

O futuro Contador Gerencial deve por em prática os seguintes pontos:

- Ser um profissional fácil de lidar, em vez de ser um burocrata;
- Fazer parte da equipe de decisões da entidade onde trabalhar, da sua classe contábil e do seu país;
- Ao tomar uma decisão procurar ser sempre flexível;
- Possuir espírito de equipe ao invés do individualismo;
- Estar sempre informado;
- Procurar desenvolver seus sucessores;
- Nunca procurar derrubar o seu colega de profissão, e sim ajudá-lo.

CONCLUSÃO

A Contabilidade, sendo uma ciência que começou a evoluir juntamente com o crescimento econômico, nasceu a partir do momento que o Homem começou a se preocupar com a sua riqueza. Tem como finalidade o fornecimento de informações tanto de ordem econômica e financeira que visa contribuir a tomada de decisões de uma empresa.

O seu campo de atuação está voltado para todas as entidades econômico-administrativas.

As idades desta ciência foram marcadas por fatos que as particularizaram, como: na Idade Antiga, a pictografia; na Idade Média, em 1202, o surgimento do livro de Leonardo Fibonacci; na Idade Moderna, a publicação do Tractatus de Paciolo e na Idade Científica, a obra de Francesco Villa.

E com a introdução da Contabilidade no Brasil, surge a criação de instituições de ensino, congressos e convenções, até ocorrer a formação do oficial órgão registrador da profissão contábil, que tornasse possível a sua regularização.

E hoje, rumo ao terceiro milênio e com a globalização da economia, a Contabilidade traça o perfil do futuro contador para poder suprir aos anseios cada vez mais complexos do empreendedor do futuro. Onde, no futuro todo empreendimento irá a procura de profissionais estrategistas.

Logo, o Contador do terceiro milênio não pode ser mais àquele profissional voltado somente para registros e demonstrações, e sim uma pessoa capaz de exercer parceria com o empreendedor na tomada de decisões.

BSFEAC

ANEXOS

TEORIA PATRIMONIAL

CONTA PATRIMONIAL

+

-

±

<i>A</i>		<i>P</i>		<i>D</i>	
+	-	+	-	+	-