



Teoria da Contabilidade I

Volume Único

Zaina Said El Hajj

Secretaria de
Ciência, Tecnologia
e Inovação



GOVERNO DO ESTADO
RIO DE JANEIRO

**UNIVERSIDADE
ABERTA DO BRASIL**

MINISTÉRIO DA
EDUCAÇÃO



APOIO:



Fundação Cecierj / Consórcio Cederj

www.cecierj.edu.br

Presidente
Gilson Rodrigues

Vice-presidente de EAD
Marilvia Dansa de Alencar

Vice-presidente Científica
Monica Damouche dos Santos

Coordenação do Curso de Ciências Contábeis
UFRJ - Eliane Ribeiro Pereira

Material Didático

Elaboração de Conteúdo

Zaina Said El Hajj

Direção de Design Instrucional

Cristine Costa Barreto

Coordenação de Design Instrucional

Bruno José Peixoto
Flávia Busnardo da Cunha
Paulo Vasques de Miranda

Design Instrucional

Juliana Bezerra

Coordenação de Produção

Fábio Rapello Alencar

Assistente de Produção

Bianca Giacomelli

Revisão Linguística e Tipográfica

Anna Maria Osborne
Elaine Payma
José Meyohas
Solange Nascimento da Silva
Yana de Mello Gonzaga

Ilustração

Renan Alves

Capa

Renan Alves

Programação Visual

Alexandre d'Oliveira
Deborah Curci
Larissa Averbug
Maria Fernanda de Novaes

Produção Gráfica

Patrícia Esteves
Ulisses Schnaider

Copyright © 2016, Fundação Cecierj / Consórcio Cederj

Nenhuma parte deste material poderá ser reproduzida, transmitida e gravada, por qualquer meio eletrônico, mecânico, por fotocópia e outros, sem a prévia autorização, por escrito, da Fundação.

E38t

El Hajj, Zaina Said.

Teoria da contabilidade I. volume único / Zaina Said El Hajj. –
Rio de Janeiro : Fundação Cecierj, 2016.

200p.; il. 19 x 26,5 cm.

ISBN: 978-85-458-0016-3

1. Contabilidade. I. Título.

CDD: 657

Governo do Estado do Rio de Janeiro

Governador
Wilson Witzel

Secretário de Estado de Ciência, Tecnologia e Inovação
Leonardo Rodrigues

Universidades Consorciadas

**CEFET/RJ - Centro Federal de Educação Tecnológica
Celso Suckow da Fonseca**
Diretor-geral: Carlos Henrique Figueiredo Alves

FAETEC - Fundação de Apoio à Escola Técnica
Presidente: Alexandre Sérgio Alves Vieira

**IFF - Instituto Federal de Educação, Ciência e
Tecnologia Fluminense**
Reitor: Jefferson Manhães de Azevedo

**UENF - Universidade Estadual do Norte Fluminense
Darcy Ribeiro**
Reitor: Luis César Passoni

UERJ - Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Reitor: Ruy Garcia Marques

UFF - Universidade Federal Fluminense
Reitor: Antonio Claudio Lucas da Nóbrega

**UFRJ - Universidade Federal do Rio de
Janeiro**
Reitora: Denise Pires de Carvalho

**UFRRJ - Universidade Federal Rural do Rio
de Janeiro**
Reitor: Ricardo Luiz Louro Barbara

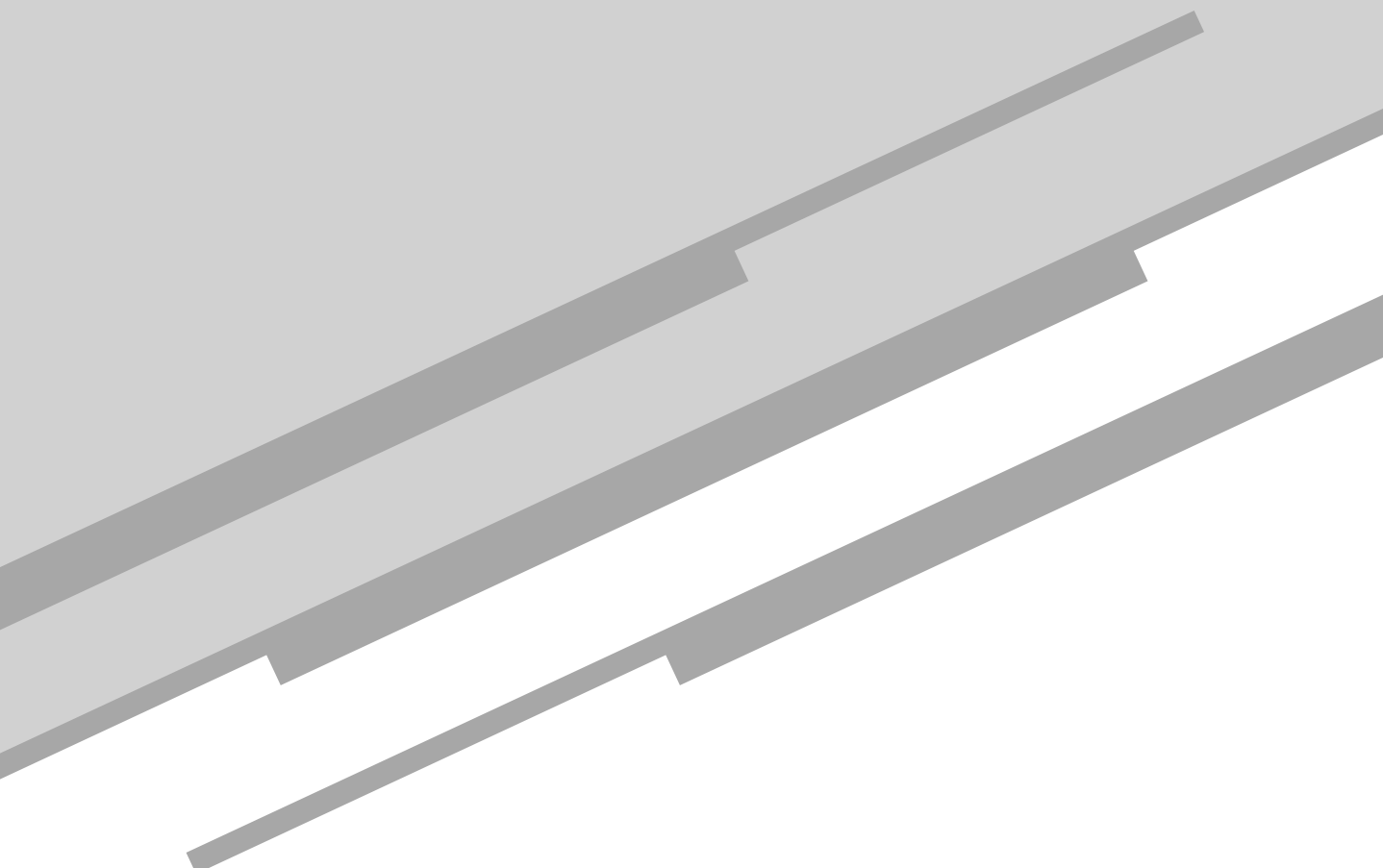
**UNIRIO - Universidade Federal do Estado do
Rio de Janeiro**
Reitor: Luiz Pedro San Gil Jutuca

Sumário

Aula 1 • Introdução à Teoria da Contabilidade	7
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 2 • Objetivos da Contabilidade	29
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 3 • A profissão contábil	43
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 4 • História da Contabilidade – parte I	57
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 5 • História da Contabilidade – parte II	75
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 6 • Escola do pensamento contábil – parte I	93
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 7 • Escola do pensamento contábil – parte II	111
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 8 • Evolução da mensuração contábil	125
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 9 • Princípios contábeis no Brasil	139
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 10 • Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade	149
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 11 • Princípios de contabilidade	165
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Aula 12 • Pronunciamento Conceitual Básico	177
<i>Zaina Said El Hajj</i>	
Referências	193

Aula 1

Introdução à Teoria da Contabilidade



Metas

Apresentar os conceitos básicos para o desenvolvimento da disciplina. Explicar a contabilidade como ciência. Apresentar a origem da disciplina na Teoria da Contabilidade.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. descrever as principais percepções sobre o conhecimento científico, teoria e ciência;
2. descrever o desenvolvimento do ensino superior contábil e as definições de contabilidade;
3. descrever os principais conhecimentos introdutórios constantes em Teoria da Contabilidade.

Introdução

Você está no início da disciplina Teoria da Contabilidade I e, portanto, realiza o curso de Ciências Contábeis. Isso porque a disciplina Teoria da Contabilidade é oferecida somente para o curso superior de Ciências Contábeis, ou seja, para o bacharel em Ciências Contábeis – o contador –, bem como para especialistas, mestres e doutores.

Até pouco tempo, mais especificamente até 1992, a disciplina sobre Teoria da Contabilidade fazia parte somente do programa de disciplinas oferecidas pelos pouquíssimos três Programas de Pós-Graduação de Mestrado e/ou Doutorado, denominados de *stricto sensu*, ou por um restrito número de Programas de Pós-Graduação de Especialização, conhecidos como *lato sensu*.

A disciplina Teoria da Contabilidade passou a ser obrigatória para os cursos de graduação em Ciências Contábeis por meio da Resolução nº 3 do Conselho Federal de Educação, de 5 de outubro de 1992, com a finalidade de estimular a aquisição integrada de conhecimentos teóricos e práticos que permitam ao graduado o competente exercício da sua profissão.

Esse fato significa que os alunos da graduação não tinham matérias sobre a base conceitual teórica da contabilidade, afinal a contabilidade era predominantemente abordada como uma técnica, e não como uma ciência.

O curso de Ciências Contábeis foi criado com o principal intuito de qualificar a mão de obra para o mercado de trabalho de auditoria; porém, o contador era visto apenas como uma ferramenta técnica para o cumprimento de obrigações fiscais.

Será que contabilidade é somente uma técnica? A resposta é não.

A partir de 1994, a disciplina Teoria da Contabilidade tornou-se de natureza obrigatória para o currículo do curso superior de graduação, bacharelado, em Ciências Contábeis. Entretanto, poucos cursos ofertavam a disciplina por haver escasso material didático ou docente qualificado.

Diante de uma nova realidade econômica, financeira e social, a presente disciplina apresenta a importância de valorizar a teoria contábil e a carreira científica para que elas tenham um tratamento mais relevante e façam desenvolver mais o curso de Ciências Contábeis e a profissão de contador, assim como despertar nos alunos um maior interesse pela área científica contábil, uma vez que a teoria contábil não só é importante como muito necessária nos dias de hoje.

O que é teoria?

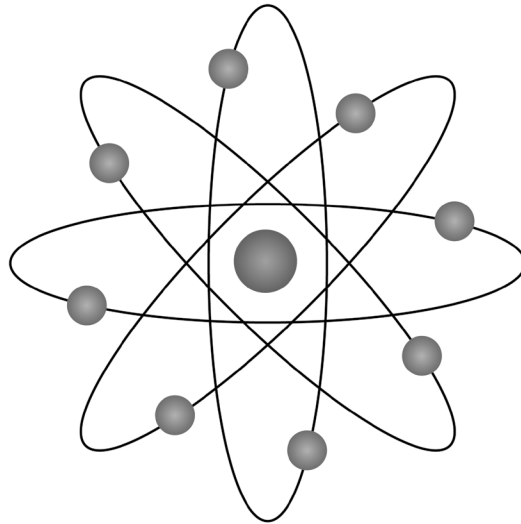


Figura 1.1: Símbolo da ciência.

De acordo com Lakatos; Marconi (2001), a teoria refere-se ao conjunto de conhecimentos racionais. Como a teoria se relaciona diretamente com o conhecimento, torna-se necessário esclarecer o que é conhecimento para fins de curso superior.

Para se conhecer mais sobre teoria, é preciso saber os principais tipos de conhecimento, que podem ser classificados em: popular (ou senso comum, ou vulgar) e científico.

O conhecimento popular, também denominado de vulgar ou senso comum, é caracterizado como:

- transmitido de geração para geração por meio da educação informal e baseado em imitação e experiência pessoal;
- empírico e desprovido de conhecimento científico;
- objetivo, com racionalidade limitada, pois está vinculado à percepção e à ação.

Já o conhecimento científico possui as seguintes características:

- transmitido por intermédio de treinamento apropriado;
- obtido de modo racional;
- conduzido por meio de procedimentos científicos;

- com objetivo de explicar “por que” e “como” os **fenômenos** ocorrem, na tentativa de evidenciar os fatos que estão correlacionados numa visão mais globalizante do que a relacionada com um simples fato.

Fenômeno

Uma realidade, um fato, ou uma verdade observável.

O conhecimento popular (senso comum) se diferencia do conhecimento científico pela metodologia, isto é, a forma, o modo ou o método e os instrumentos do conhecer.

A ciência não é o único caminho de acesso ao conhecimento e à verdade. Um mesmo objeto ou fenômeno pode ser matéria de observação tanto para o cientista quanto para o homem comum, o que leva um ao conhecimento científico e outro ao vulgar ou popular é a forma de observação.

As características do conhecimento popular são:

a) artificial: conforma-se com aquilo que se pode comprovar estando junto das coisas. Ex: “porque o vi”, “porque o disseram”, “porque todos dizem”;

b) sensitivo: referente às vivências, aos estados de ânimo e às emoções do dia a dia;

c) subjetivo: é o próprio sujeito que organiza seus conhecimentos;

d) assistemático: a organização das experiências não é sistemática;

e) acrítico: os conhecimentos são desprovidos de uma forma crítica.

Já as características do conhecimento científico são:

a) real (factual): lida com ocorrências, ou fenômenos, ou fatos, ou com toda forma de existência que se manifesta de algum modo;

b) contingente: suas proposições ou hipóteses têm sua veracidade ou falsidade conhecida por meio da experiência;

c) sistemático: trata-se de um saber ordenado logicamente, formando um sistema de ideias (teoria);

d) verificável: as afirmações (hipóteses) que não podem ser comprovado-verificadas não pertencem ao âmbito da ciência;

e) falível: não é definitivo, absoluto ou final, pois há evolução contínua da ciência;

f) aproximadamente exato: novas proposições e o desenvolvimento de técnicas podem reformular o acervo da teoria existente.

Todas estas características servem, basicamente, para diferenciar o conhecimento popular do científico.

A partir deste momento, o conhecimento será utilizado para definir a teoria do ponto de vista científico ou da ciência.



Ciência

“A ciência é todo o conjunto de atitudes e atividades racionais dirigidas ao sistemático conhecimento com objeto limitado, capaz de ser submetido à verificação” (FERRARI, 1974, p. 8). As ciências têm:

- objetivo ou finalidade: distinguir a característica comum ou as leis gerais que regem determinados eventos;
- função: aperfeiçoamento, através do crescente acervo de conhecimento da relação do homem com seu mundo.
- objeto: subdivido em: (a) material, referindo-se ao que se pretende estudar, analisar interpretar ou verificar; e (b) formal – o enfoque especial, em face das diversas ciências que têm o mesmo objeto material.

A ciência é geralmente classificada como formal ou factual e se subdivide de acordo com o objeto e o método de averiguação.

As ciências formais dedicam-se às ideias, ou seja, ao estudo de processos puramente lógicos e matemáticos. São objetos de estudo dessas ciências os sistemas formais, como a Lógica, a Matemática, a Teoria dos Sistemas e os aspectos teóricos da Ciência Computacional, a Teoria da Informação, a Microeconomia, a Teoria da Decisão, a Estatística e a Linguística.

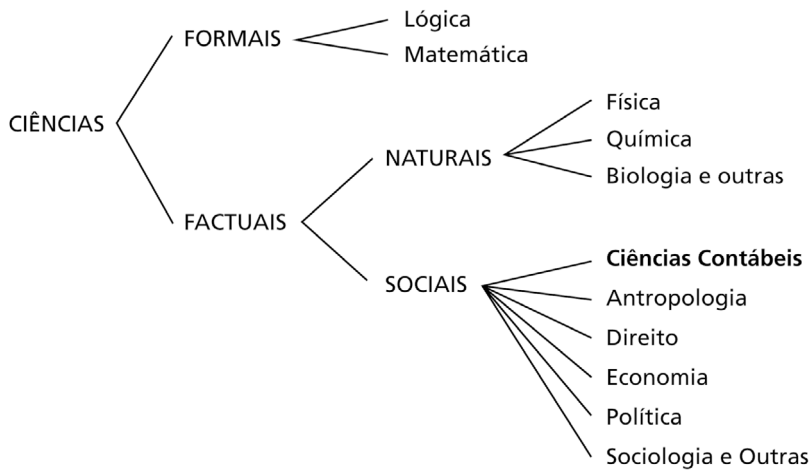


Figura 1.2: Classificação da ciência.

Fonte: adaptado de Lakatos e Marconi (2001).

As ciências factuais ou empíricas se dividem entre duas classificações: ciências naturais, cujo alvo principal de estudo é a natureza como um todo – à parte o comportamento humano em específico –, e ciências sociais, que estudam o comportamento do homem e suas sociedades.

A Ciência Contábil é classificada como ciência social, sendo o objeto de investigação a sociedade mercantil ou empresa, e os métodos de investigação são o dedutivo e o indutivo, que veremos em aulas posteriores.

Uma classificação atual da ciência inclui a Ciência Social Aplicada. A Ciência Contábil é considerada uma Ciência Social Aplicada, uma vez que conduz ao desenvolvimento de tecnologias para intervir nas sociedades.

Deve existir uma teoria contábil para que a Contabilidade seja tratada como ciência.

Segundo Cervo e Brevian (2002, p. 56), o termo *teoria* refere-se ao conhecimento (saber, conhecer) e não à prática (agir, fazer). É empregado para significar o resultado a que tendem as ciências.

Os mesmos autores destacam que é importante que o estudante saiba que a teoria:

- coordena e unifica os saberes científicos; e
- é instrumento precioso do pesquisador, sugerindo-lhe analogias até então ignoradas e possibilitando-lhe, assim, novas descobertas.

Resposta comentada

De acordo com os aspectos introdutórios, o curso superior parte de conhecimentos científicos para abordar determinada ciência e sua teoria.

Teoria é o conjunto de conhecimentos racionais ou, em outras palavras, científicos.

O conhecimento científico é construído de forma racional através de metodologia científica. Lida com fatos, é contingente, uma vez que a hipótese pode ou não ser verdadeira. É lógico e racional, bem como verificável. Também se caracteriza por ser falível e quase exato, pois uma verdade hoje pode ser refutada em estudos futuros e, eventualmente, a teoria pode ser reformulada.

O conjunto de conhecimentos científicos leva à construção de teoria com objetivo, função e objetos específicos.

Presume-se que exista um conjunto de conhecimentos sistemáticos, racionais, que desenvolva uma (ou mais) teoria científica que, por sua vez, subsidia determinada ciência.



O que é Contabilidade?



Figura 1.4: Símbolo da Contabilidade.

Fonte: http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/0/0c/Simbolo_ciencias.svg

Ao longo do desenvolvimento da teoria contábil, a Contabilidade passou por diferentes critérios de definição.

É importante explorar a história acadêmica para conhecer algumas definições de Contabilidade ao longo dos anos.

De acordo com o Ibracon (2007), os cursos de Contabilidade foram criados no século XIX; entretanto, a primeira Escola de Contabilidade no Brasil, sob a forma de escola de comércio, foi a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), surgida em 1902, em São Paulo, como Escola Prática de Comércio, embora alguns estudos apontem outras escolas no século XIX.

Na década de 1930, tendo como destaque o Decreto 20.593, de 3/11/1931, considerou-se de utilidade pública o Instituto Paulista de Contabilidade, com sede na capital do estado de São Paulo.

Em 1946, surgiram o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criado por meio do Decreto-Lei nº 9.295, e a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA) – atual Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) –, tendo esta o primeiro núcleo de pesquisa contábil no país por meio da criação, em 1974, da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

Ambos tinham como objetivo preparar profissionais qualificados para suprir o mercado e acompanhar a crescente economia da época. Apesar do pioneirismo da Fundação Álvares Penteado (Fecap) na oferta do curso de Técnico de Contabilidade em 1943, só em 1949 se iniciou a primeira turma de Ciências Contábeis e Atuariais. De fato, a Fecap, a FEA/USP e o CFC contribuíram de maneira significativa para o desenvolvimento do ensino superior de Contabilidade.

Em 1970, o primeiro programa de mestrado em Contabilidade foi implantado pela FEA/USP, com o desenvolvimento de pesquisa científica contábil e qualificação de docentes. Em seguida, foi criado o programa de mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Getulio Vargas (FGV), no Rio de Janeiro, na década de 1970, reestruturado em 1990 e transferido para a Universidade Estadual do Rio de Janeiro (Uerj). Em 1978, com o apoio de professores doutores da FEA/USP, foi criado o programa de pós-graduação em Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Nesses três cursos de mestrado e em um único curso de doutorado, ofertado pela FEA/USP, predominaram a pesquisa na região Sudeste, eixo Rio-São Paulo, ao longo do século XX.

No final do século XX, principalmente na década de 1990, e do início do século XXI até hoje, o panorama do ensino e da pesquisa contábil tiveram uma significativa expansão.

O curso de graduação em Ciências Contábeis, nas modalidades presencial e EAD, está classificado entre os cinco mais ofertados no país (quinto lugar). Os cursos de pós-graduação são oferecidos por um número maior de instituições de ensino superior públicas e privadas.

O desenvolvimento da Contabilidade, seja como ensino, profissão, empresa ou até mesmo indivíduo, está diretamente relacionado com o desenvolvimento econômico e social.

A Contabilidade como ciência pode ser apresentada de acordo com o tipo de usuário da informação contábil e conforme três fases (IBRACON, 2007, p. 39):

1) Contabilidade para Proprietário ou Contabilidade do Proprietário: a primeira fase da Contabilidade é a visão contábil de um instrumental ligado diretamente ao dono do empreendimento. Envolve o registro ordenado das transações dos homens de negócios para a proteção de sua riqueza.

2) Contabilidade para usuário externo ou Contabilidade Financeira: teve sua origem na Revolução Industrial em consequência dos grandes negócios que passaram a ser financiados. Ocorreu o crescimento da relevância dos relatórios contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados) relacionados com a prestação de contas para o redirecionamento dos investimentos para projetos mais rentáveis.

3) Contabilidade para usuário interno ou Contabilidade Gerencial: associada ao capitalismo industrial, surgiu da necessidade do gerenciamento contábil interno em função das novas complexidades dos processos de produção, com o objetivo de obter informações para a tomada de decisões. Mudou o foco da Contabilidade, passando dos registros e da análise das transações financeiras para a utilização da informação em decisões que afetassem o futuro.

Diante da abordagem da Contabilidade resumida em três fases, o conceito de Contabilidade pode também ser definido de três formas diferentes de acordo com a fase contábil relacionada.

a) Contabilidade para fins do proprietário: a contabilidade estuda e controla o patrimônio de uma entidade, registrando todos os fatos nele ocorridos, para demonstrar e interpretar, a qualquer momento, seu estado e suas variações. Destaca-se a necessidade de registrar e controlar o patrimônio ou riqueza individual (FRANCO, 1997, p. 36). É preciso conhecer contabilidade para conhecer e analisar os relatórios contábeis, que representam uma linguagem dos negócios.

b) Contabilidade para usuários externos: ciência social que identifica, mensura, avalia e informa eventos econômico-financeiros ou fatos, de acordo com os princípios de Contabilidade, para auxiliar o usuário da informação contábil no processo de tomada de decisão. Nesse contexto, a Contabilidade propõe-se a prover os usuários com informações úteis e confiáveis. Para tal, utiliza-se do processo de identificar, mensurar, registrar e informar as mutações que ocorrem no patrimônio das entidades, de forma a permitir julgamentos fundamentados e decisões respaldadas.

c) Contabilidade para usuários internos: processo de identificação, mensuração, avaliação e informação de eventos econômicos sem a observação dos princípios da Contabilidade para fins de elaboração de demonstrações, análise, interpretação e comunicação de informação para os usuários de gestão. Relaciona-se com o processo de planejamento, execução e controle dentro da organização.

Os princípios de Contabilidade, ou princípios contábeis, serão apresentados posteriormente em aulas específicas. De forma resumida, eles se referem à essência da Teoria da Contabilidade, de acordo com o conhecimento predominantemente científico.

Um usuário que se destaca no Brasil é o governo na figura da Receita Federal, que é um dos usuários externos da informação contábil. A Contabilidade é realizada para fins de apuração de imposto de renda de pessoas físicas (indivíduos) ou pessoas jurídicas (empresas). A contabilidade segue regimento próprio instituído pelo Regulamento de Imposto de Renda e por outras normas fiscais aplicáveis para fins de divulgação ou recolhimento de valores.



A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio e fornece critérios para a divulgação e a elaboração de demonstrações contábeis para atender os diferentes usuários no processo de tomada de decisões.

No início ou na primeira fase contábil, havia a Contabilidade para Proprietário. A definição destaca o registro e o controle do patrimônio e suas variações para fins de identificação e análise do proprietário.

Na segunda fase, chamada de Contabilidade Financeira, o foco é o usuário externo das informações contábeis. A definição progride para elaborar demonstrações contábeis de acordo com os princípios de Contabilidade e respaldar decisões. Ressalta-se a utilidade das informações.

A terceira e última fase relaciona-se com Contabilidade Gerencial, destinada aos usuários internos da informação contábil dentro das organizações. A Contabilidade está desvinculada dos princípios da Contabilidade e destina-se ao desenvolvimento de informações e de relatórios para o processo de planejamento, execução e controle das atividades empresariais.



Por que Teoria da Contabilidade?

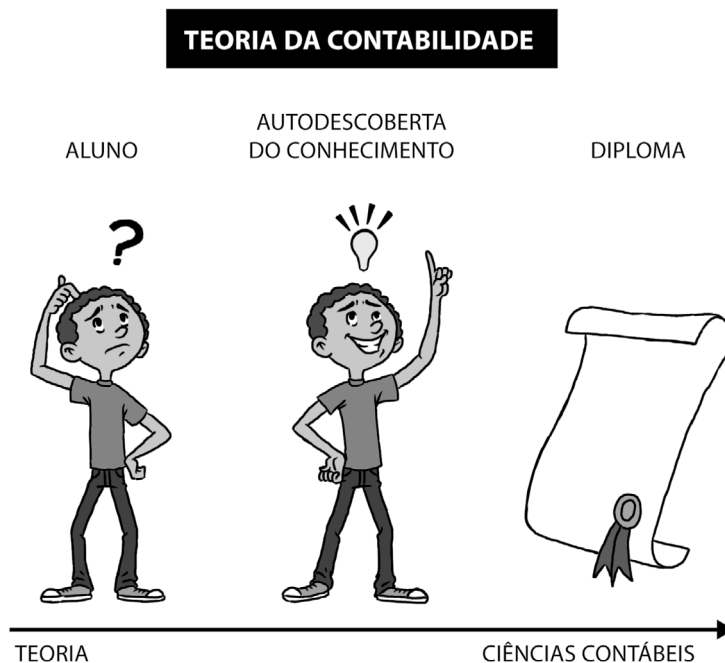


Figura 1.5: Do ingresso ao egresso do estudante de Ciências Contábeis.

A educação busca realizar dois propósitos básicos: ajudar os jovens a se preparar para o exercício de uma profissão em sua vida adulta e integrá-los na sociedade como cidadãos e membros de uma cultura comum.

Conforme Santos Filho (2008), a educação tem o papel de formar jovens capazes para desempenhar uma atividade profissional útil à sociedade, prepará-los para exercer o papel de cidadãos numa sociedade democrática e ajudá-los a compreender e a partilhar a cultura comum ocidental. Na realização desses objetivos, cabe papel especial à educação geral, que não termina na escola média, mas deve continuar por toda a vida e não deixar de ser ampliada nos cursos de graduação, período ainda de formação dos jovens.

De forma semelhante, o aluno do curso de Ciências Contábeis é o futuro bacharel da Contabilidade, ou seja, um profissional da área contábil, denominado contador, auditor, perito contábil, **controller** e contabilista, que irá atender às necessidades dos diferentes usuários da informação contábil.

Diversas técnicas são usadas pela Contabilidade para que seus objetivos sejam atingidos: a escrituração é uma forma própria dessa ciência de registrar as ocorrências patrimoniais; as demonstrações contábeis são demonstrações expositivas para reunir os fatos de maneira a obter mais informações; e a análise de balanços é uma técnica que permite decompor, comparar e interpretar o conteúdo das demonstrações contábeis, fornecendo informações analíticas, cuja utilidade vai além do administrador (USP, 2013).

Controller

É um gestor de alto nível, responsável pela supervisão do sistema de informação contábil, bem como da qualidade das informações referentes às demonstrações financeiras de uma organização.



Figura 1.6: Relatórios financeiros.

Os relatórios financeiros (ou demonstrações financeiras, ou demonstrações contábeis) são um conjunto de informações resultantes do processo de identificação, mensuração, avaliação de eventos ou fatos econômicos que impactam o patrimônio. Essas demonstrações serão evidenciadas em aulas seguintes.



O estudo da Teoria da Contabilidade permite conhecer elementos teóricos para subsidiar tanto a ciência contábil quanto as práticas contábeis em formato de relatórios.

Existe ainda uma dificuldade em classificar a Contabilidade. Apesar de, no geral, ser considerada uma ciência social, assim como a Economia e a Administração, algumas vezes ela é chamada de técnica ou de arte (USP, 2013).

Embora seja uma ciência relativamente nova, a Contabilidade adquire cada vez mais importância, dada a evolução da economia e do crescimento

das empresas, que exige conhecimento dos profissionais da Contabilidade não somente sobre prática como sobre teoria do estudo e controle do patrimônio.

Assim, estudar Teoria da Contabilidade significa conhecer:

- o objetivo, objeto de análise da contabilidade;
- a contabilidade e os seus usuários;
- a história da contabilidade;
- a evolução da contabilidade de acordo com diferentes escolas do pensamento;
- os principais organismos nacionais e internacionais que contribuem com a ciência contábil;
- a estrutura conceitual básica;
- os princípios de contabilidade;
- o pronunciamento conceitual básico da contabilidade.

Por se tratar da primeira disciplina denominada Teoria da Contabilidade I, o aluno irá estudar aspectos introdutórios relacionados à contabilidade e sua teoria.

A disciplina Teoria da Contabilidade é muitíssimo importante para alunos de graduação porque permite conhecer conceitos que subsidiam questões de ordem prática. Por exemplo, quando surgiu a Contabilidade esportiva, muitos problemas foram resolvidos de acordo com os conceitos relacionados à Teoria da Contabilidade. O mesmo se aplica para contabilidade rural, agrária, bancária e de outras indústrias ou setores econômicos, sociais e políticos.

De maneira geral, nota-se que o estudante ou profissional da Contabilidade requer ou dispõe mais de conhecimento prático do que de conhecimento conceitual.

Esse quadro é destacado quando surgem de forma comum novidades ou alterações na área contábil em relação à lei societária e suas alterações, ao Regulamento do Imposto de Renda, às normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para companhias abertas, às instruções específicas emitidas por agências reguladoras, bem como aos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).



Toda teoria deve ser feita para poder ser posta em prática, e toda a prática deve obedecer a uma teoria. Só os espíritos superficiais desligam a teoria da prática, não olhando que a teoria não é senão uma teoria da prática, e a prática não é senão a prática de uma teoria.

Fonte: Pessoa, 1926.

O profissional de Contabilidade – o contador – precisa da Teoria da Contabilidade para ter embasamento teórico para analisar e interpretar as alterações no campo contábil.

De forma sistemática, a Teoria da Contabilidade refere-se ao conjunto coerente de princípios contábeis capazes de (IUDÍCIBUS, 2002, p. 24-25):

- orientar, decisivamente, o profissional em questões práticas de transcendental dificuldade, isto é, tudo aquilo que está além do limite conhecido do universo, frequentemente enfrentadas por *controllers*, contadores de custos, auditores independentes e pareceristas;
- orientar e explicar a prática, bem como uma boa teoria deve ser capaz de, dados certos insumos, ter o caráter preditivo;
- prever as estruturas conceituais que deverão atender a evoluções futuras das instituições econômicas, sociais e políticas.

De acordo com o mesmo autor, o ensino da Teoria da Contabilidade permite orientar e explicar a prática dos assuntos mais complexos e, de forma inicial, ajudar a exploração do caráter preditivo de uma teoria.

Não se impressione caso tenha diversas dúvidas, porque é comum ao se tratar de teoria. Suas dúvidas serão abordadas e esclarecidas nas aulas seguintes.

Se você teve alguma dificuldade, leia o tópico novamente e tente criar exemplos relacionados a uma realidade profissional. Isso dará mais praticidade.

Por enquanto, uma sugestão: utilize um *site* de busca na internet, como www.google.com.br, ou use o <http://www.youtube.com> para saber um pouco mais sobre Teoria da Contabilidade. Existem textos, imagens e vídeos com aulas expositivas, até mesmo do Conselho Federal de Contabilidade.

Essas pesquisas serão importantes para as próximas aulas.

A título de curiosidade, visite os sites do Conselho Federal de Contabilidade (www.cfc.org.br) e do Conselho Regional de Contabilidade – Seção Rio de Janeiro (www.crcrj.org.br).

═══════════════════════ **Atividade final** ════════════════════════

Atende aos objetivos 1, 2 e 3

Uma retrospectiva da Introdução da Teoria da Contabilidade.

Comece a atividade para relacionar de forma lógica os tópicos relacionados com a Teoria da Contabilidade. Você deve escrever o número na terceira coluna de acordo com os conhecimentos obtidos em aula.

Item 1	Conhecimento Científico		Gestor, administração da empresa e membros internos da organização
Item 2	Teoria		Disciplina do curso superior em Ciências Contábeis
Item 3	Contabilidade		Governo, Receita Federal, credor e investidor
Item 4	Teoria da Contabilidade		<i>Controller</i> , contador, auditor, perito e contabilista

Item 5	Profissional da Contabilidade		Conjunto de conhecimentos racionais com objetivo, função e objetos específicos
Item 6	Usuário externo da informação contábil		Ciência que estuda o patrimônio para atender os diferentes usuários no processo de tomada de decisão
Item 7	Usuário interno da informação contábil		Obtido de modo racional e conduzido através da metodologia científica

Resposta comentada

O item 1, conhecimento científico, relaciona-se com o último item da coluna 4, porque se refere ao conhecimento obtido através de treinamento apropriado. É obtido de forma racional e conduzido pela metodologia científica, muitas vezes denominada de principal característica do conhecimento científico.

O item 2, teoria, que representa o alicerce da ciência, relaciona-se com o conjunto de conhecimentos racionais com objetivo, função e objetos específicos. Aliás, esses são elementos de uma teoria.

O item 3, Contabilidade, relaciona-se com uma de suas definições de forma resumida, isto é, a ciência que estuda o patrimônio para atender os diferentes usuários no processo de tomada de decisão.

O item 4, Teoria da Contabilidade, relaciona-se com uma disciplina específica do curso superior em Ciências Contábeis, haja vista que somente é oferecida para o curso de forma a apresentar a Contabilidade de forma científica.

O item 5, profissional da Contabilidade, é representado de forma atual por *controller*, contador, auditor, perito e contabilista.

O item 6, usuário externo da informação contábil, relaciona-se com pessoas ou organizações externas da entidade, tais como: governo, Receita Federal, credor e investidor.

O item 7, usuário interno da informação contábil, relaciona-se com gestor, administração da empresa e membros internos da organização, também envolve indivíduos, áreas e departamentos internos da empresa.

Resumo

No Brasil, a Contabilidade como ciência é relativamente nova, pois o primeiro curso de graduação surgiu na década de 1940. Mais nova ainda é a disciplina Teoria da Contabilidade, introduzida em meados dos anos 1990 nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Para entender a Contabilidade como ciência, existe um conjunto de conhecimentos específicos de Teoria da Contabilidade.

Procurou-se desenvolver uma ordem lógica de forma concatenada que introduzisse o aluno à Teoria da Contabilidade.

No início, apresentaram-se as diferenças do conhecimento popular e do conhecimento científico.

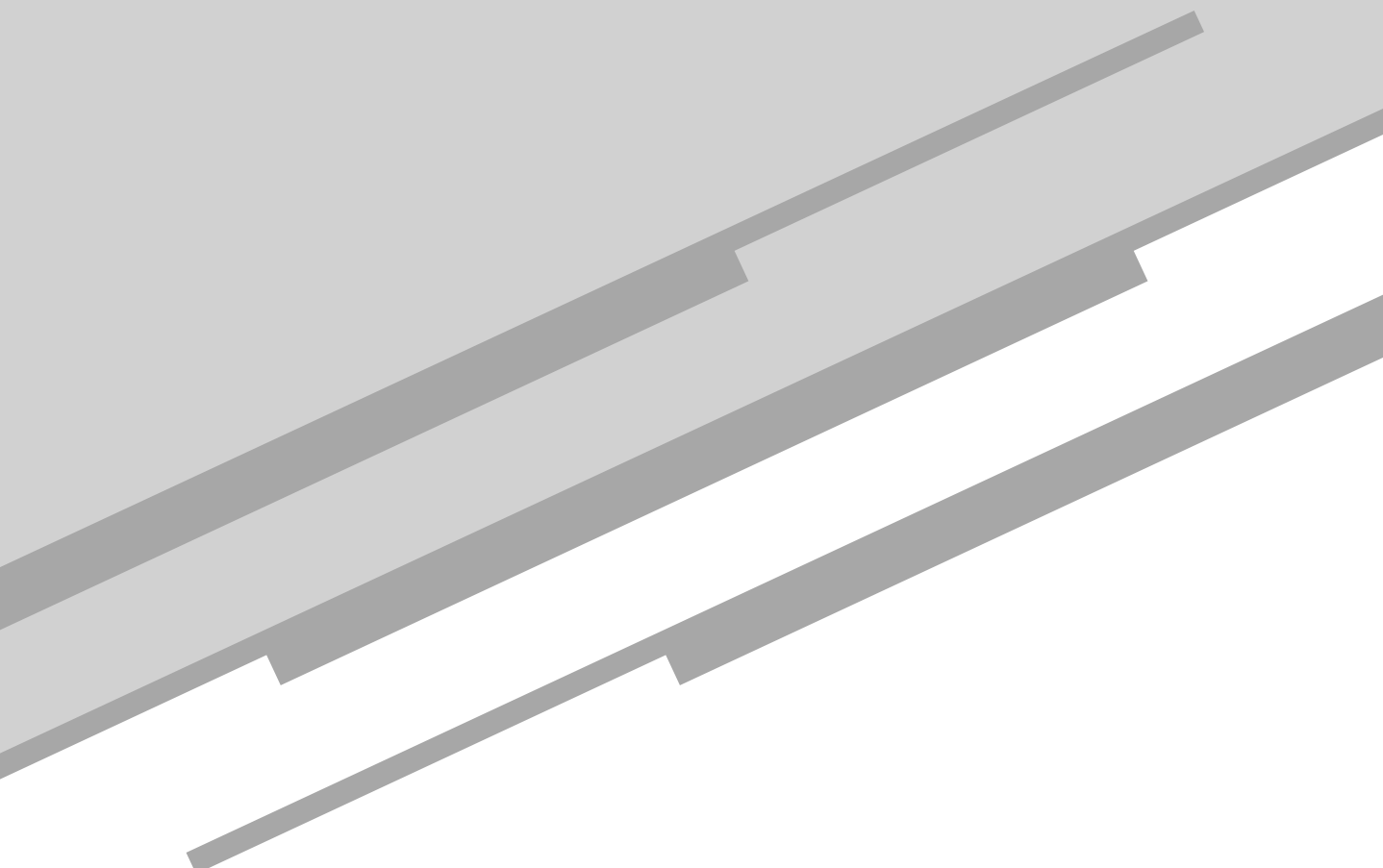
Depois, destacou-se o conhecimento científico com suas principais características.

Em consequência, apresenta-se a definição de teoria, de ciência e, em seguida, de Contabilidade.

Por último, apresenta-se o conteúdo da disciplina Teoria da Contabilidade I e a sua importância no cenário atual.

Aula 2

Objetivos da Contabilidade



Metas

Apresentar para que e para quem se destina a Contabilidade. Explicar os objetivos da Contabilidade conforme os usuários. Apresentar as diferentes áreas da Contabilidade.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. identificar o objetivo geral da Contabilidade;
2. identificar os usuários da Contabilidade;
3. reconhecer as áreas de Ciências Contábeis.

Introdução

Nesta aula, apresentaremos a Contabilidade e os seus usuários, o produto final da Contabilidade, que é mais evidenciado por meio das demonstrações contábeis.

A apresentação dos objetivos da Contabilidade será abordada para se ter uma noção de sua amplitude.

Em seguida, mostraremos os diferentes usuários da informação contábil, bem como as áreas de conhecimento das Ciências Contábeis.

A Contabilidade e seus usuários, e o produto final da Contabilidade



Figura 2.1: Símbolo da Contabilidade.

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011) por meio do CPC Estrutura Conceitual Básica ou CPC 00, elenca o objetivo, a utilidade e as limitações do relatório contábil-financeiro, que representa o produto final da Contabilidade.



A promulgação da Lei 11.638/2007 acarretou um ponto de partida para a internacionalização da Contabilidade. Desde então, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) passou a emitir vários Pronunciamentos Técnicos relativos à convergência das normas brasileiras aos parâmetros internacionais. É importante observar que o CPC foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução nº 1.055 de 7/10/2005 e, desde então, é composto por seis entidades: Abrasca – Associação Brasileira das Companhias Abertas –, fundada em 1971; APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais –, criada em 1970; BM&FBovespa – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros –, criada em 2008 com a integração entre Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) e Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa); CFC – Conselho Federal de Contabilidade –, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295/1946; Fipecafi – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras –, fundada em 1974; e Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil –, criado em 1971. Além dessas organizações, são convidados a participar representantes dos seguintes órgãos: Banco Central do Brasil (BCB), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal, Superintendência de Seguros Privados (Susep) e outros órgãos de regulamentação.

A Contabilidade é a Ciência Social Aplicada que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui um instrumento para a gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos às entidades (SZUSTER *et al.*, 2009, p. 17).

O objetivo da Contabilidade é fornecer informações econômico-financeiras e contábeis úteis acerca da entidade para fins de tomada de decisão. Essa meta é ampla e deve contemplar os diferentes usuários da informação contábil para fins de tomada de decisão.

Alguns dos objetivos específicos da Contabilidade são:

- realizar as atividades de planejamento, de execução e de controle;
- apurar o resultado do período; e
- respaldar as decisões.

Prover os usuários das demonstrações contábeis com informações que os ajudem a tomar decisões não é tarefa fácil. Para tanto, as informações contábeis são estruturadas de acordo com o sistema de informação com plano de contas, sistema de mensuração e de avaliação dos fatos e dos eventos da entidade.

As informações contábeis são fornecidas para os diferentes usuários da Contabilidade. Estes podem ser classificados em:

- a) usuários externos, isto é, pessoas ou organizações fora da entidade; e
- b) usuários internos, ou seja, pessoas, ou departamentos, ou áreas de dentro da entidade.

Os usuários externos da Contabilidade podem ser exemplificados como:

- Governo,
- sindicatos,
- empresas credoras,
- bancos,
- instituições financeiras,
- fornecedores,
- clientes,
- investidores,
- organizações não governamentais (ONGs),
- outros.

Já os usuários internos podem ser exemplificados como:

- gestores,
- administradores,
- áreas de responsabilidade,
- departamentos,

Resposta comentada

Conforme Cruz (2009), todos os que têm interesse no resultado das atividades (*performance*) de uma empresa são chamados *stakeholders*. Muitas vezes, essas pessoas não são integrantes da empresa e podem, até mesmo, ter interesses conflituosos em relação às suas atividades. Por exemplo, os sócios gostariam de aumentar seus lucros, comprando estoques a preços baixos; os fornecedores de mercadorias, por sua vez, desejam vendê-las pelo valor mais alto possível. Diretores e administradores devem estar sempre atentos para que a empresa não fique em uma situação vulnerável à ação de clientes, credores, acionistas, fornecedores e da sociedade. O conhecimento da situação financeira de um empreendimento empresarial é vital para seu sucesso.

Lembre-se, porém, de que mais importante do que informar a esses agentes é estar informado!

As respostas sugeridas a seguir (item A até F) revelam alguns dos possíveis *stakeholders* de uma empresa, mas não os únicos; ou seja, em sua análise, você talvez tenha apontado outros grupos igualmente interessados em obter informações sobre a empresa em questão.

Destaca-se que *stakeholders* são grupos, assim como empregados, clientes, fornecedores, credores e outros, que possuem algum tipo de vínculo com a empresa (GITMAN, 1997).

A. Governo e órgãos de fiscalização. O governo, os conselhos de classe e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) são exemplos típicos de órgãos fiscalizadores da atividade contábil. Os conselhos de classe, como os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), são órgãos que visam fiscalizar e promover a atividade profissional.

B. Sindicatos e funcionários. Os prêmios e bônus podem ser calculados, por exemplo, sobre o faturamento da empresa.

C. Grupos ativistas. Qualquer atividade que venha a ferir a ética ou o meio ambiente é de interesse desses grupos, já que o papel deles é alertar todos os envolvidos sobre esses aspectos.

D. Sindicatos e funcionários, fornecedores, empresas concorrentes (interessados nas estatísticas empresariais dos concorrentes), clientes, bancos e agências de financiamento. Os bancos e as agências de financiamento – como o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), por exemplo – precisam ter informações sobre a saúde financeira (capacidade de pagamento) das empresas que solicitam em-

préstimos ou financiamentos. Alguns fornecedores exigem que as empresas compradoras disponibilizem dados a respeito de sua capacidade de pagamento para entregar seus produtos e/ou serviços.

E. Acionistas. Se você é acionista de uma empresa e está interessado em acompanhar seu desempenho econômico-financeiro, as demonstrações contábeis podem ajudá-lo bastante.

F. Clientes. Quem compra um produto ou contrata um serviço quer saber se há manutenção para ele, se haverá peças de reposição, qual é a opinião de outros clientes.

Diante dos conceitos e exemplos apresentados por Cruz (2009), as respostas da tabela apresentada como usuário externo são:

- o governo, que recolhe tributos, taxas e contribuições das entidades (sejam pessoas físicas, sejam pessoas jurídicas/empresas);
- os bancos, que concedem créditos e financiamentos às empresas;
- os fornecedores de materiais - como matéria-prima, mão de obra, recursos tecnológicos etc.

Como exemplos de usuário interno, podemos citar os administradores, também conhecidos como gestores, e os colaboradores internos da empresa.

Áreas da Contabilidade

Depois de termos conhecidos os usuários da informação contábil, podemos conhecer a Contabilidade por área de atuação. Da mesma forma que temos dois tipos de usuários, temos diversas áreas da Contabilidade para atender as necessidades informacionais de seus usuários. Para tanto, a título de exemplo, podemos citar as seguintes áreas:

- Teoria da Contabilidade;
- Contabilidade e Governança Corporativa;
- Sistema de Informações Contábeis;
- Contabilidade Financeira ou Societária;
- Auditoria;
- Perícia;

- Contabilidade Tributária ou Fiscal;
- Contabilidade Governamental;
- Controladoria Governamental;
- Auditoria Governamental;
- Contabilidade do Terceiro Setor;
- Contabilidade Internacional;
- Ética e Responsabilidade Social;
- Educação e Pesquisa em Contabilidade;
- Contabilidade Ambiental;
- Contabilidade de Custos;
- Contabilidade Gerencial;
- Contabilidade Estratégica;
- Controladoria.

A Contabilidade pode ser definida como o processo de identificação, registro, mensuração e avaliação a fim de gerar o produto final, que é representado por demonstrações contábeis, resumos, tabelas, quadros e outros informes.

De um lado, a Contabilidade Financeira, Societária ou Internacional geram relatórios específicos para os diferentes usuários externos. As demonstrações contábeis tradicionais, ou exigidas por lei, são:

- o Balanço Patrimonial (BP);
- a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- a Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), caso a companhia seja de capital aberto.

As demonstrações contábeis e o produto final da contabilidade serão estudados em aulas específicas.

Por outro lado, a Contabilidade de Custos, a Gerencial e a Estratégica são destinadas aos gestores e usuários internos da informação contábil. Em consequência, geram relatórios internos específicos para fins gerenciais, não sujeitos às normas e legislações contábeis.

É preciso destacar que a Contabilidade teve origem com fins gerenciais para auxiliar os proprietários no controle de suas atividades mercantis. Conforme Catelli (1999), a Contabilidade Gerencial está muito associada às atividades da área de controladoria, cuja responsabilidade principal é organizar e oferecer as informações necessárias ao grupo de tomada de decisão.

A Contabilidade para fins gerenciais e para usuários externos avançou em termos de normas e pesquisas empíricas no início do século XXI.



Figura 2.2: Mundo globalizado.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1358287>

A Contabilidade, que era regida por normas de locais ou de acordo com as normas de determinado país, passou a ser internacional. Assim, é possível comparar relatórios financeiros de determinada empresa com sede em diferentes países.



A regulamentação contábil no Brasil tem passado por grandes transformações, caracterizadas por um processo de convergência às normas internacionais. Essas mudanças tendem a fazer com

que a Contabilidade brasileira se aproxime cada vez mais dos padrões emitidos pelo IASB (International Accounting Standard Board). Esses padrões consistem em algumas antigas, e ainda em vigor, International Accounting Standards (IAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade e, até julho de 2013, 13 atuais International Financial Reporting Standards (IFRS). Dessa forma, as demonstrações contábeis poderão possibilitar uma representação mais fidedigna da posição patrimonial das entidades, além de estar em consonância com os países que já adotam as normas.

A Lei 11.638/2007 altera, pela terceira vez, a Lei 6.404 de 15/12/1976, também denominada de Lei das Sociedades por Ações, no que diz respeito ao tratamento contábil. A primeira alteração dessa Lei, ocorrida em 5/5/1997, por meio da Lei nº 9.457, estabelece novas relações entre a companhia e os acionistas, que possibilitou a retirada de acionistas e alterou seus direitos nos processos de fusão, incorporação e cisão de sociedades. A segunda alteração – Lei nº 10.303 de 31/10/2001 – estabelece novas relações jurídicas entre acionistas controladores e não controladores. A quarta alteração ocorreu por meio da promulgação da Lei nº 11.941 de 27/05/2009, com mudanças e segregação entre a legislação societária e a tributária federal, bem como a figura do Regime Tributário de Transição (RTT).

Com a adesão brasileira às normas internacionais de Contabilidade, o que gerou um aumento na subjetividade e a ênfase nas características qualitativas da informação contábil, torna-se necessário que os profissionais tenham uma boa base teórica para que possam resolver problemas inéditos e complexos que não estejam previstos em normas, o que de certo modo eleva também a responsabilidade e o reconhecimento da profissão perante a sociedade (BORBA *et al.*, 2011).

É importante lembrar-se do objetivo da Contabilidade e de relacionar com a Teoria da Contabilidade.

Para atender às necessidades informacionais dos usuários da informação contábil, é necessário ter um conjunto de princípios que norteiam a Teoria da Contabilidade, que será apresentado e estudado durante as próximas aulas.

Conclusão

A Contabilidade possui um objetivo geral e outros específicos.

O objetivo geral é fornecer informações econômico-financeiras e contábeis úteis acerca da entidade para fins de tomada de decisão.

Os objetivos específicos se relacionam com as atividades de planejamento, execução e controle das atividades ou eventos.

As áreas da Contabilidade que seguem os princípios e normas específicos são destinadas aos usuários externos da Contabilidade.

Quanto às áreas da Contabilidade destinadas aos usuários internos, não têm atenção para as normas e, geralmente, utilizam-se de outras características para gerar relatórios específicos conforme a demanda.

===== **Atividade final** =====

Atende aos objetivos 2 e 3

Tente relacionar a área da Contabilidade com o usuário interno e/ou externo da Contabilidade de acordo com a tabela seguinte.

	Auditoria
	Auditoria Governamental
	Contabilidade Ambiental
	Contabilidade de Custos
	Contabilidade de Organização Não Governamental
	Contabilidade do Terceiro Setor
	Contabilidade Estratégica
	Contabilidade Financeira ou Societária
	Contabilidade Gerencial

	Contabilidade Governamental
	Contabilidade Internacional
	Contabilidade Tributária ou Fiscal
	Controladoria
	Educação e Pesquisa em Contabilidade
	Ética e Responsabilidade Social
	Governança Corporativa
	Perícia
	Sistema de Informações Contábeis
	Teoria da Contabilidade

Resposta comentada

As áreas da Contabilidade que são regidas pelos princípios e normas contábeis geralmente são destinadas aos usuários externos da Contabilidade, também conhecidos como *stakeholders*. Pode ser citada a maior parte das mais conhecidas áreas como: Auditoria, Auditoria Governamental, Contabilidade de Organização Não Governamental, Contabilidade do Terceiro Setor, Contabilidade Financeira ou Societária, Contabilidade Governamental, Contabilidade Internacional, Contabilidade Tributária ou Fiscal, Governança Corporativa, Perícia e, principalmente, Teoria da Contabilidade.

De outra forma, os relatórios financeiros destinados aos usuários internos da Contabilidade são fornecidos por áreas específicas da empresa, que podem ser: Contabilidade Estratégica, Contabilidade Gerencial e Controladoria.

De forma específica, há áreas que fornecem informações aos diferentes usuários da Contabilidade, que podem ser: Contabilidade Ambiental, Contabilidade de Custos, Educação e Pesquisa em Contabilidade, Ética e Responsabilidade Social e Sistema de Informações Contábeis.



Companhia aberta

Conforme a Lei nº 6.404, artigo 4º: “A companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação em bolsa ou no mercado de balcão.”

Acrescenta-se que somente os valores mobiliários de companhia registrada na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – por exemplo, ações – podem ser distribuídos no mercado e negociados em bolsa de valores.

O produto final da Contabilidade se relaciona com as demonstrações contábeis, também conhecidas como demonstrações financeiras. As demonstrações que são destinadas aos usuários externos da informação contábil são exigidas por lei (Lei nº 6.404/76) e seguem princípios contábeis e normas específicas.

As demonstrações financeiras obrigatórias, que serão estudadas posteriormente, são: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e, se **companhia aberta**, Demonstração do Valor Adicionado.

Os campos de conhecimento contábil serão abordados durante a realização do curso de Ciências Contábeis. Algumas áreas serão apresentadas como disciplinas e outras como tópicos de disciplinas.

Resumo

A Contabilidade tem como objetivo fornecer informações econômicas, financeiras e contábeis aos diferentes usuários para fins de tomada de decisão. Alguns usuários externos são chamados de *stakeholders*, enquanto os usuários internos são conhecidos como administradores ou gestores.

Geralmente, as informações com base em princípios e normas contábeis ou apresentadas em Teoria da Contabilidade são destinadas aos usuários externos e abrangem a maioria das áreas da Contabilidade.

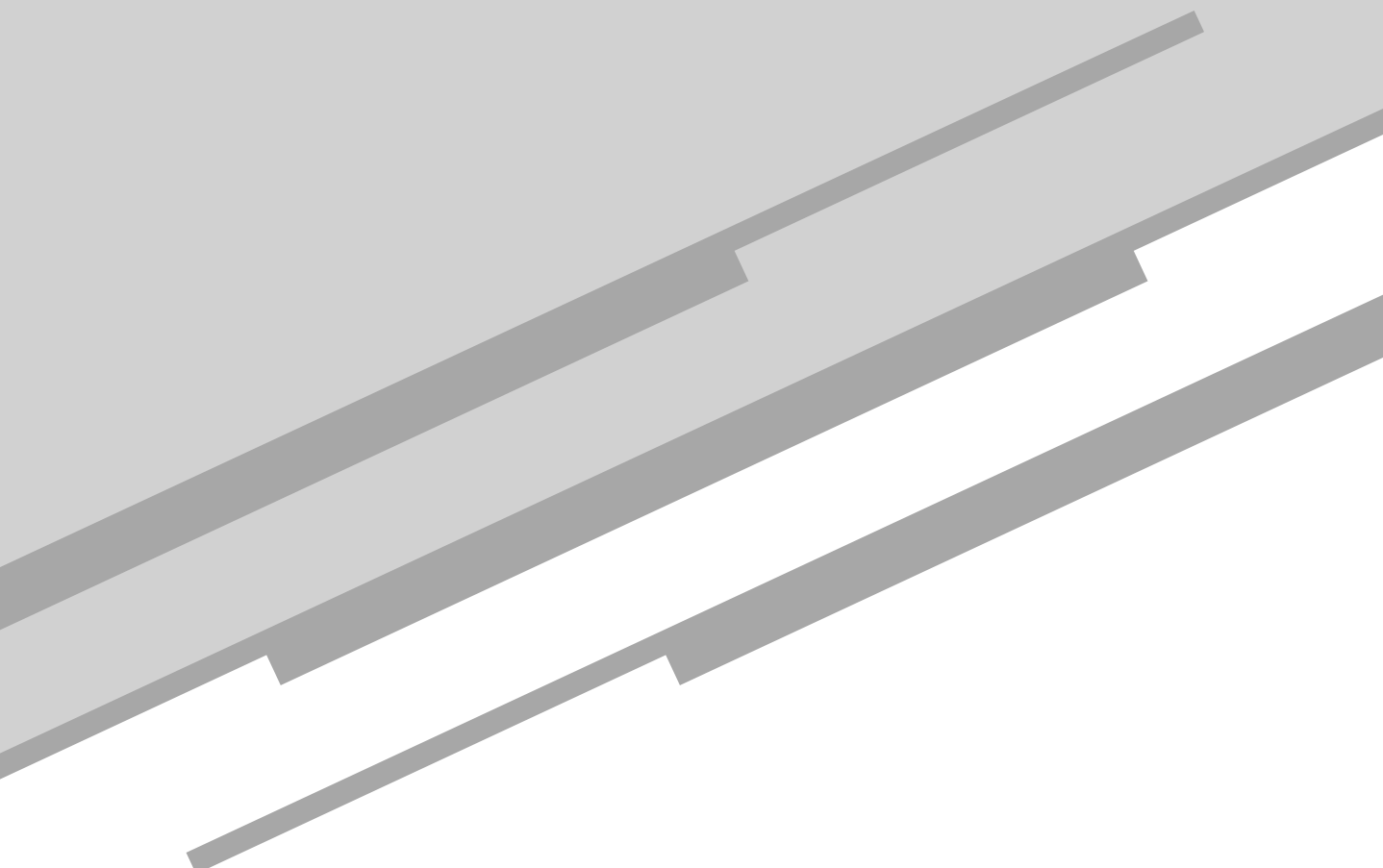
Já as informações destinadas aos proprietários, administradores e gestores geram relatórios específicos que geralmente não são parametrizados de acordo com as normas contábeis.

Outras informações, como dados do meio ambiente em que a empresa se insere, são importantes tanto para o usuário externo quanto para o interno. Da mesma forma, podem ser entendidas as áreas de Custos, Educação Superior Contábil ou Educação e Pesquisa em Contabilidade ou Ética e Responsabilidade Social.

O sistema de informação contábil de uma empresa tem o objetivo de fornecer relatórios ou o produto final da Contabilidade tanto para fins internos quanto externos.

Aula 3

A profissão contábil



Metas

Apresentar os eventos importantes da Contabilidade no Brasil, mostrar a evolução da profissão contábil e destacar a profissão de contador.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. identificar os eventos importantes da Contabilidade;
2. descrever o desenvolvimento da profissão contábil;
3. identificar as características da profissão de contador, bacharel em Ciências Contábeis;
4. reconhecer as áreas de atuação do contador.

Introdução

A Contabilidade está inserida em um meio ambiente complexo com diferentes tipos de organizações.

O foco de atuação da Contabilidade são as entidades, sejam pessoas físicas ou pessoas jurídicas/empresas. Ao tratar de pessoas jurídicas, abrange as empresas com fins lucrativos e empresas sem fins lucrativos, como os órgãos do governo e Organizações Não Governamentais (ONGs).

As áreas de atuação profissional do contador são amplas devido, principalmente, às diferentes tipologias de organização.

Até a primeira metade da década de 1970, o profissional do ofício técnico também era conhecido como guarda-livros (correspondente do inglês *bookkeeper*), mas o termo era antigo e, gradualmente, foi substituído.

Veremos como foi que o profissional de Contabilidade passou de guarda-livros para contador, através de eventos importantes no Brasil relacionados à Contabilidade e à profissão contábil.



No Brasil, os profissionais de Contabilidade são chamados de contabilistas, que são técnicos ou bacharéis. Isso porque, no início da profissão contábil, não havia ensino superior em Ciências Contábeis. Aqueles que concluem os cursos de nível superior de Ciências Contábeis recebem o diploma de bacharel em Ciências Contábeis. A fim de receberem a titulação de Contador, devem se submeter ao Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Existe também o título técnico de contabilidade aos que têm formação de nível médio/técnico.

Eventos importantes



Figura 3.1: Brasil Colônia.

Fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Ficheiro:Engenho_com_capela.jpg

A profissão contábil no Brasil pode ser associada ao início do processo de colonização do país.

A presença de profissionais de Contabilidade, em caráter público ou privado, já se fazia notar no Brasil desde o início da colonização, uma vez que a primeira nomeação para o cargo de contador-geral e guarda-livros foi feita por Dom João III, rei de Portugal, em 1549 (IBRACON, 2007, p. 47).

Em 1808, a transferência da família real portuguesa para o Brasil expandiu as atividades comerciais e houve forte influência da escola italiana de Contabilidade, com base em princípios, normas e regras contábeis.

De acordo com Franco (1988, p. 54), “a manifestação contábil de que temos ciência no Brasil foi a organização da Contabilidade Pública, em partidas dobradas, realizada pelo contador Alves Branco, de 1830 a 1840”.

Quanto à regulamentação, à educação e à profissão, temos diversos eventos importantes para o país. A seguir, destacaremos algumas datas do século XX e seus respectivos fatos:

- Em 1850, estabeleceu-se o Código Comercial Brasileiro, que tratava da escrituração comercial em determinados artigos.

- Em 1902, criou-se a Escola Prática do Comércio com ensino técnico ou de nível médio de Contabilidade. Em 1907, a escola passou a ter a denominação de Escola de Comércio Álvares Penteado, em homenagem a um de seus fundadores. Atualmente é denominada de Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap). Somente em 1949 é ofertado o curso de Ciências Contábeis.



Figura 3.2: O início, como guarda-livros.

Fonte: <http://cariocadorio.wordpress.com/2010/01/31/o-guarda-livros/>

- Em 1919, foi criado o Instituto Paulista de Contabilidade, atualmente denominado Sindicato dos Contabilistas de São Paulo.
- Em 1926, emitiu-se a primeira lei sobre o Imposto de Renda com regras de natureza fiscal para apuração do imposto.
- Em 1940, o Decreto-lei nº 2.627 regulamentou pela primeira vez as Sociedades por Ações.
- Em 1945, o Decreto-lei nº 7.988 originou a criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, com os primeiros cursos nos estados da região Sudeste do Brasil.
- Em 1946, foi criada a atual Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP).



Figura 3.3: O técnico de Contabilidade.

Ainda em 1946, surgiram o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o sistema de Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), criado por meio do Decreto-lei nº 9.295. De acordo com a norma, os profissionais da Contabilidade eram classificados em:

- a) contadores: os graduados em cursos universitários de Ciências Contábeis;
- b) técnicos em Contabilidade: aqueles provenientes das primeiras escolas de nível médio ou técnicas comerciais;
- c) guarda-livros: pessoas que, apesar de não apresentar escolaridade formal em Contabilidade, exerciam atividades de escrituração contábil.

Em 1958, o guarda-livros passou para a categoria de técnico em Contabilidade.

Em 1964, a Lei nº 4.595 criou o Banco Central do Brasil (BCB), bem como instituições monetárias e de créditos.

A Contabilidade pública é regulamentada por meio da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

Em 1965, foi promulgada a Lei nº 4.728, que regulamenta o mercado de capitais brasileiro e cria a figura do auditor independente e, em 1966, foi criado o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil.



Figura 3.4: O contador e seu dia.

A década de 1970 marca de forma decisiva a Contabilidade com forte influência da escola dos Estados Unidos da América, tanto no ensino quanto na legislação contábil.



Figura 3.5: Os anos 1970.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1431094>

Em 1970, foi criado o primeiro programa de mestrado em Ciências Contábeis pela FEA/USP.

Em 1971, foi criado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), que posteriormente foi denominado de Instituto Brasileiro de Contadores e atualmente com a denominação inicial de Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

Em 1976, foi emitida a Lei 6.404 (Lei das Sociedades por Ações ou S.A.), que inicia uma nova fase contábil e amplia de forma significativa as exigências de informações contábeis e, com diversas alterações, ainda está em vigor.

Ainda em 1976, foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que exerce influência na regulamentação contábil e na profissão do auditor, mas foi somente em 1980 que a comissão emitiu sua primeira Instrução Normativa.

Em 1977, foi emitido o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) por meio do Decreto-lei nº 1.598 e, posteriormente, do Decreto-lei nº 3.000 (RIR/99).

Em 1986, o Ibracon elaborou a “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”, a qual foi referendada pela CVM.

Em 1987, diante de um cenário de inflação, a CVM emitiu a Instrução nº 64, que determinava Demonstrações Complementares.

Na década de 1990, houve uma aceleração do processo de globalização ou da integração econômica do planeta. A tecnologia da informação tornou as operações financeiras mais rápidas e o mundo dos negócios mais complexo.



Figura 3.6: Globalização.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1088644>

Em 1992, a Instrução CVM nº 191 consolidou os critérios da elaboração de demonstrações contábeis em poder aquisitivo constante, instituindo a Unidade Monetária Contábil (UMC).

Em 1993, o CFC emitiu a Resolução nº 750 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que incluía a correção monetária.

Em 1995, diante do plano de estabilização econômica do real, é promulgada a Lei nº 9.249, que veda a correção monetária.

Em 31 de maio de 1997, a Lei nº 9.457 altera a Lei 6.404/76 no que diz respeito ao direito de retirada de acionistas em operações de cisões.

Em 4 de março de 2000, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e no controle das contas públicas.

O início do século XXI é caracterizado com crises financeiras e divulgação de adoção de normas internacionais de Contabilidade a fim de fornecer comparabilidade e transparência aos mercados e usuários.



Figura 3.7: Crise financeira do século XXI.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1093355>

Em 31 de outubro de 2001, a Lei 10.303 alterou a Lei 6.404/76 com vistas aos direitos de acionistas minoritários.

Em 2005, é criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que emite pronunciamentos em consonância com as normas do IASB.

Em 13 de julho 2007, foi emitida a Instrução CVM nº 457, que se refere à adoção de normas internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei nº 6.404/76 é alterada por meio da Lei nº 11.638, que modifica os aspectos contábeis a fim de estarem em consonância com as normas e os padrões internacionais.

Em 27 de maio de 2009, é promulgada a Lei nº 11.941, que altera a redação de artigos da Lei nº 6.404/76, modifica a legislação tributária

federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e institui Regime Tributário de Transição (RTT).

Em 2010, todas as companhias listadas em bolsa de valores devem emitir as Demonstrações Contábeis Consolidadas de acordo com padrões contábeis internacionais do IASB, bem como as recentes legislações e normas contábeis emitidas.

Foi assim que a Contabilidade no país evoluiu e fez com que os contadores acompanhassem as mudanças com vistas ao desenvolvimento da profissão contábil.

A figura do guarda-livros passou para técnico e atualmente contador.

O profissional da Contabilidade era reconhecido pela sociedade como arrecadador de impostos. Para acompanhar as mudanças sociais e econômicas, evoluiu para auditor e perito contábil e, atualmente, consultor, gestor da área de controladoria ou afim (*controller*) e principal executivo da empresa (*chief executive office* – CEO).

As áreas de atuação do contador envolvem todo o tipo de instituição: com ou sem fins lucrativos. Inclui também servidor público, professor e pesquisador.

Conclusão

De fato, há o desenvolvimento da Contabilidade conforme as mudanças econômicas, financeiras e sociais.

No Brasil, esse avanço foi se concretizando por meio de leis e normas. A Contabilidade e a profissão contábil são regulamentadas e, conforme as necessidades, as leis foram alteradas para refletir a realidade econômica, financeira e social.

A figura do guarda-livros foi substituída por técnico de contabilidade. A tendência é que os cursos técnicos terminem e permanecerá a figura do contador com formação em educação superior em Ciências Contábeis.

A Contabilidade passou por diversas alterações. De local passou a ser internacional com a adoção de padrões emitidos pelo IASB.

A Educação Contábil evolui dos cursos técnicos para cursos de Ensino Superior em Ciências Contábeis, incluindo graduação e pós-graduação.

Da mesma forma, a atuação do profissional contábil se torna ampla. O contador pode ser empresário contábil, auditor, perito, consultor, analista, gestor, *controller*, servidor público, professor e pesquisador.

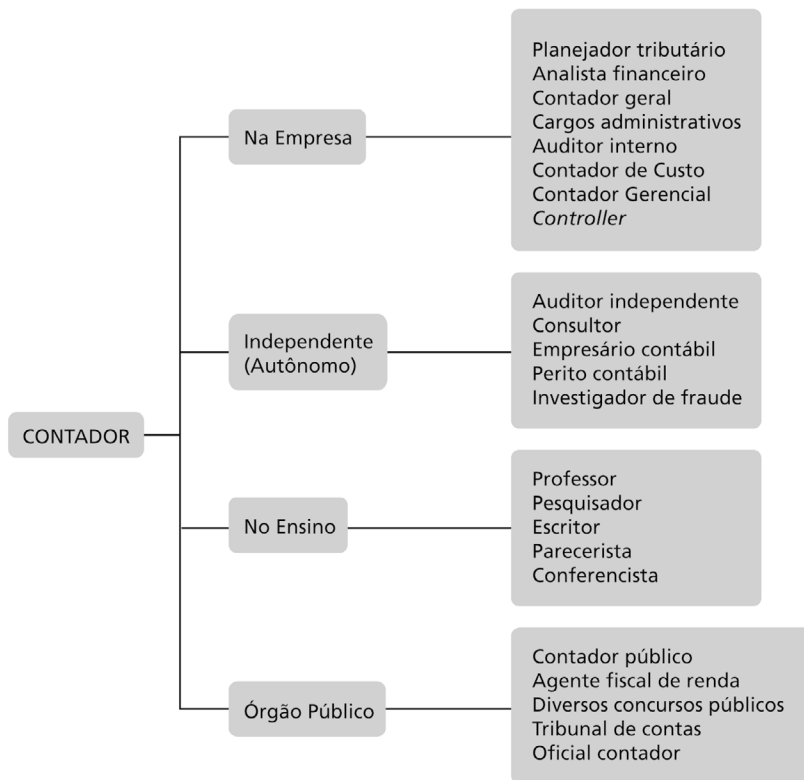


Figura 3.8: Visão geral da profissão contábil.

Fonte: Adaptado de Ludícibus, Marion e Faria (2009, p. 27).

Resumo

A Contabilidade no Brasil teve o início praticamente na época de sua descoberta.

Havia a necessidade de controle da arrecadação de impostos.

A Contabilidade Pública se desenvolveu com a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal do ano de 2001.

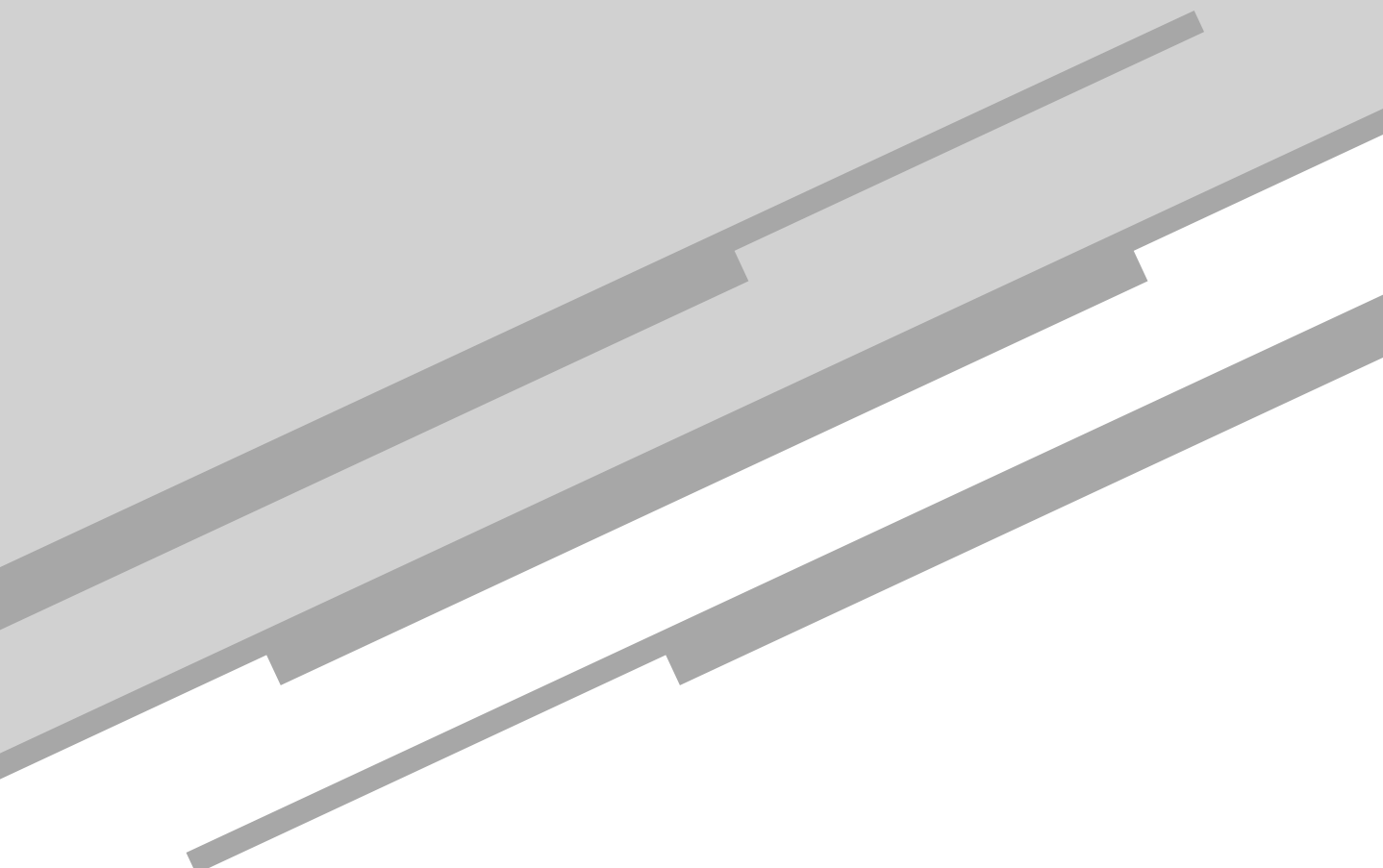
A Contabilidade Financeira pode ser dividida antes e após a Lei nº 6.404/76. Houve diversas alterações para modernizar a lei e acompanhar as mudanças para as normas internacionais de Contabilidade.

O ensino superior em Ciências Contábeis ocorreu na década de 1940 e a Contabilidade como ciência pode ser considerada nova, com avanços significativos com o processo de globalização.

Com a evolução da Contabilidade, houve a consequente evolução da profissão contábil.

Aula 4

História da Contabilidade – parte I



Metas

Apresentar a história da Contabilidade na era primitiva, Antiguidade e Idade Média, e mostrar como foi o início do seu desenvolvimento.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. identificar o início da Contabilidade como registros para controle;
2. descrever como se desenvolveu a Contabilidade no início da civilização;
3. identificar os principais registros contábeis narrados na Bíblia Sagrada.

Introdução

Nesta aula e na próxima, contaremos de forma resumida a história da Contabilidade desde a era primitiva, da civilização, do renascimento até a era moderna e contemporânea, a qual possui predominância da escola contábil norte-americana. É interessante saber que a Contabilidade está associada com a linguagem dos negócios e, cada vez que as atividades empresariais se desenvolvem, a Contabilidade progride para acompanhar as mudanças.



De acordo com o portal de Contabilidade (2013):

A história da Contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização. Está ligada às primeiras manifestações humanas da necessidade social de proteção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos.

Deixando a caça, o homem voltou-se à organização da agricultura e do pastoreio. A organização econômica acerca do direito do uso do solo acarretou em separatividade, rompendo a vida comunitária, surgindo divisões e o senso de propriedade. Assim, cada pessoa criava sua riqueza individual.

Ao morrer, o legado deixado por esta pessoa não era dissolvido, mas passado como herança aos filhos ou parentes. A herança recebida dos pais (*pater, patris*) denominou-se patrimônio. O termo passou a ser utilizado para quaisquer valores, mesmo que estes não tivessem sido herdados.

A origem da Contabilidade está ligada à necessidade de registros do comércio. Há indícios de que as primeiras cidades comerciais eram dos fenícios. A prática do comércio não era exclusiva destes, sendo exercida nas principais cidades da Antiguidade.

Nesta aula, apresentamos os principais aspectos da história da Contabilidade de acordo com:

- Pré-História, período antes da escrita.
- Antiguidade, período depois da escrita.
- Era Medieval, período do mercantilismo.

Antes de abordar a história da Contabilidade, é interessante definir o que é História para, em seguida, desenvolver os fatos marcantes da Contabilidade desde sua origem.

A enciclopédia livre define História como a ciência que estuda o homem e sua ação no tempo e no espaço, concomitante à análise de processos e eventos ocorridos no passado. O termo História refere-se também à verificação de toda a informação do passado, que pode ter sido requerida ou arquivada em todas as línguas por todo o mundo, isso como intermédio de registros.



Figura 4.1: Registros da ação do homem na Pré-História.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/715283>

O estudo histórico começa quando os homens encontram os elementos de sua existência nas realizações dos seus antepassados. Esse estudo, do ponto de vista europeu, divide-se em dois grandes períodos: Pré-História e História. Os eventos anteriores aos registros escritos pertencem à Pré-História e as sociedades que coexistem com sociedades que já conhecem a escrita, o número, ou a moeda pertencem à História.

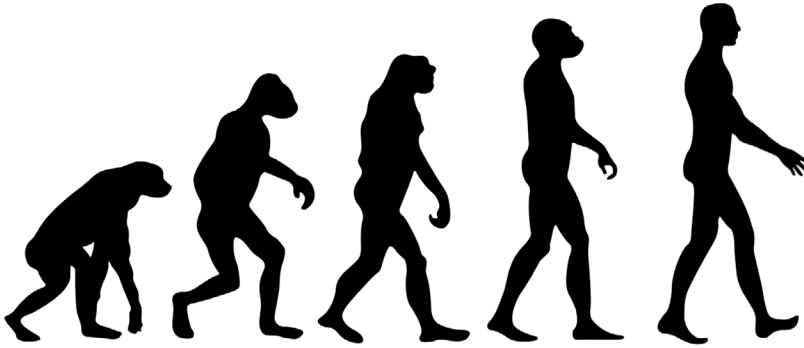


Figura 4.2: Evolução do homem.

Dessa forma, a história da Contabilidade reflete toda a informação de eventos ocorridos no passado (distante ou não) que registram desde a origem da Contabilidade até o seu estágio atual.

A Contabilidade tem a história traçada ao longo do tempo numa trama coesa, em que a evolução da sociedade e de sua organização econômica desempenham papéis da maior grandeza. Desde épocas imemoriais, passando pela Antiguidade, pela Idade Média, pelo Renascimento na Modernidade, até chegar à complexidade do mundo globalizado, o conhecimento acumulado na área foi recebendo contribuições teóricas e práticas que levaram ao estágio atual de desenvolvimento das Ciências Contábeis. Esse aperfeiçoamento ocorreu de forma espontânea e natural, fruto da demanda da sociedade em relação à necessidade de informação útil para o gerenciamento de suas atividades (IBRACON, 2007, p. 9).

Pré-História	Idade Antiga	Idade Média	Idade Moderna	Idade Contemporânea
De 5 milhões de anos até 4000 a.C.	De 4000 a.C. até 476 d.C.	De 476 d.C. até 1543	De 1543 até 1789	De 1789 até nossos dias

Figura 4.3: Linha do tempo.

Fonte: http://yedaseveral.com.br/yeda-several/?page_id=595

A seguir, abordam-se os registros e fatos contábeis relevantes, de acordo com os três primeiros períodos da História.

Períodos da História e a Contabilidade

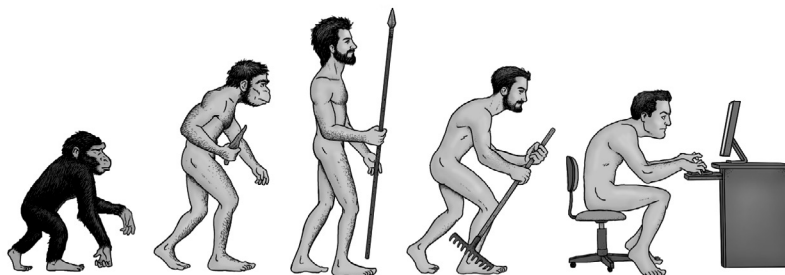


Figura 4.4: Evolução do homem até a escrita.

De forma resumida, a História da humanidade pode ser vista de acordo com dois períodos: antes e após o advento da escrita.

De outra forma, podemos destacar a História em eras ou idades:

- Pré-História;
- Idade Antiga;
- Idade Média;
- Idade Moderna;
- Idade Contemporânea.

Nesta aula, apresentamos a Contabilidade de acordo com as três primeiras eras, enquanto na próxima aula, as duas últimas.

Pré-História

Corresponde ao período da História que antecede a invenção da escrita, evento que marca o começo dos tempos históricos registrados e que ocorreu aproximadamente em 3500 a.C.

É o período contábil sem escrita, sem número e sem moeda.

O início da Contabilidade ou da necessidade de controle surge com a caça, a pesca, a criação de animais, a colheita e atividades relacionadas à alimentação do homem.

De acordo com Schmidt & Santos (2008, p. 1-9), esse período foi marcado pelo aquecimento do clima da Terra e pelo fim do período glacial.

Essa mudança favoreceu o aparecimento de comunidades junto às terras baixas do Oriente Próximo, com áreas de cultivo agrícola e de criação de animais. Foram encontrados os primeiros registros de sistema contábil, constituído de pequenas fichas de barro com a finalidade de controle do produto da agricultura e da criação de animais.

As fichas de barro foram classificadas em duas categorias: fichas simples e complexas. As simples possíam a forma de esferas, discos, cilindros, ovoides, triângulos, retângulos e revelam traços da Pré-História, sendo usadas em zonas rurais; as complexas, também com uma variedade de formas, porém com incisões ou pontuações frequentemente perfuradas, eram usadas em muitas cidades e nos arredores dos templos. Esses pequenos objetos de barro espalhados por várias partes da Terra eram moldados a mão e endurecidos com calor, medindo de 1 a 4 centímetros.

De acordo com os mesmos autores, as fichas contábeis foram as antecessoras e propulsoras da escrita e da contagem no sentido abstrato. Essas fichas foram usadas como uma forma de representação de mercadorias, bem como de uma dívida de uma pessoa com outra.

No início, as fichas não eram armazenadas adequadamente. Após a escrita, passaram a ser guardadas em envelope. O devedor era identificado por um selo colocado em volta do envelope ou impresso sobre o lacre, prendendo as extremidades da amarração.

══════════════════ **Atividade 1** ══════════════════

Atende ao objetivo 1

Relacione a descrição do evento de 1 a 4 com a resposta correta.

- | | |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| (1) era antes da escrita | () registro de mercadorias |
| (2) era após a escrita | () Pré-História |
| (3) início de registros contábeis | () fichas com identificação |
| (4) fichas de barro | () necessidade de controle dos itens de subsistência |

Resposta comentada

3, 1, 4 e 2

Para uma resposta adequada dos 4 itens, é preciso lembrar que o período ou a era antes da escrita e até mesmo antes dos números e da moeda corresponde ao período da Pré-História, enquanto a era após a escrita corresponde ao período inicial da Contabilidade, com a necessidade de controle dos itens de subsistência do homem, como caça, pesca etc.

O início de registros contábeis ocorreu com o registro de mercadorias. As fichas de barro ou com sinais pictográficos referem-se às fichas de identificação de itens de posse e de troca de mercadorias.

Idade Antiga

Idade Antiga ou Antiguidade é o período que se estende desde a invenção da escrita (de 4000 a.C. a 3500 a.C.) até a queda do Império Romano do Ocidente (476 d.C.).

Os primeiros vestígios de atividade contábil situam-se por volta de 8000 a.C., em Uruk, cidade da antiga Mesopotâmia, no território atual do Iraque. Uruk era um centro da civilização sumeriana.

Uruk foi uma cidade antiga da Suméria – posterior Babilônia – situada a cerca de 225 quilômetros sul-sudeste de Bagdá. O nome moderno Iraque é derivado de Uruk, que foi uma das mais antigas e importantes cidades da Babilônia.

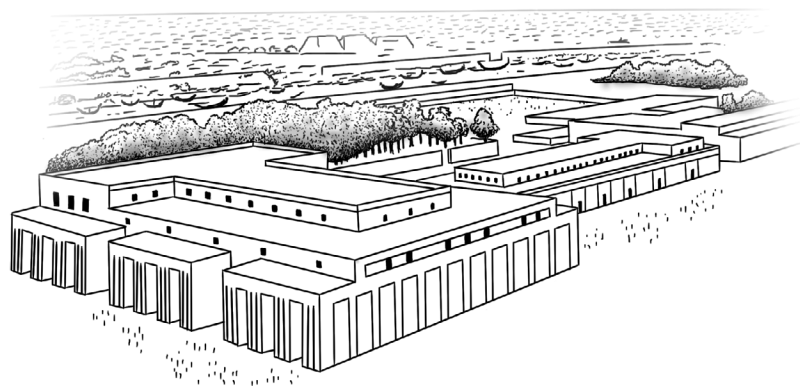


Figura 4.5: Uruk.

A Suméria, geralmente considerada a civilização mais antiga da humanidade, localizava-se na parte sul da Mesopotâmia.

Os primeiros vestígios de atividade contábil situam-se em por volta de 8000 a.C., em Uruk, cidade da antiga Mesopotâmia, no território atual do Iraque. Uruk era um centro da civilização sumeriana. Esses primeiros registros contábeis constituíam-se em fichas de barro, guardadas em receptáculos de barro, que eram utilizadas na contagem do patrimônio.

Por exemplo, uma ficha de barro poderia representar um boi. Se esse boi fosse transferido para outra pastagem ou fosse emprestado, a sua ficha seria igualmente transferida para um outro receptáculo de barro, registrando, dessa forma, o evento ocorrido e auxiliando o controle do patrimônio por parte do proprietário. Assim, um único evento contábil (por exemplo, um empréstimo de um boi) envolveria dois receptáculos de barro: um, representando o estoque de bois do dono do boi, forneceria uma ficha; e outro, representando o direito do dono do boi sobre a pessoa que estava tomando o boi emprestado, receberia essa ficha. Isso seria um duplo registro da transação ou, em outras palavras, um lançamento de partida dobrada.

Após a criação das fichas de barro para o controle da Contabilidade, houve a criação de tábuas com escritos cuneiformes para a contabilização de pão, cerveja, materiais e trabalho escravo, em Uruk e em Ur, também na Suméria. Por isso, a invenção da escrita pelo homem está intimamente ligada ao surgimento da Contabilidade (WIKIBOOKS, 2013).

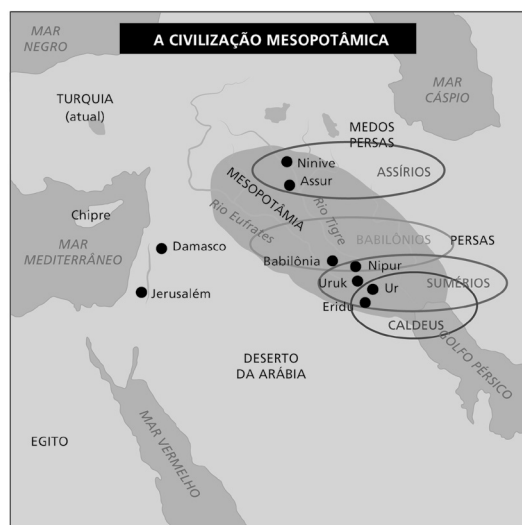


Figura 4.6: A civilização mesopotâmica.



Em 2300 a.C., os acádios dominaram os sumérios graças ao uso do arco e flecha. Trezentos anos depois, foram dominados pelos amoritas (antigos babilônicos), responsáveis pela criação do primeiro código de leis escrito da História – o Código de Hamurábi. No século VIII a.C., os assírios conquistaram o poder, graças a um poderoso exército. Além da Mesopotâmia, dominaram a Síria, a Fenícia, a Palestina e o Egito. Em 612 a.C., foram vencidos por uma aliança de caldeus e medos. Os caldeus (novos babilônicos) reconstruíram a Babilônia, mas sua dominação durou pouco: em 539 a.C., foram vencidos pelos persas.

Fonte: Ibracon, 2007.

Schmidt & Santos (2008, p. 7) revelam o surgimento do esquema de garantia com o selo sobre os envelopes de barro para proteger as fichas contábeis (normalmente, representando produtos agrícolas que eram de circulação comum) e sistemas de amarras de garantia para salvaguardar as fichas contábeis perfuradas (usualmente, representando produtos manufaturados).

Em seguida, nas superfícies dos envelopes de barro era também impressa cada ficha colocada no seu interior, para revelar facilmente os ativos e o patrimônio representado pelo conteúdo das fichas – constituindo uma espécie de partida dobrada (fichas reais no interior representando os ativos e fichas impressas na superfície do envelope representando o patrimônio correspondente).

A criação dos primeiros pictográficos (desenhos de objetos e fenômenos do cotidiano, com incisões feitas em pedras moles) e o surgimento da escrita cuneiforme arcaica (escrita caracterizada por elementos em forma de cunha que serviu para transcrever a língua dos sumérios, a princípio em ideogramas, depois em sílabas) favoreceram a utilização de muitos símbolos idênticos ou similares para inutilizar as fichas impressas.

Destaca-se que o sumério foi a primeira língua escrita conhecida. O seu sistema de escrita, chamado cuneiforme, significa em forma de cunha.

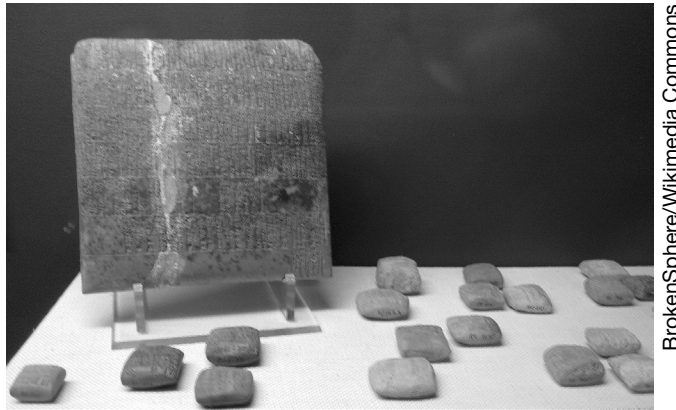


Figura 4.7: Exemplos de fichas, de sinais pictográficos.

Fonte: http://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Antiga.

Atividade 2

Atende ao objetivo 2

Faça um breve resumo do início da civilização com os registros contábeis.

Resposta comentada

Os povos instalados entre as regiões do mar Egeu até o planalto do Irã e do vale do rio Nilo ao vale dos rios Tigre e Eufrates, na Mesopotâmia, foram considerados culturas superiores, por se basearem no uso de alguma forma de escrita, e construíram um enorme império comercial na Antiguidade. O incremento dessas atividades levou ao aumento de

rigor nos registros e no controle das diversas quantidades associadas a diferentes espécies de gêneros. Fato que pode ser comprovado por documentos registrados em tabuletas de argila, feitos em escrita cuneiforme, encontrados nas antigas cidades de Ur, Uruk, Lagash e Nipur, que guardavam informações exclusivamente simbólicas ou numéricas.

Fonte: Ibracon, 2007, p. 15.

Tanto a Contabilidade quanto a escrita eram instituídas por uma gestão sacerdotal, responsável pela preparação de escribas. Dessa forma, os templos religiosos tinham centros de inovação em técnicas administrativas especializadas.



Escriba ou escrivão era aquele que, na Antiguidade, dominava a escrita e a usava para, a mando do regente, redigir as normas do povo daquela região ou de uma determinada religião. Também podia exercer as funções de contador, secretário, copista e arquivista.

Segundo Iudícibus & Marion & Faria (2009, p. 10-11), outro fator que impulsionou enormemente o progresso das formas rudimentares da Contabilidade é o advento da moeda (em forma de moeda mesmo), como base de troca, por volta, aproximadamente, do ano 2000 a.C. (embora certos metais preciosos fossem utilizados como moeda desde bem antes).

No Egito, houve avanços na Contabilidade devido à organização da arrecadação de impostos por parte do governo, bem como a inovação de registros contábeis utilizando valores monetários; no caso, o *shat* (escrita de documentos) de ouro e de prata.

A Contabilidade e a Bíblia Sagrada

Seguem abaixo evidências de registros contábeis em religião conforme Coelho e Lins (2010, p. 118-119).

Há evidências de controle do patrimônio na Bíblia Sagrada. Um dos exemplos mais célebres encontram-se no livro de Jó que, segundo estudiosos de teologia, apesar de não ser o primeiro livro da Bíblia, consiste possivelmente no mais antigo registro histórico. Nele, tanto no primeiro quanto no último capítulo, há descrições detalhadas do conjunto de bens que faziam parte do patrimônio de Jó.

No livro de *Gênesis* – esse, sim, o primeiro livro no índice bíblico – e quase tão antigo quanto o livro de Jó, há ainda duas histórias ocorridas em momentos e lugares distintos, que também retratam claramente a existência de mecanismos contábeis de controle. O primeiro caso é a história de Jacó, fato ocorrido por volta de 2000 a.C., numa antiga cidade chamada Padã-arã. Jacó era filho de Isaque e neto de Abraão, a quem Deus havia feito promessas de que seria pai de uma grande nação.

Fugindo Jacó da presença de seu irmão Esaú, após o haver enganado, e com o consentimento de seus pais, retornou à antiga região em que seu avô Abraão havia nascido.

Lá começou a trabalhar para Labão, seu parente próximo, que possuía grande quantidade de gado. Jacó se tornou responsável pelo controle do rebanho (*Gênesis* 30:29). Esse mesmo capítulo discorre a respeito da separação do rebanho, tanto de bois quanto de carneiros, entre os listados, salpicados ou malhados e os de uma única cor. Também nisso identificam-se formas de controle.

Um segundo relato, ocorrido no Egito por volta de 1800 a.C., mostra José, um dos doze filhos de Jacó, que, depois de ficar preso por mais de dez anos, é conduzido à direção da nação, sendo subordinado somente ao faraó na hierarquia governamental egípcia daquele período.

Em sua gestão, José propõe um sistema de controle que permite a estocagem da quinta parte da colheita dos frutos da terra, a fim de permitir o abastecimento nos sete anos de fome que se seguiriam sobre a terra após sete anos de intensa fartura.

Esse evento se encontra registrado no Capítulo 41 do livro de *Gênesis* e demonstra que já havia naquela época sistemas de controle eficazes, visto que tal evento não se limitava a controlar um empreendimento específico ou uma organização, mas era relativo a toda a colheita e armazenagem de uma nação grande e importante na Antiguidade: o Egito.

No capítulo 47 do mesmo livro, relata-se, ainda, o fato de que, sendo grande a fome sobre a terra e acabando-se o dinheiro, o povo passou a trocar, inicialmente, a comida pelo gado e, esgotando-se também esse recurso, passou a negociar lotes de terra.

Verifica-se, então, a complexidade dos registros de controle, visto que as terras não tinham todas a mesma extensão e localização, implicando, portanto, avaliações e valores diferenciados desses bens.

Atividade 3

Atende ao objetivo 3

Como a Contabilidade foi evidenciada na Bíblia? Comente, de forma breve, os principais mecanismos contábeis abordados.

Resposta comentada

Os registros contábeis narrados na Bíblia Sagrada evidenciam:

- o controle do estoque de mercadorias para subsistência,
- o comércio de mercadoria em moeda corrente,
- a troca de mercadorias, itens alimentares e por lotes de terra.

Todos esses registros eram efetuados para fins de controle.

Idade Média



Figura 4.8: Ponte medieval.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1220685>

A Idade Média ou Medieval é um período da História da Europa entre os séculos V e XV. Inicia-se com a queda do Império Romano do Ocidente e termina durante a transição para a Idade Moderna, caracterizada pelo Renascimento.

É considerada a era do mercantilismo e da burguesia, que propiciou maior troca de mercadorias, atenção para o controle de estoques, do patrimônio e das atividades financeiras.

Iudícibus & Marion (2002) revelam que a história dos números no Ocidente começa com o livro *Liber Abaci* (*Livro do Ábaco* ou *Cálculo*), escrito em 1202 por Leonardo Pisano, conhecido como Fibonacci (“cabeça dura”). Esse livro, entre inúmeras contribuições, inclui Contabilidade (cálculo de margem de lucro, moedas, câmbio...) e juros. Segundo alguns autores, trata-se do limite entre a era da Contabilidade antiga e a era da Contabilidade moderna.

Com números arábicos, que inclui o zero, bem como números positivos e negativos, a Contabilidade realizada pelo método das partidas dobradas já era praticada no século XIII.

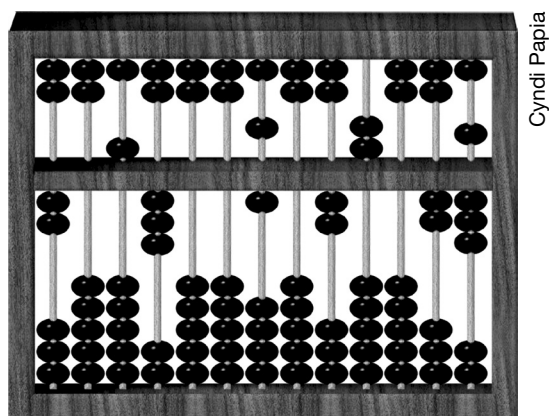


Figura 4.9: Ábaco.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1212476>

Durante o século XIII, foram fundadas na Itália as primeiras escolas de Aritmética, denominadas *scuole d'abaco*. O nome provinha do instrumento mecânico que permitia fazer cálculos, aplicados às operações comerciais e bancárias. Assim foram adaptadas técnicas matemáticas e algébricas às práticas comerciais, originando o sistema de partidas dobradas, tornando-se em pouco tempo o instrumento básico de gestão financeira (IBRACON, 2007, p. 31).



O ábaco é um antigo instrumento de cálculo, formado por uma moldura com bastões ou arames paralelos, dispostos no sentido vertical, correspondentes cada um a uma posição digital (unidades, dezenas...) e nos quais estão os elementos de contagem (fichas, bolas, contas...) que podem fazer-se deslizar livremente.

Conclusão

A história da Contabilidade está associada às manifestações humanas iniciais com a necessidade social de proteção à posse e de perpetuação.

Os primeiros registros foram observados em Uruk, cidade antiga da Mesopotâmia e centro da civilização da Suméria.

Os artefatos de argila ou fichas de barro eram utilizados como um processo de desenvolvimento de controle de bens e dívidas.

Com o advento da escrita, do número e da moeda, os mecanismos de controle passaram a ser registrados por meio de técnica de débito e crédito que, de tempos em tempos, foi aprimorada e desenvolvida até o método das partidas dobradas.

Há evidências de registros contábeis na era primitiva, no início e no desenvolvimento das civilizações e na religião.

A técnica contábil avança com o desenvolvimento de trocas de mercadorias e do comércio.

==== **Atividade final** =====

Atende aos objetivos 1, 2 e 3

Relacione os eventos de 1 a 5 da primeira coluna com as respostas da segunda coluna.

1	Fichas de barro		Narração da existência de registros contábeis
2	Registros contábeis na bíblia		Leonardo Pisano ou Fibonacci
3	Ábaco		Origem na Itália
4	História dos números		Instrumento de cálculo
5	Escolas de Aritmética		Artefato para fins de controle

Resposta comentada

2, 4, 5, 3, e 1.

As fichas de barro com sinais correspondem ao artefato para fins de controle.

Os registros contábeis na Bíblia são observados na narração da existência de registros contábeis.

O ábaco é um antigo instrumento de cálculo utilizado antes dos números romanos e arábicos.

A história dos números teve origem com a obra *Livro do Ábaco*, escrito em 1202 por Leonardo Pisano, conhecido como Fibonacci.

As escolas de Aritmética tiveram origem na Itália.



Resumo

A história da Contabilidade tem origem associada ao homem e a seus itens de subsistência.

A civilização antiga registrava o patrimônio, e o progresso das civilizações tornava os registros contábeis mais sofisticados.

À medida que as trocas e o comércio progredem, os registros contábeis também avançam, a fim de refletir a realidade.

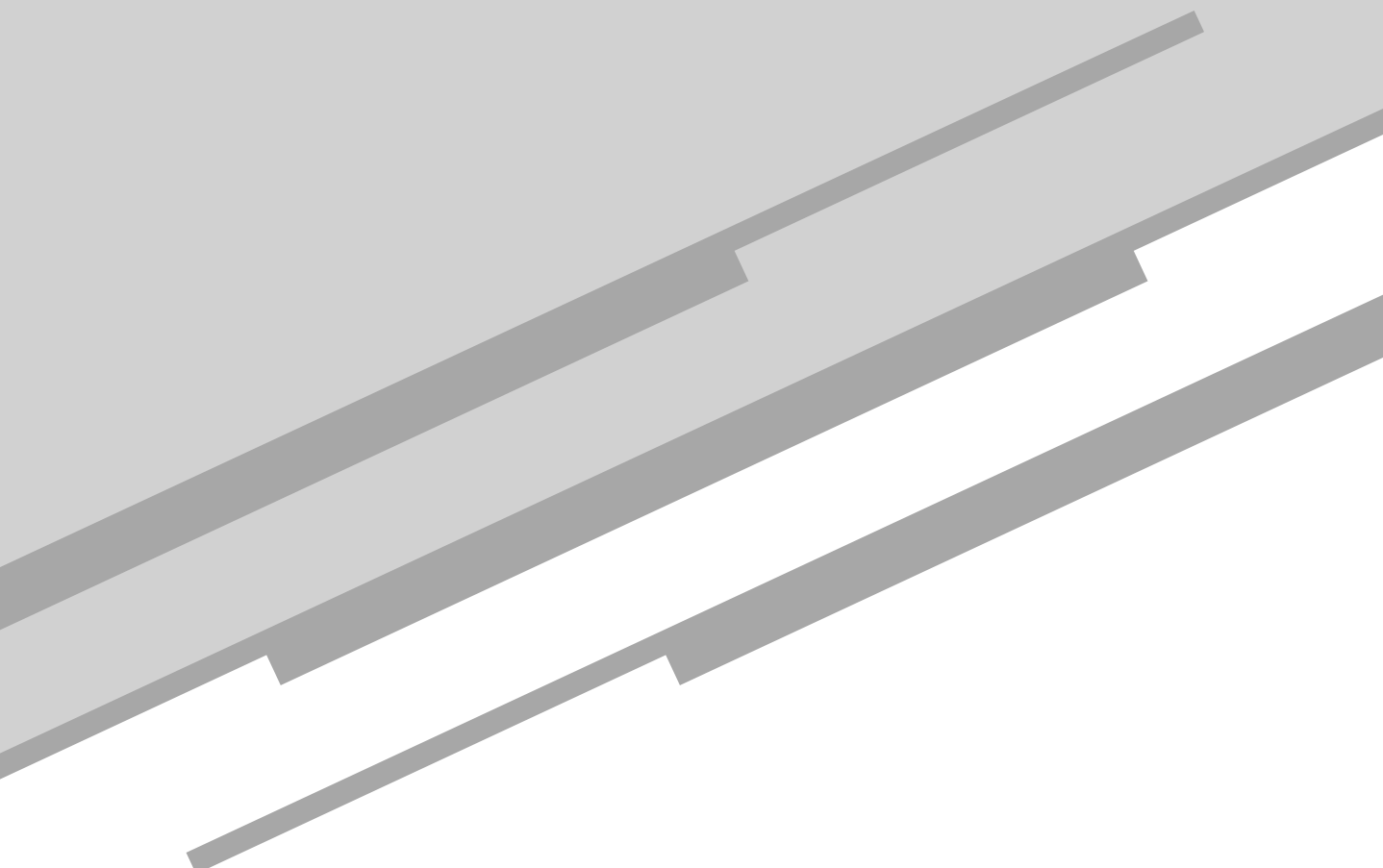
Há diversos registros de fichas de barro na Antiguidade e, de certa forma, havia uma técnica de débito e crédito para controle do patrimônio.

Há evidências de itens de controle e sistemas de mensuração e avaliação de bens em livros religiosos.

Durante a Idade Média, houve um progresso muito lento da Contabilidade, que refletia a redução da população.

Aula 5

História da Contabilidade – parte II



Meta

Conhecer a história da Contabilidade nas Eras Moderna e Contemporânea, identificando quem escreveu a importante obra sobre sistema contábil e reconhecendo como foi o desenvolvimento atual da Contabilidade.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. descrever a importância do Renascimento, relacionando-o com a Contabilidade;
2. reconhecer a importância, para a Contabilidade, da obra do frei Luca Pacioli com o método das partidas dobradas;
3. reconhecer a atual predominância da escola contábil norte-americana.

Introdução

Nesta aula, continuaremos a contar de forma resumida a história da Contabilidade. Desde o Renascimento, período de transição para a Era Moderna até a Era Contemporânea, com predominância da escola contábil norte-americana.

Na aula anterior, foi apresentada a origem da Contabilidade desde a Pré-História até a Antiguidade e a Idade Média.

Nesta aula, apresentamos a história da Contabilidade a partir da Era Moderna, com maior divulgação do método das partidas dobradas, até a era dos estudos científicos, caracterizados pelo empirismo e utilização de métodos quantitativos.

Apresentamos os principais aspectos da história da Contabilidade de acordo com a:

- Era Moderna, com destaque para o Renascimento e a obra do frei franciscano Luca Pacioli;
- Era Contemporânea ou dos tempos atuais do conhecimento científico por meio de pesquisas científicas.

Ressalta-se que, de acordo com o Ibracon (2007):

A contribuição da Itália para a Contabilidade moderna foi preponderante, desde sua constituição, com as teorias do frade franciscano e matemático Luca Pacioli, ainda no século XV. O reconhecimento da escrituração mercantil como forma de ocupação especializada também ocorreu na Itália (Veneza), onde, em 1581, foi constituído o primeiro Colégio de Contadores. A admissão só era permitida depois de o candidato completar aprendizado de seis anos como contador praticante e submeter-se a exame.

Contudo, a atividade de auditor encontrou campo fértil na Inglaterra mercantilista, controladora das rotas marítimas de comércio, onde floresciam grandes companhias comerciais e um sistema de impostos sobre o lucro dessas empresas. O êxito econômico transformou-a em grande potência no final do século XVII e berço da Revolução Industrial no século seguinte.

A seguir, apresenta-se a evolução da Contabilidade desde o Renascimento da Idade Moderna até a atual Idade Contemporânea.

Idade Moderna

Pré-história ± 4.000.000 a.C. / ± 4.000 a.C.	Idade Antiga ± 4.000 a.C./ 476 d.C.	Idade Média 476 d.C. / 1453	Idade Moderna 1453 / 1789	Idade Contemporânea 1789/ dias atuais
--------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------	------------------------------------------	-------------------------------------	----------------------------------------------------

Figura 5.1: Períodos da história.

A Idade Moderna é um período específico da história do Ocidente, caracterizada pelo Renascimento e pelas grandes navegações. Pode ser considerado um período de transição por excelência. Tradicionalmente, aceita-se o início estabelecido pelos historiadores franceses, ou seja, 29 de maio de 1453, quando ocorreu a tomada de Constantinopla pelos turcos otomanos, e o término com a Revolução Francesa, em 14 de julho de 1789.

A Idade Moderna, principalmente no Renascimento, com origem na Itália, é o período marcado pelo fim da Idade Média e por diversos acontecimentos no mundo das Artes, na Economia e nas nações, que proporcionaram um impulso significativo das Ciências Contábeis.

Houve um avanço extraordinário em muitos campos da ciência. O desenvolvimento da imprensa moderna atribuído a Johann Gutemberg (1450) é notório.

A arte foi impactada por meio de Leonardo da Vinci (1452-1519) e Michelangelo Buonarroti (1475-1564). Da mesma forma, o comércio mercantilista, com Cristóvão Colombo (1451-1506) e a descoberta do continente americano. A Astronomia, por Nicolau Copérnico (1473-1543), com a teoria do heliocentrismo. A Física, por Galileu (1564-1642) e Newton (1643-1727).

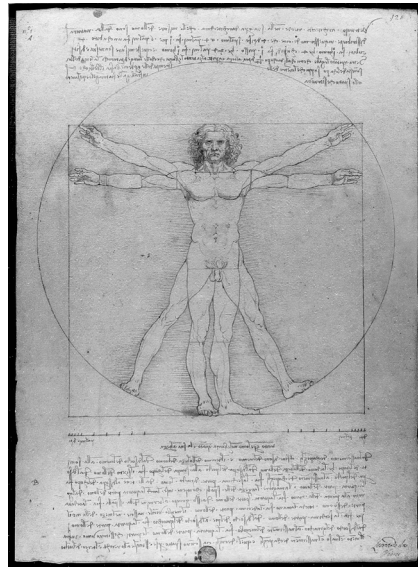


Figura 5.2: O homem vitruviano de Leonardo da Vinci.

Fonte: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Renascimento>

Atividade 1

Atende ao objetivo 1

Qual é a importância do Renascimento? Faça uma breve descrição e relacione com a Contabilidade.

Resposta comentada

De modo geral, houve um avanço na cultura, na sociedade, na economia, na política e na religião, caracterizando a transição do feudalismo para o capitalismo e significando uma ruptura com as estruturas medievais. O termo Renascimento é mais comumente empregado para descrever seus efeitos nas Artes, na Filosofia e nas ciências.

Em torno desse período, ocorreu a expansão do comércio, da atividade bancária e de empresas e instituições mais estruturadas. Esses fatos alavancaram a Contabilidade, que passou a ser estudada de forma científica, isto é, como ciência. É também denominada de era pré-científica da Contabilidade.



O período do Renascimento foi marcado por transformações em muitas áreas da vida humana, que assinalam o final da Idade Média e o início da Idade Moderna. Apesar de essas transformações serem bem evidentes na cultura, na sociedade, na economia, na política e na religião, caracterizando a transição do feudalismo para o capitalismo e significando uma ruptura com as estruturas medievais, o termo é mais comumente empregado para descrever seus efeitos nas Artes, na Filosofia e nas ciências.

Disponível em: <pt.wikipedia.org/wiki/Filosofia_do_Renascimento>.

Como mencionado anteriormente, a Contabilidade avança com o desenvolvimento da economia e, em consequência, do comércio, da indústria e das atividades bancárias.

A Contabilidade avançou, sendo que o grande marco foi em 1494, em Veneza, com a obra do frei franciscano Luca Pacioli, intitulada *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, na qual se distingue, para a história da Contabilidade, o *Tractatus de Computis et Escripturis*, método das partidas dobradas.

De acordo com Iudícibus & Marion (2002, p. 34), a obra consolida o método das partidas dobradas e expressa a causa-efeito do fenômeno patrimonial com os termos débito e crédito (esse método já era conhecido de Pacioli: era praticado no século XIII), quando os números indo-arábicos (0, 1, 2, 3,...) vieram substituir o sistema greco-romano (I, II, III, IV...).

Segundo o Ibracon (2007, p. 26), o frei Luca Pacioli (1445-1517), nascido em Sansepolcro, na Toscana, é considerado o pai da Contabilidade. Apesar da infância pobre, tornou-se professor de Matemática. Em 1470, na cidade de Veneza, escreveu sua primeira obra sobre Álgebra. Em 1494, publicou o livro *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, um tratado de Matemática, dedicado em parte à exposição do sistema de escrituração por partidas dobradas (*Tractatus de Computis et Scripturis*). O frade não é considerado o idealizador da técnica das partidas dobradas, mas o publicista do método, também conhecido como método de Veneza.

Sem dúvida, a obra do frei Luca Pacioli com a apresentação escrita do método de partidas dobradas contribuiu significativamente para a disseminação da técnica. A partir de então, muitos estudiosos passaram a realizar estudos sobre a Contabilidade ou sobre as escolas contábeis, conforme o desenvolvimento econômico e financeiro.



Figura 5.3: Frei Luca Pacioli.

Fonte: http://pt.wikipedia.org/wiki/Luca_Pacioli

O método das partidas dobradas parte da proposição de que, para todo débito, existe um crédito de igual valor, sendo que não existe débito sem crédito.

A forma de registrar o débito e o crédito é realizada através de razeonetes ou conta em T, haja vista a não existência de números negativos.

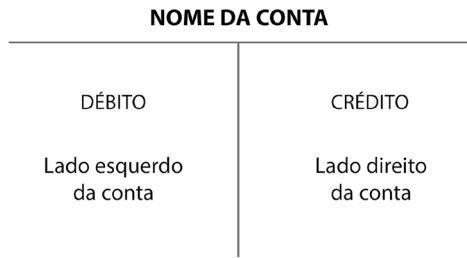


Figura 5.4: Razonete.

Por meio dos razonetes ou cálculos em forma de T, indicam-se aumentos de um lado e reduções de outro, e o saldo é resultante do que se diminui do lado de maior valor pelo de menor valor.

═══════════════════════════════════════════════════ **Atividade 2** ════════════════════════════════════════════════════

Atende ao objetivo 2

Tente imaginar a importância da publicação da obra do frei Luca Pacioli para quem realizava os registros contábeis e o número de pessoas que praticavam a Contabilidade.

Resposta comentada

Antes da publicação da obra do frei Luca Pacioli, todo o conhecimento contábil que se tinha era concebido de forma empírica, ou seja, os pais ensinavam aos filhos e estes passavam à geração seguinte. Somente

quem estava no meio e aprendia a prática é que conhecia o mecanismo e a dinâmica desses registros. Portanto, a prática contábil era restrita a um número pequeno de pessoas conhecedoras da Contabilidade.

Após a obra do frei Luca Pacioli, que abordou o método das partidas dobradas, houve uma ampliação da abrangência do conhecimento contábil para além dos comerciantes e mercadores, proporcionando a possibilidade de vários estudiosos elaborarem teorias como propostas de soluções de problemas presentes na época.

Fonte: Coelho e Lins, 2009, p. 126.



Com o desenvolvimento dos meios de imprensa e a difusão do método das partidas dobradas, processou-se a intensificação da difusão do conhecimento contábil, que, a partir do século XVI, conhece as primeiras obras dedicadas exclusivamente à escrituração. Iniciou-se nessa época a teorização da Contabilidade e muitos conceitos foram apresentados e analisados. Por essa época, 1586, surgia o livro do monge Angelo Pietra, *Indirizzo degli Economi*, e em diversas partes da Europa lançavam-se livros contábeis. A obra, que buscava razões para os conceitos e não apenas a exposição de uma forma de registrar fatos, deu início ao Período Pré-Científico. A Contabilidade florescera como disciplina adulta e completa nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras, que fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, mas foi a partir da Revolução Comercial dos séculos XVI e XVII que ela atingiu sua maturidade.

Fonte: Ibracon, 2007, p. 34.

O regime capitalista se consolida na Idade Moderna, permitindo maior desenvolvimento comercial e industrial, que favoreceu comerciantes, industriais e banqueiros e, em consequência, influenciou a evolução da Contabilidade.

Idade Contemporânea



Figura 5.5: Mundo contemporâneo.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1206712>

A Idade Contemporânea, também chamada de Contemporaneidade, é o período atual da história do mundo ocidental, iniciado a partir da Revolução Francesa (1789).

O século XVIII foi marcado pela 1ª Revolução Industrial, enquanto o século XIX, pela 2ª Revolução Industrial e desenvolvimento das indústrias dos mais diversos tipos. O século XX foi marcado pela 1ª Guerra Mundial, pela 2ª Guerra Mundial e pela expansão de empresas multinacionais, ascensão e estagnação de economias e o processo de integração econômica do planeta (ou globalização). Neste cenário, os Estados Unidos se tornam a primeira potência mundial com o maior mercado de valores mobiliários.

No século XXI, há crises financeiras de um lado e, de outro, se intensifica o processo de globalização com os blocos econômicos, o avanço da tecnologia da informação e os transportes mais baratos.

Neste contexto, alguns estudos classificam a Contabilidade como a Era Científica e a Era das Corporações, que se inicia no século XIX e continua até hoje.

É no período contemporâneo que a Contabilidade se desenvolve como ciência contábil por meio de estudos sistematizados e científicos.

Diversos fatos contribuíram para o desenvolvimento da Ciência Econômica, da Ciência Administrativa e das Ciências Contábeis. Entretanto, destacam-se a Revolução Industrial e a estrutura societária das grandes corporações, notadamente, as Sociedades Anônimas por Ações ou S.A.

A Contabilidade desta era é significativa também devido à obra *La Contabilità Applicata Amministrazioni Private e Pubbliche* de Francesco Villa, Áustria. Esse tratado é considerado, pelos autores italianos, o demarcador do início da fase em que a Contabilidade se afirma como ciência.

Atividade 3

Atende ao objetivo 3

Como ocorreu a transição da Contabilidade europeia para a norte-americana?

Resposta comentada

A Contabilidade passou a ser requerida por um número maior de usuários externos. A figura dos investidores em ações passou a exigir uma variedade maior de informações contábeis.

A Contabilidade de custos e a gerencial se desenvolvem na medida em que progredem as corporações e organizações. A forma rudimentar de controle e registros dos proprietários passa a ser realizada de forma cada vez mais sofisticada por gestores, em especial, os *controllers*. A antiga técnica de apuração de estoques passou para a gestão gerencial profissional.

A escola italiana e a europeia de Contabilidade não acompanharam as mudanças decorrentes da mudança da manufatura para produtos industrializados, do novo modo de produção, da nova divisão de trabalho e dos novos investidores.

De forma diferente, as corporações dos Estados Unidos e os procedimentos de auditoria e de gestão acompanham de forma prática as mudanças organizacionais. Dessa forma, denominam-se de escola norte-americana as teorias desenvolvidas nos Estados Unidos para se adequarem à prática ou realidade econômica, financeira e contábil.



Figura 5.6: Estados Unidos da América.

A figura seguinte apresenta as principais diferenças entre as práticas que favoreceram o crescimento da Contabilidade nos Estados Unidos e as restrições sofridas na Europa.

Questões	Estados Unidos	Europa
Territoriais	País de dimensões continentais	Países de reduzido tamanho
Sociais	País novo, recém-descoberto, com muito por fazer e construir	Países antigos com estruturas econômicas já formadas
Políticas	Não enfrentou grandes destruições em seu território O contexto político favoreceu o crescimento da indústria	Passou por duas grandes guerras (foi destruída e reconstruída por duas vezes)
Educacionais	Ênfase na resolução de problemas das empresas e necessidades informacionais dos investidores	Ênfase no culto aos grandes pensadores e nas questões teóricas que evidenciavam a Contabilidade como ciência
Econômicas	Constituição de grandes empresas e mercado de valores estruturado Grandes investimentos externos	Por conta das duas guerras, houve interrupção de seu crescimento

Figura 5.7: Aspectos que favoreceram o crescimento da Contabilidade norte-americana.

Fonte: Coelho e Lins, 2009, p. 134.

O que se observa é o avanço maior de estudos científicos nos Estados Unidos relativos às diversas ciências, inclusive ao meio empresarial, em detrimento com as restrições das guerras na Europa e, em consequência, interrupções de seu crescimento.

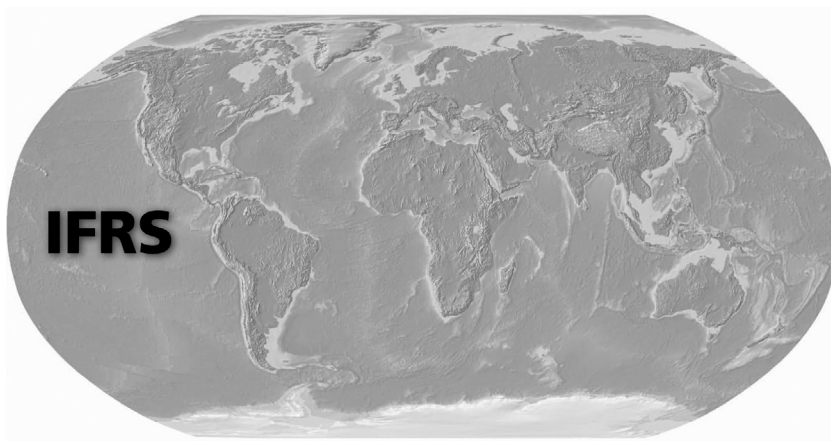


Figura 5.8: IFRS no mundo.

Todavia, a Comunidade Europeia responde com o crescimento da economia por meio de bloco econômico e, em consequência, há uma crescente necessidade da linguagem dos negócios se tornar homogênea. Nesse contexto, o atual IASB – Internacional Accounting Standard Board – foi constituído, na década de 1970, a fim de emitir normas de Contabilidade com aceitação mundial.

Apesar do significativo processo de normatização da Contabilidade nos Estados Unidos por meio do FASB – Financial Accounting Standard Board –, houve diversos escândalos e fraudes contábeis que questionaram a eficácia das normas emitidas.

Já as normas do IASB são mais exequíveis e houve esforços para a convergência mundial. Como consequência, muitos países de diferentes continentes adotaram a implementação das IFRS – Internacional Financial Reporting Standards –, sinônimo de normas internacionais de Contabilidade.

A Contabilidade, que até o século XX era local, passa, a partir do século XXI, a ser internacional, por meio da adoção e implementação das IFRS.

As Ciências Contábeis se desenvolvem com o aumento de publicações científicas e de estudos mais sofisticados, com técnicas e métodos quantitativos. Assim, muitos fenômenos são explicados e é possível prever a realidade.

A perspectiva é o maior desenvolvimento da tecnologia da informação, a aproximação de blocos econômicos e empresas que gerem melhores produtos a preços menores.

Conclusão

O frei Luca Pacioli não era contador e não publicou a primeira obra sobre a Contabilidade e o método das partidas dobradas. Foi, sim, matemático e pioneiro em publicar a obra sobre Álgebra e a abordagem desse método.

A Contabilidade europeia, principalmente a italiana, passou por diversas estagnações, enquanto a Contabilidade dos Estados Unidos teve forte progresso no âmbito gerencial, investidores e credores externos.

A Contabilidade como linguagem dos negócios avança na medida em que os negócios progridem, e o desenvolvimento das atividades empresariais impactam a evolução da Contabilidade.

As Idades Moderna e Contemporânea são períodos específicos da história do mundo ocidental e impactaram as ciências. Com a Contabilidade não foi diferente. Houve e há avanços em teorias contábeis para explicar fenômenos cada vez mais complexos.

Atividade final

Atende aos objetivos 1, 2 e 3

Relacione os eventos de 1 a 6 com as respostas da última coluna.

1	Frei Luca Pacioli	Normas Internacionais de Contabilidade
2	Evidenciação das grandes corporações	Predominância da escola norte-americana
3	Era científica contábil	Avanço significativo nas Artes e ciências
4	Renascimento	Considerado o pai da Contabilidade moderna
5	Homogeneidade da linguagem de negócios	Estudos sistematizados científicos contábeis
6	Ensino atual de Ciências Contábeis	Atendimento aos investidores

Resposta comentada

5, 6, 4, 1, 3 e 2.

Luca Bartolomeo de Pacioli, mais conhecido como frei Luca Pacioli, foi um frade franciscano e célebre matemático italiano, podendo ser considerado o pai da Contabilidade moderna.

No que diz respeito à evidenciação das grandes corporações, elas elaboram e divulgam informações contábeis em forma de relatório, demonstração etc. para o atendimento aos investidores, que possuem diferentes necessidades informacionais.

A era científica contábil tem relação com a Era Contemporânea, também conhecida como Era Científica, que se caracteriza por estudos sistematizados científicos contábeis, bem como estudos científicos em diversas áreas do conhecimento.

O período do Renascimento é caracterizado pelo avanço significativo nas Artes e ciências diversas, inclusive as Ciências Contábeis por meio da publicação do método das partidas dobradas pelo frei Luca Pacioli.

Uma maior homogeneidade da linguagem dos negócios é proporcionada pela adoção das normas internacionais de Contabilidade, conhecidas como IFRS, emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

O ensino atual de Ciências Contábeis possui grande influência e predominância da escola norte-americana, dos Estados Unidos da América, em diversos países, inclusive no Brasil.

Resumo

O Renascimento da Idade Moderna alavanca diversas transformações no campo das Artes, da Filosofia e das diversas ciências da Europa, notadamente na Itália, em torno das cidades italianas de Gênova e Florença.

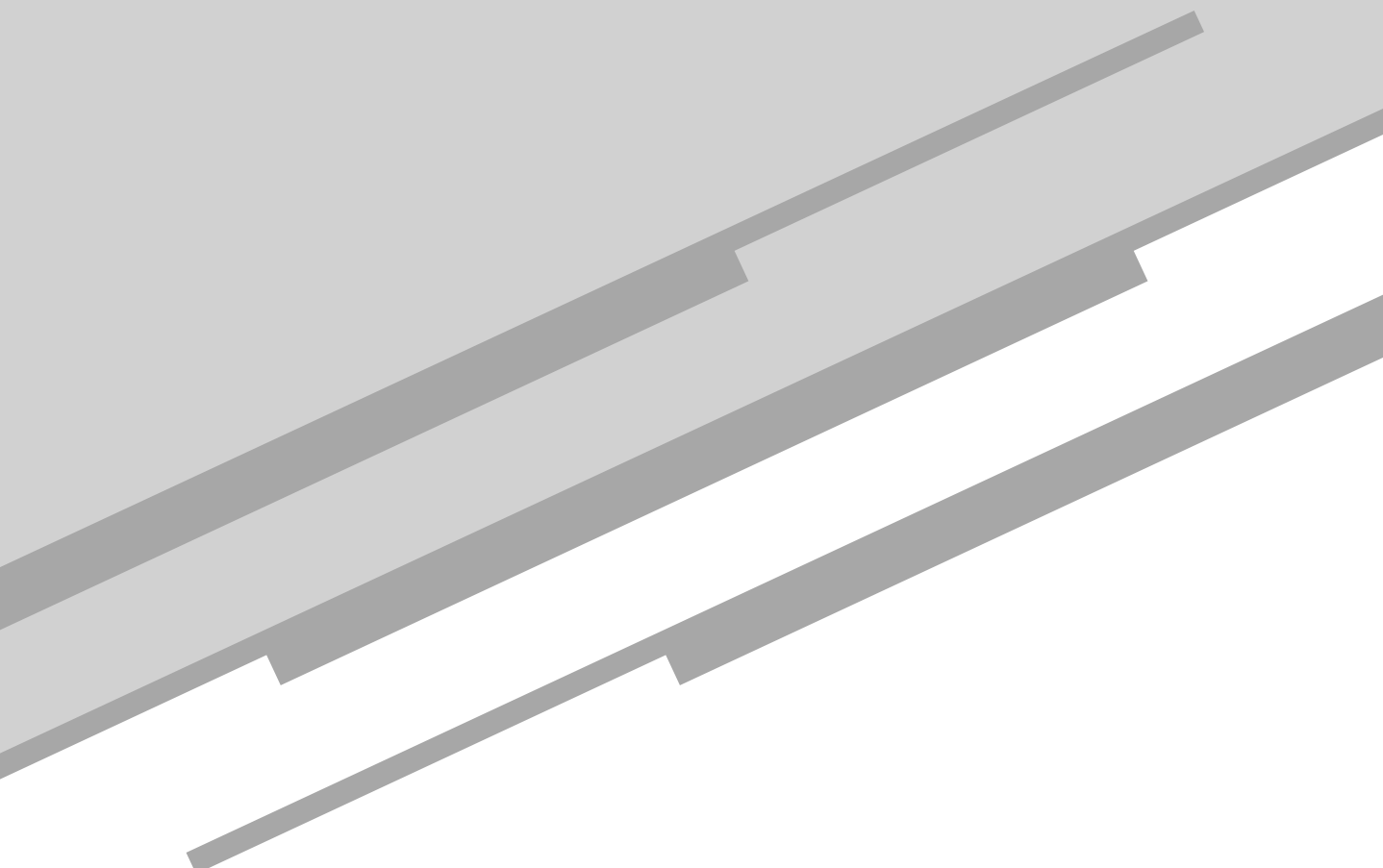
Para a Contabilidade, há um fato marcante devido à obra do frei Luca Pacioli sobre Matemática e, especificamente, o capítulo dedicado à exposição do sistema de escrituração por partidas dobradas (*Tractatus de Computis et Scripturis*). A obra divulga a técnica contábil e abrange um número maior de profissionais da Contabilidade. Os estudos contábeis se iniciam de forma científica com teorias, a fim de retratar as práticas adotadas.

A era atual é caracterizada, de um lado, por guerras e crises e, de outro lado, por avanço científico em diversos campos do conhecimento. A Contabilidade, tanto para usuários externos quanto para usuários internos, é fortemente desenvolvida nos Estados Unidos e ensinada em diversos países, de acordo com a denominada escola norte-americana.

Entretanto, a Contabilidade no mundo cada vez mais globalizado e competitivo avança para os padrões contábeis internacionais, que são adotados em mais de uma centena de países. Assim, a linguagem dos negócios passa a ser mais homogênea.

Aula 6

Escola do pensamento contábil – parte I



Metas

Apresentar as escolas do pensamento contábil, mostrar como ocorreu a evolução da escola do pensamento contábil na Itália e destacar as principais escolas italianas de Contabilidade.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. identificar as escolas do pensamento contábil de acordo com o país de origem;
2. reconhecer as características das escolas italianas de Contabilidade;
3. identificar os principais autores das escolas italianas.

Introdução

Nesta aula, são apresentadas as doutrinas que representam a opinião e o ensinamento de autores e estudiosos da Contabilidade, bem como o conteúdo de obras escritas, como princípios, normas e regras que norteiam determinada escola do pensamento contábil. Destacam-se as doutrinas da escola italiana.

Os estudos sobre a Contabilidade e o seu objeto de investigação direcionam para doutrinas que caracterizam determinada escola do pensamento contábil.

A história ocidental da Contabilidade ressalta a Itália como centro de estudos contábeis, principalmente após o século XV, com a obra do frei Luca Pacioli, que deu origem às escolas de pensamento contábil italianas, de acordo com os estudiosos e autores de obras da época.

Após a Itália, destacam-se ainda, na Europa, a França e a Alemanha, com as escolas francesa e alemã, respectivamente.

Já a era atual é caracterizada por estudos científicos desenvolvidos nos Estados Unidos, que determinaram a escola norte-americana ou americana, com influências do ensino contábil na Europa, na Ásia, na Austrália, no Brasil e em diversos países de língua inglesa.



Figura 6.1: Expansão das escolas através do critério de influência.

Fonte: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC, 2010).

O Brasil teve influência de diversas escolas contábeis, de acordo com o período em que as obras foram publicadas. Os estudos tiveram início na Itália; no entanto, não há uma ordem cronológica, porque algumas escolas foram desenvolvidas em períodos concomitantes. Após a escola italiana, seguem: a francesa, a alemã, a norte-americana e as novas escolas de pensamento contábil italianas.

As escolas do pensamento contábil serão apresentadas em duas partes. Na primeira, são apresentadas as principais escolas italianas, quais sejam:

- contista,
- administrativa,
- personalista,
- controlista.

Na segunda parte, serão abordadas as escolas:

- francesa;
- alemã;
- norte-americana, ou americana, ou estadunidense.

Escolas do pensamento contábil

É importante destacar que são abordadas as principais e não todas as escolas do pensamento contábil. Seu número e sua denominação diferem de acordo com autores pesquisados. Por exemplo, Schmidt; Santos (2008) apresentam dez escolas; Ribeiro Filho; Lopes; Pederneiras (2009), sete; e Coelho; Lins (2010), doze:

A **Figura 6.2** apresenta diversas escolas do pensamento contábil por país e por período, de acordo com a Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, isto é, um estudo de Portugal, que foi adaptado com o período ou século de ocorrência para facilitar a compreensão da evolução das escolas de pensamento contábil.

País	Itália	França	Alemanha	Estados Unidos
Denominação	Escolas italianas	Escolas francesas	Escolas alemãs	Escolas americanas
Período/Século	XV ao XIX	Final do XIX	Final do XIX/ início do XX	XX e XXI
Escolas	Contista Administrativa Personalista Escola controlista	Escola matemática Escola neocontista ou positivista	Escola Economo- -lógica Escola orgânica	Escola pragmática Escola lógico- -dedutiva Escola positiva

Figura 6.2: Principais escolas do pensamento contábil.

Fonte: Adaptado de Apotec, 2010.

Ressalta-se que há diferentes números de escolas de pensamento contábil, bem como diferentes denominações. Não iremos abordar todas as escolas ilustradas na **Figura 6.2**, mas as principais: italiana, francesa, alemã e norte-americana.

Os estudiosos são apresentados na **Figura 6.3**, de acordo com o critério geográfico.

Autores das diferentes escolas de Contabilidade			
Italianos	Franceses	Alemães	Americanos
Luca Pacioli			Charles Sprague
Francesco Villa			William Andy Paton
Francesco Marchi			Ananias Charles Littleton
Giuseppe Cerboni	Jean Dumarchey	Eugene Schmalenbach	Maurice Moonitz
Giovanni Rossi		Fritz Schmidt	Raymond Chambers
Fabio Besta			Richard Mattessich
Pietro D'Alvise			Lawrence Robert Dicksee
Gino Zappa			
Vincenzo Masi			

Portugueses	Espanhóis	Brasileiros	
Jaime Lopes de Amorim	José Fernandez Pirla	Francisco D'Auria	
António José Sarmento		Frederico Hermann Junior	
Gonçalves da Silva		Francisco Boucinhas	
Rogério Fernandes Ferreira		Antonio Lopes de Sá	

Figura 6.3: Autores de diferentes escolas do pensamento contábil.
 Fonte: Apotec, 2010.

Atividade 1

Atende ao objetivo 1

Como são denominadas as escolas de pensamento contábil, de acordo com o respectivo país de origem?

Resposta comentada

As escolas do pensamento contábil, de acordo com o país de origem dos estudos, são:

- escola italiana,
- escola francesa,
- escola alemã,
- escola norte-americana ou americana.



Os europeus formaram suas escolas procurando conhecer as relações que guiavam as mutações dos bens.

Desde o início do século XX, estiveram conscientes de que os registros eram apenas instrumentos de memória e que isoladamente pouco representavam. Estudaram fenômenos, partindo de observações, e consideraram a escrita contábil apenas como um conjunto de “memórias de acontecimentos”.

Tiveram divergências quanto à natureza dos objetos de investigação (e foi isso que caracterizou as correntes científicas), mas, no desenvolvimento da matéria, foram extraordinários em construções coerentes de óticas sobre a realidade patrimonial.

A cultura contábil se formou em torno de gênios que seguiam ordens lógicas e usavam suas privilegiadas inteligências (como aconteceu na Química, na Física, na Biologia, na Matemática, no Direito, na Sociologia; em suma, em todos os ramos do conhecimento humano).

Fonte: Sá, 2001.



Figura 6.4: Mapa da Itália.

Escolas italianas

Na Veneza de 1492, a obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, do frei Luca Pacioli, refere-se ao marco de estudo contábil, divulgando o método das partidas dobradas no capítulo “Tractatus de Computis et Escripturis”. Pode-se considerar que esse estudo foi pioneiro na determinação da primeira escola do pensamento contábil na Itália.

A partir do século XV, foram desenvolvidos trabalhos de contabilidade mais elaborados. A finalidade e o objeto de estudo contábil se diferenciavam e, portanto, diversas escolas de Contabilidade surgiram para fins de doutrinas da Ciência Contábil.

Foi no século XIX que a Contabilidade passou a ser vista como ciência, e duas novas escolas italianas formaram-se no século XX: escola aziendalista e patrimonialista.

A seguir, apresentam-se as principais escolas com origem na Itália.

Escola contista

A primeira escola do pensamento contábil é conhecida como contista, devido à referência da apuração das contas a receber e a pagar utilizadas para a escrituração.

A obra do frei Luca Pacioli deu origem a essa escola no século XV. Entretanto, no século XVIII, a escola contista teve desenvolvimento por estudiosos franceses.

Em 1675, Jacques Savary divulgou o trabalho sobre a teoria geral das contas.

Em 1795, o pesquisador Edmund Degranges publicou a teoria das cinco contas:

1. mercadorias,
2. dinheiro,
3. efeitos a receber,
4. efeitos a pagar,
5. lucros e perdas.

Essas cinco contas representam o negociante com lançamentos a débito e a crédito. A escrituração e as técnicas de registro ocorriam de acordo com o sistema de contas.

Segundo Schmidt; Santos (2008, p. 19):

O contismo, centrado no problema de evidenciar os saldos das contas a receber e a pagar, e seguindo os princípios ditados pelos primeiros trabalhos escritos sobre técnicas comerciais, seguiu a regra de: quem recebe deve e quem entrega tem em haver. As contas, na realidade, representam o conjunto de débitos e de créditos que uma pessoa tem em relação à outra.

As contas a receber e a pagar, com o desenvolvimento da teoria das contas, ao longo dos anos, uniram-se a várias outras contas, representando os valores e outros bens, como dinheiro, mercadorias, etc. Sua movimentação seguia os mesmos princípios ditados para as contas a receber: eram debitadas quando aumentavam e creditadas quando diminuía. Por outro lado, as contas do passivo deveriam funcionar de forma equivalente à movimentação de contas a pagar, ou seja, aumentavam com créditos e diminuía com débitos.

Em seguida, foi criada a conta capital, que consolidou o princípio contábil da entidade, que separa a figura do sócio pessoa jurídica da pessoa física.

Os principais estudiosos desta escola são: Luca Pacioli, Jacques Savary e Edmundo Degrange.

Escola administrativa



Figura 6.5: Lombardia.

Em 1840, surgiu a escola administrativa, que trata da administração das *aziendas*. É também denominada de Escola Lombarda, por ter sido desenvolvida na Lombardia, região norte da Itália, sendo o principal autor Francesco Villa, com a obra *La contabilità applicata alle amministrazione private e pubbliche*.

Nessa escola, as contas deixam de ter caráter pessoal e passam para a escrituração contábil com base nos registros administrativos e econômicos para fins de controle de gestão.

Segundo Schmidt; Santos (2008, p. 28):

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

Os estudos de Francesco Villa eram voltados para as empresas comerciais, manufatureiras, agrícolas e, inclusive, para as atividades públicas.

Os principais autores desta escola são: Francesco Villa e Antonio Tonzig.

Escola personalista



Figura 6.6: Região da Toscana, Itália.

Durante a segunda metade do século XIX, em 1867, teve origem a escola personalista, também conhecida como contabilidade logismo-gráfica, jurídico-personalista ou toscana.

A denominação desta escola diz respeito à teoria de contas com identificação de pessoas.



O termo *logismográfica* é derivado de logismografia. *Logimos* equivale à conta e *Graphein* à grafia ou escrita. O resultado é a grafia das contas ou escrituração das contas.

Em 1872, o termo logismografia e o sistema de escrituração contábil foram divulgados pelo professor Giuseppe Cerboni no XI Congresso Italiano de Cientistas e, em 1876, ao trabalhar na Contadoria Geral da Itália, o sistema teve significativa divulgação, sendo aplicado na Contabilidade Pública do Tesouro Italiano.

O autor Francesco Marchi construiu a teoria das contas personalistas, que eram classificadas como:

1. contas do proprietário;
2. contas dos gerentes ou administradores;
3. contas dos agentes consignatários;
4. contas dos correspondentes, que incluem contas patronais, contas dos gerentes e contas pessoais ou dos correspondentes. Representam devedores e credores e as relações com terceiros.

A personificação das contas é justificada pelo fato de que qualquer operação administrativa inerente à gestão de qualquer entidade assume relevância jurídica em virtude de crédito e débito que provoca. Não se trata de esquecer o aspecto econômico de qualquer operação, mas é a substância jurídica que se torna relevante, de modo que a conta que recebe os valores inerentes ao fato administrativo deve ser da pessoa responsável pela transação (SCHMIDT & LINS, 2008, p. 35).

A escola de pensamento contábil personalista foi criticada por Fábio Besta, que argumentou falhas, como englobar toda a administração da entidade e tratar de forma igual todos os tipos de empresa.

Os principais autores desta escola são: Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi.

Escola controlista



Figura 6.7: Veneza, Itália.

Em 1880, surgiu a escola controlista, também conhecida como veneziana, com a publicação da obra *La Ragioneria*, de Fábio Besta. Segundo essa escola, a Contabilidade era vista como a ciência do controle econômico, sendo que o patrimônio é o somatório de valores positivos do ativo (representado por bens e direitos) e negativos do passivo (representado por dívidas). As contas se classificavam em dois grupos:

1. principais – dos bens patrimoniais,
2. derivados – dos itens patrimoniais e suas variações.

A Contabilidade passou a ser entendida por meio da abordagem econômica, isto é, análise da riqueza de uma entidade, bem como da variação da riqueza. A base de conhecimento está voltada para a administração econômica das entidades. Há o processo de controle em todas as fases de geração de riqueza da entidade por meio de três tipos de controle:

1. controle antecedente – que é determinado de forma prévia, por meio de contratos, inventários etc.;
2. controle concomitante – que é realizado no momento em que se controla quem exerce o comando, como consulta a documentos, fichas etc;
3. controle subsequente – que é feito após os fatos ocorridos, por meio de relatórios, balanços e demonstrações contábeis.

Destaca-se que os três tipos de controle são realizados de forma integrada.

Os principais estudiosos da escola controlista são: Fábio Besta, Pietro D'Alvise, Vittorio Alfieri e Carlo Ghidiglia.

Algumas considerações

Cabe comentar que a escola controlista dominou durante um bom período até a divulgação de estudos de Gino Zapa, com a ideia de unidade de gestão ou de negócio e a adoção dos termos **azienda** e aziendalismo, que deu origem a uma nova escola do pensamento contábil – escola aziendalista.

Após a escola aziendalista, surgiu a apresentação da escola patrimonialista, realizada por Vincenzo Masi em 1923 e a publicação do estudo “A contabilidade como ciência do patrimônio” em 1926. O foco é a essência econômica em vez da forma jurídica da transação.

Diversos autores tiveram influência das escolas italianas mais recentes, como exemplos em Portugal: Jaime Lopes de Amorim, António José Sarmento, e Gonçalves da Silva; enquanto, no Brasil: Francisco D'Auria, Frederico Hermann Junior, Francisco Boucinhas e Antonio Lopes de Sá.

Entretanto, a escola atual predominante é a dos Estados Unidos da América ou norte-americana, que é significativamente disseminada pela FEA/USP no Brasil.

Conclusão

Antes da obra do frei Luca Pacioli, a Contabilidade se desenvolvia de forma lenta e gradual. No século XV, após a publicação e divulgação de sua obra com o método das partidas dobradas, a contabilidade passou a ser mais acessível aos praticantes do trabalho contábil, bem como aos estudiosos e professores de Contabilidade.

Azienda

De origem italiana, não tem correspondente em português. Algumas vezes, é considerada como empresa; outras vezes, como negócio.

Dessa forma, estudiosos passaram a elaborar e a desenvolver teorias e doutrinas que são conhecidas como escola do pensamento contábil, com maior desenvolvimento a partir do século XVIII.

Alguns estudiosos referem-se a esse longo período como a era da estagnação contábil, devido ao lento desenvolvimento de novas publicações de estudos contábeis para fins científicos.

Destaca-se a Itália como o país de origem das primeiras escolas do pensamento contábil: a contista, a administrativa, a personalista e a controlista. Ainda outras duas escolas foram desenvolvidas no início do século XX: a aziendalista e a patrimonialista.

Atividade final

Atende aos objetivos 2 e 3

Relacione os itens 1 a 6 de acordo com os principais conteúdos da tabela seguinte.

1. Escola contista
2. Escola administrativa
3. Escola personalista
4. Escola controlista
5. Escola aziendalista
6. Escola patrimonialista

Item	Característica principal	Autores principais
	Teoria das contas	Luca Pacioli, Jacques Savary e Edmundo Degrange
	Relação da administração econômica com a Contabilidade	Francesco Villa e Antonio Tonzig
	Teoria de contas com identificação de pessoas	Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi
	Contabilidade como ciência do controle econômico	Fábio Besta, Pietro D'Alvise, Vittorio Alfieri e Carlo Ghidiglia
	Unidade de gestão	Gino Zapa
	Contabilidade como ciência do patrimônio	Vincenzo Masi

Resposta comentada

A ordem da numeração das colunas ficou da seguinte forma: 1, 2, 3, 4, 5 e 6. Veja a explicação a seguir.

A primeira escola do pensamento contábil, conhecida como contista, relaciona-se com a teoria das contas. No início, eram duas contas: a receber e a pagar. Em seguida, cinco contas, com acréscimo das contas: mercadorias, dinheiro, lucro e perdas. Por último, o acréscimo da conta capital. Os principais autores são o italiano Luca Pacioli e os franceses Jacques Savary e Edmundo Degrange.

A escola administrativa relaciona a administração econômica com a Contabilidade, com ênfase no princípio econômico (produzir ou não produzir) em vez de a técnica do registro contábil. Os principais autores são: Francesco Villa e Antonio Tonzig.

A escola personalista relaciona a teoria de contas com identificação de pessoas, quais sejam: proprietário, gerentes ou administradores, agentes consignatários e correspondentes. Os principais autores são: Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi.

A escola controlista tem como foco o estudo da Contabilidade como ciência do controle econômico. O controle integrado é realizado de três formas: antecedente, concomitante e subsequente. Os principais autores são: Fábio Besta, Pietro D'Alvise, Vittorio Alfieri e Carlo Ghidiglia.

Há mais duas escolas italianas do século XX: a escola aziendalista, que tem como foco a Contabilidade e a unidade de gestão, que surgiu com Gino Zapa; e a escola patrimonialista, que trata a Contabilidade como ciência do patrimônio, sendo Vincenzo Mazzi o principal autor.

Resumo

A obra do frei Luca Pacioli, no século XV, foi um marco para a Contabilidade. Após a publicação do método das partidas dobradas, a prática contábil foi mais divulgada e teve início a publicação de diversos estudos com base em doutrinas que caracterizam determinada escola do pensamento contábil.

As primeiras escolas do pensamento contábil tiveram origem na Itália e são conhecidas como escolas italianas. As principais são: contista, administrativa, personalista e controlista.

A escola contista refere-se às contas a receber e a pagar e, mais tarde, surgiu a teoria das cinco contas, que abrangia as contas mercadorias, dinheiro, lucros e perdas.

A escola administrativa aborda a relação entre administração econômica e Contabilidade.

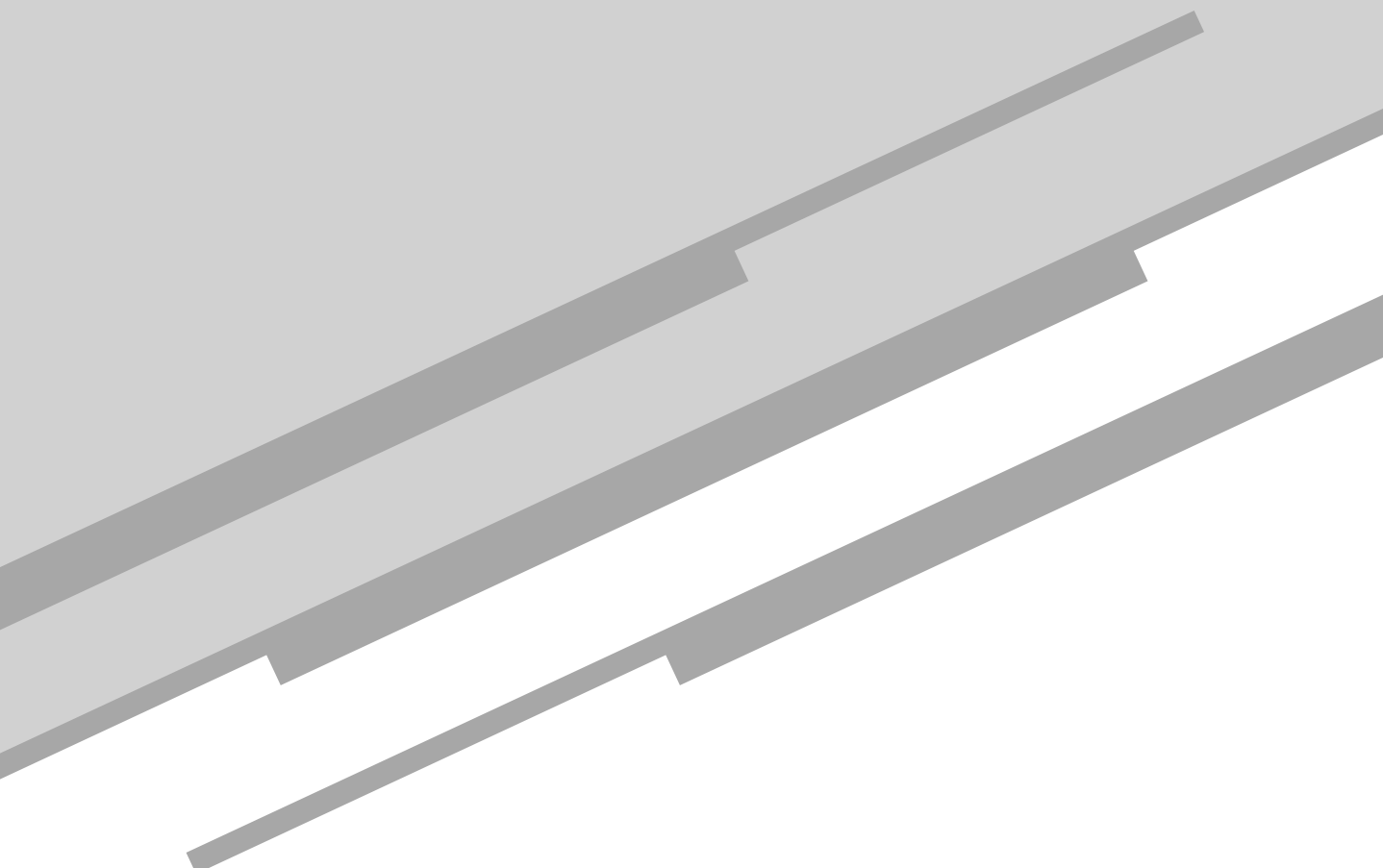
A escola personalista trata da personificação das contas. Em outras palavras, as contas deveriam ser abertas a pessoas verdadeiras, físicas ou jurídicas, e o dever e o haver representavam débitos e créditos das pessoas das contas.

A escola controlista representa o processo de controle em todas as fases do empreendimento: antes, concomitante e após o fato. Conhecida pela importância do controle por meio da escrituração contábil.

Outras escolas italianas recentes são: aziendalista e patrimonialista. Entretanto, a escola atualmente predominante é a escola norte-americana, dos Estados Unidos, que será foco de estudo da próxima aula.

Aula 7

Escola do pensamento contábil – parte II



Metas

Apresentar as escolas do pensamento contábil francesa, alemã e norte-americana e mostrar as características principais de cada escola.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. reconhecer as características das escolas francesa, alemã e norte-americana de Contabilidade;
2. identificar os principais autores dessas escolas.

Introdução

Nesta aula, continuaremos a apresentar as doutrinas que norteiam as escolas do pensamento contábil. Destacam-se as escolas francesa, alemã e estadunidense ou norte-americana.

Após as escolas italianas, destacam-se ainda, na Europa, a França e a Alemanha, com as escolas francesa e alemã, respectivamente.

Neste século, os estudos científicos desenvolvidos nos Estados Unidos caracterizam a escola norte-americana, com forte influência do ensino contábil no Brasil e em diversos outros países.

Nesta aula, as escolas do pensamento contábil apresentadas são:

- francesa,
- alemã,
- norte-americana ou americana ou estadunidense.

Escola francesa



Figura 7.1: França.

Fonte: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Ficheiro:Fr-map.png>.

A escola francesa de Contabilidade surgiu em oposição à escola personalista das contas. As contas não deveriam ser abertas em nome de pessoas, mas sim com base no valor. Foi a partir do valor das contas que teve origem a escola francesa.

Alguns estudiosos apontam uma única escola de pensamento contábil francesa: a escola neocontista, também denominada moderna escola francesa, que diz respeito à nova teoria das contas.

Outros estudiosos evidenciam duas escolas do pensamento contábil francesas:

- escola matemática,
- escola neocontista.

Consideraremos rapidamente a escola matemática e, de forma mais consistente, a escola neocontista.

Escola matemática

Para esta escola, a Contabilidade era denominada contabilidade pura, em virtude de ser uma ciência matemática na essência e nos métodos.

A escola matemática defendeu a ideia de que a Contabilidade não seria uma ciência social, como julgavam as outras escolas, mas uma ciência baseada na Matemática, como a Engenharia ou a Física. Ela via os valores numéricos das contas não como realidades físicas, mas como entes abstratos, que podiam referir-se não só a empresas, mas a qualquer outra realidade. Isso explicava como é possível somar valores de realidades físicas diferentes como, por exemplo, o valor da conta caixa com o valor da conta de estoques (WIKIBOOKS).

A Contabilidade seguia uma equação matemática com base no seguinte: uma conta tem dever, a outra tem haver e a soma dos débitos é igual à soma dos créditos.

É interessante observar que, para os autores da escola matemática, todos os itens passíveis de registro contábil não necessariamente caracterizam valores econômicos ou valores em moeda (real, dólar etc.), mas grandezas de qualquer espécie, como quilos, dezenas etc.

Embora Giovanni Rossi seja considerado autor da escola personalista, ele foi o primeiro autor a apresentar estudos sobre a concepção matemática das contas. A escola matemática relaciona-se com a escola francesa devido à colaboração do francês Pierre Garnier com a obra *La Comptabilité*.

Escola neocontista

A escola neocontista teve origem como movimento contrário à escola personalista. Lembramos que a escola personalista das contas enfatizava as relações jurídicas entre proprietário, gerente ou administrador e consignatário.

A escola neocontista é caracterizada pela importância da apuração dos saldos das contas como elemento fundamental da Contabilidade. O neocontismo, ou nova teoria das contas, tem o valor das contas como principal base para a Contabilidade.

Essa escola defende que a Contabilidade tem por objetivo evidenciar o ativo, o passivo e a situação líquida das entidades. Assim, as contas referem-se aos valores dos ativos (contas positivas), passivos (contas negativas) e diferenciais (contas abstratas ou situação líquida).

A equação contábil é expressa no balanço, sendo Ativo (A) igual ao Passivo (P) mais ou menos a Situação Líquida (SL) ou:

$$A = P \pm SL$$

A disposição das contas no balanço deve ter como base, para o ativo, o grau de disponibilidade; para o passivo, o de exigibilidade.

Essa escola teve grande importância devido à segregação entre o passivo e a situação líquida e à equação básica do balanço.



Figura 7.2: Balanço.

As contas do balanço devem ser iguais à soma dos valores referentes ao débito, que é igual à soma das importâncias referentes ao crédito.

Em consequência, um débito corresponde sempre a um crédito de igual valor. Assim, as contas do ativo são debitadas pelo valor inicial e pelos aumentos, e creditadas pelas diminuições; enquanto nas contas passivas ocorre exatamente o contrário – são creditadas pelo valor inicial e pelos aumentos, e debitadas pelas diminuições.

Segundo Schmidt; Santos (2008, p. 101), a escola neocontista concentrou-se na chamada Teoria Materialista ou Positivista das Contas, pois, para a maioria dos seus adeptos, a principal função da Contabilidade se resumia à revelação patrimonial, ocupando-se principalmente dos processos de classificação e de registro das contas em detrimento dos aspectos econômico-administrativos dos eventos registrados. O objeto de estudo da Contabilidade, na realidade dos neocontistas, é a própria revelação patrimonial.

A escola neocontista ou moderna escola francesa teve como principais autores: Jean Dumarchey, René Delaporte e Jean Bournis.



A Contabilidade, na concepção dos neocontistas, tem a finalidade de acompanhar a evolução e a modificação que ocorrem no patrimônio das entidades, com o objetivo de conhecer, sempre que necessário, sua composição e seu valor. Os registros contábeis são os responsáveis pela inscrição das modificações do patrimônio, tanto se a variação ocorrer no valor unitário dos bens, quanto se ocorrer variação na sua quantidade.

Fonte: Schmidt; Santos, 2008, p. 99.

Escola alemã



Figura 7.3: Mapa da Alemanha.

Segundo Schmidt; Santos (2008, p. 104):

Alguns movimentos contábeis, antes do final do século XIX, já haviam se destacado na Alemanha. Um dos maiores tratadistas alemães foi Matheus Schwartz, que levou para a Alemanha, no século XVI, o método de partidas dobradas, após um período de treinamento em Veneza. No século XVII, foi a vez de os franceses influenciarem a contabilidade alemã, especialmente Jacques Savary e M. de la Porte. Contudo, foi Heinrich Magelsen, um prático contábil alemão, que contribuiu, em 1772, com a ideia de depreciação de ativos. A primeira grande obra reconhecidamente alemã de contabilidade financeira foi escrita, em 1886, por Herman Veit Simon.

O desenvolvimento da escola do pensamento contábil alemã ocorreu no início do século XX, em 1919, com a publicação do livro de Schmalenbach sobre a teoria dinâmica e balanço dinâmico. A conta de ganhos e perdas foi uma inovação, com a separação do balanço patrimonial da demonstração do resultado do exercício.

Essa escola reuniu conhecimentos da Economia e da Contabilidade, ao estudar a economia da empresa e o sistema de cálculo.

Embora de origem russa, Gomberg foi considerado um dos precursores das doutrinas da escola alemã, com estudos da evolução econômica das empresas. Segundo Schmidt; Santos (2008), essa escola deu origem a quatro correntes doutrinárias, que dizem respeito à gestão e organização das empresas.

1ª) Schmalenbach realizou a distinção entre resultado financeiro e econômico com a elaboração de dois balanços: um estático, que demonstra a composição e o valor do patrimônio em determinado momento; e um dinâmico, para apresentar a eficiência da entidade do ponto de vista econômico-social, ou seja, sua evolução.

2ª) J. F. Schär adota o método dedutivo e parte de princípios estabelecidos para conhecer o que deveria ocorrer como consequência, e não o fato ocorrido propriamente dito.

3ª) W. Rieger defende a rentabilidade do capital próprio e ganho monetário.

4ª) Gutenberg defende a economia da empresa como parte da ciência econômica e tem como objetivo a análise de problemas relacionados aos princípios econômicos dos fenômenos empresariais unitários.

Estudos também abordaram as variáveis de custos que foram exploradas, e houve avanço significativo para a contabilidade de custos.

Da mesma forma, houve estudos significativos sobre a correção monetária de acordo com um índice geral de preços ou com o padrão-ouro, e valoração dos ativos pelos preços correntes.

Os principais autores desta escola são: Gomberg, Schmalenbach, Schär, Schmidt, Rieger, e Gutenberg.

Escola norte-americana



Figura 7.4: Mapa dos Estados Unidos da América.

Fonte: http://pt.wikipedia.org/wiki/Ficheiro:US_map_-_geographic.png

É possível entendermos esta escola contábil como a mais recente e a mais influente no ensino contábil e na linguagem contábil no mundo dos negócios.

Ao contrário do que foi feito pelas demais escolas estudadas, a contabilidade dos Estados Unidos foi concebida por meio de estudos realizados em equipe e geralmente realizados em entidades da classe contábil. Como exemplos, temos o American Institute of Certified Public Accounting (AICPA), constituído em 1887; e o American Accounting Association (AAA), constituído em 1916 sob esta denominação; a Securities and Exchange Commission (SEC), de 1934; e a designação do Financial Accounting Standards Board (FASB), de 1973, como a organização responsável de normas contábeis para companhias abertas.

A escola norte-americana teve seu desenvolvimento relacionado com o usuário da informação contábil, tanto o externo quanto o interno. Portanto, há duas vertentes da contabilidade: a financeira e a gerencial.

A contabilidade financeira é destinada aos usuários externos, principalmente os investidores do país, que tem o maior mercado de valores mobiliários do mundo.

Com o desenvolvimento do mercado de capitais, houve evolução das entidades emissoras de normas contábeis, mais conhecidas como GAAP – Generally Accepted Accounting Principles –, ou dos princípios contábeis geralmente aceitos, que também são conhecidos como normas contábeis.

Essa escola caracteriza-se pela padronização das demonstrações contábeis para usuários externos, pela base de informações gerenciais para usuários internos, bem como pela certificação para atuar como contador. Houve uma preocupação na melhoria das informações contábeis, de modo a serem úteis para fins de tomada de decisão.

Outra característica dessa escola é a forma empírica/científica, e não teórica, de solucionar problemas. Ao contrário das demais (italiana, francesa e alemã), a escola de pensamento contábil norte-americana se preocupou em ser eminentemente prática, evitando construções teóricas mais elaboradas.

No Brasil, a equipe de professores da FEA/USP disseminaram e disseminam a escola contábil norte-americana em cursos de Ciências Contábeis para graduação, bem como cursos de mestrado/doutorado e a formação de professores com atuação em todo o país.

Os principais autores são: Charles Ezra Sprague, William Andy Paton, Ananias Charles Littleton, Maurice Moonitz, Raymond Chambers, Richard Mattessich e Kenneth Most.

Conclusão

Além das escolas italianas do pensamento contábil, temos as escolas francesa, alemã e norte-americana.

Cada escola do pensamento contábil possui características diferentes. Entretanto, todas elas são importantes para entender a evolução da Contabilidade, principalmente para fins científicos.

A escola norte-americana é a de maior influência em diversos países, inclusive no Brasil. Seu desenvolvimento ocorreu por meio de estudos empíricos científicos, ao contrário das demais escolas, que tinham ênfase na teoria.

Atividade final

Atende aos objetivos 1 e 2

Relacione os itens 1 a 4 de acordo com os principais conteúdos da tabela seguinte.

- (1) Escola matemática
- (2) Escola neocontista
- (3) Escola alemã
- (4) Escola norte-americana

Item	Característica principal	Autores principais
	Contabilidade pura em virtude de ser uma ciência baseada na Matemática	Giovani Rossi e Pierre Garnier
	Importância da apuração dos saldos das contas e o valor das contas como principal base para a contabilidade, sendo a equação Ativo (A) igual ao Passivo (P) mais ou menos a Situação Líquida (SL)	Jean Dumarchey, René Delaporte e Jean Bournis
	O balanço dinâmico e a separação do balanço patrimonial da demonstração do resultado do exercício	Schmalenbach, Gomberg, Schär, Schmidt, Rieger, e Gutenberg
	Padronização das demonstrações contábeis para usuários externos e desenvolvimento de uma base de informações gerenciais para usuários internos	C. E. Sprague, W. A. Paton, A. C. Littleton, M. Moonitz, R. Chambers, R. Mattessich, e K. Most

Resposta comentada

A ordem da numeração das colunas ficou da seguinte forma: 1, 2, 3, e 4. Veja a explicação a seguir.

A escola matemática pode ser considerada como escola francesa do pensamento contábil. Ela relaciona a Contabilidade como ciência baseada na Matemática e, portanto, não seria uma ciência social. Apesar de Giovanni Rossi ser italiano e pertencer à escola personalista do pensamento contábil, ele escreveu os primeiros estudos da escola matemática, que foi desenvolvida na França por Pierre Garnier.

A escola neocontista ou moderna escola francesa se caracteriza pela importância ou o valor quando da apuração dos saldos das contas. Assim, o valor das contas é a principal base para a contabilidade, bem como a equação Ativo (A) igual ao Passivo (P) mais ou menos a Situação Líquida (SL) ou $A = P \pm SL$. Os principais autores são: Jean Dumarchey, René Delaporte e Jean Bournis.

A escola alemã tem como destaque o balanço dinâmico e a separação do balanço patrimonial da demonstração do resultado do exercício. Devido às duas grandes guerras, desenvolveu mecanismos para lidar com a inflação. Os principais autores são: Schmalenbach, Gomberg, Schär, Schmidt, Rieger, e Gutenberg.

A escola estadunidense ou norte-americana exerce significativa influência, tanto no ensino quanto na padronização das demonstrações contábeis. As principais características são informações padronizadas para usuários externos e o desenvolvimento de uma base de informações gerenciais para usuários internos. Destaca-se também por exigir certificação para o exercício profissional do contador. Seus principais autores são: C. E. Sprague, W. A. Paton, A. C. Littleton, M. Moonitz, R. Chambers, R. Mattessich, e K. Most.

Resumo

Nesta aula, estudamos as escolas francesa, alemã e norte-americana, com as doutrinas que norteiam as respectivas escolas do pensamento contábil.

A escola matemática tem relação com a França devido aos estudos mais elaborados por Pierre Garnier. Essa escola trata a Contabilidade como ciência matemática, e não como ciência social. Foi possível explicar o fato de o somatório das contas devedoras (dever/débito) ser igual ao somatório das contas credoras (haver/crédito) por meio de uma equação matemática.

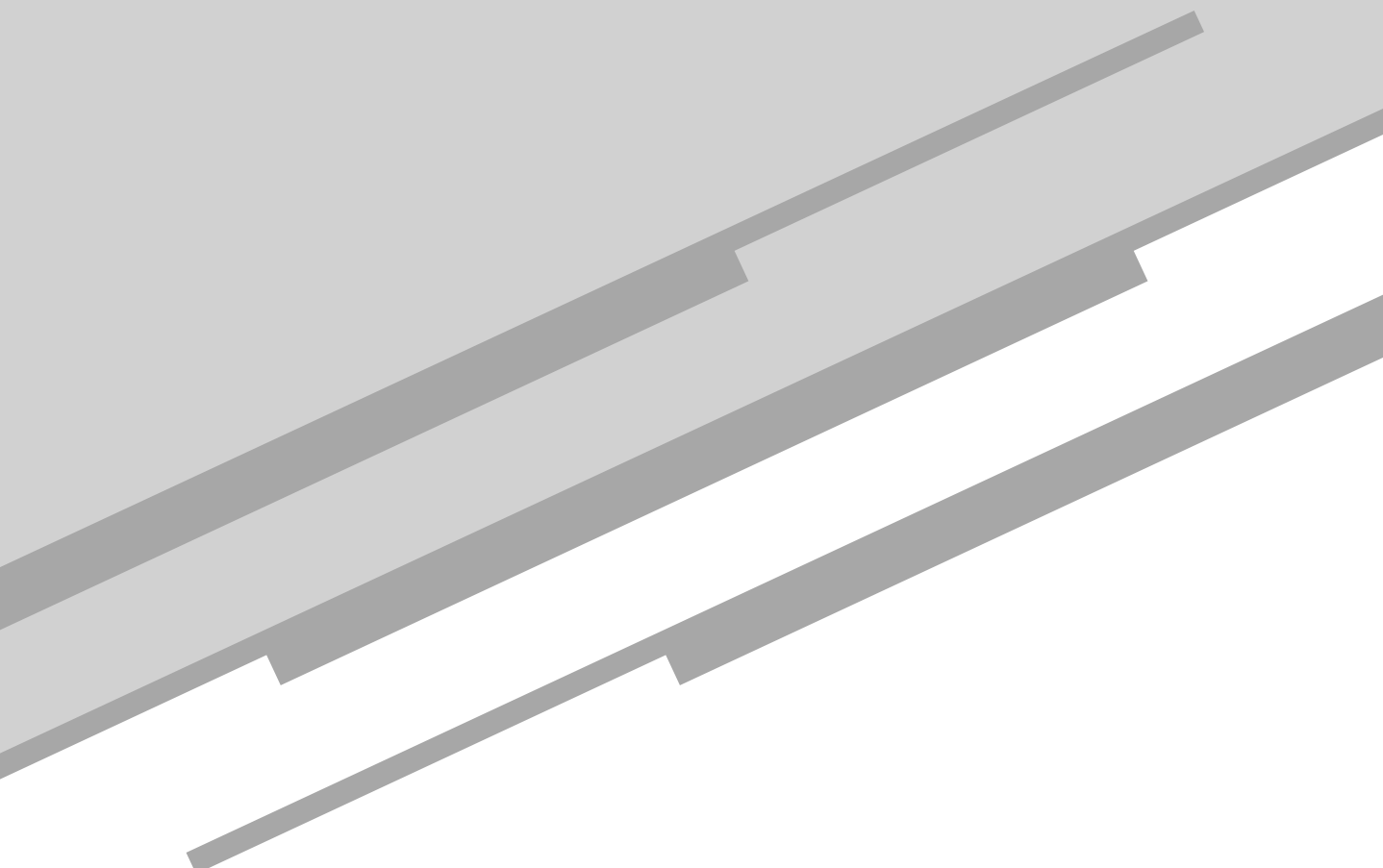
A escola neocontista ou moderna escola francesa do pensamento contábil se caracteriza pela importância do valor das contas. A Contabilidade tem a finalidade de acompanhar a evolução e a modificação que ocorrem no patrimônio das entidades, com o objetivo de conhecer, sempre que necessário, sua composição e valor. Apresenta a equação do balanço em que o ativo é igual ao passivo mais ou menos a situação líquida, que mais adiante passou a ser denominada de patrimônio líquido. A disposição das contas no balanço deve ter como base, para o ativo, o grau de disponibilidade; para o passivo, o de exigibilidade.

A escola alemã se caracteriza pelo balanço dinâmico. A conta de ganhos e perdas foi uma inovação, com a separação do balanço patrimonial da demonstração do resultado do exercício. Essa escola reuniu conhecimentos da economia e da Contabilidade ao estudar a economia da empresa e o sistema de cálculo, bem como princípios da economia para se conhecer a evolução econômica da empresa.

Atualmente, a escola do pensamento contábil norte-americana exerce influência em diversos países. Neste século, os estudos empíricos científicos desenvolvidos nos Estados Unidos caracterizam a escola norte-americana, com forte influência do ensino contábil no Brasil. Essa escola caracteriza-se pela padronização das demonstrações contábeis para usuários externos, pela base de informações gerenciais para usuários internos, bem como pela certificação para atuar como contador. Houve ainda uma preocupação na melhoria das informações contábeis, de modo a serem úteis para fins de tomada de decisão.

Aula 8

Evolução da mensuração contábil



Metas

Apresentar as principais teorias da mensuração contábil e mostrar os conceitos de ativo.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. identificar as formas de mensuração do ativo;
2. identificar os atributos básicos da informação;
3. descrever os diversos conceitos de ativo.

Introdução

Nesta aula, iniciaremos uma abordagem das formas de **mensuração** e avaliação do ativo, que envolve os denominados princípios contábeis. Os princípios de Contabilidade serão apresentados em aulas posteriores.

Apresentaremos os conceitos relativos à teoria da mensuração e a preocupação dos pesquisadores em melhorar as informações contábeis.

Esta aula tem como referência o artigo “Mensuração e Avaliação do Ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do *goodwill* e do ativo intelectual”, das autoras Almeida & El Hajj (1997). Embora pareça antigo, muitos conceitos são atuais, aplicáveis e, portanto, úteis.

Lembramos que a Contabilidade propõe-se a prover os usuários com informações úteis. Para tal, utiliza-se do processo de identificar, mensurar, registrar e informar as mutações que ocorrem no patrimônio das empresas, de forma a permitir julgamentos fundamentados e decisões respaldadas.

Mensurar

Ação ou efeito de medir e de determinar o valor de certas grandezas.

Contabilidade e mensuração



Pode-se comparar a mensuração com uma lente através da qual o gestor vê a realidade organizacional. Como qualquer lente, a mensuração pode aumentar, reduzir ou distorcer a imagem que o gestor tem da realidade. Assim, o problema central é estabelecer a lente que melhor auxilie o gestor no atendimento dos objetivos da organização.

Ao se falar em mensuração, lembra-se exatamente do que se pretende representar. Mensurar, em Contabilidade, é traduzir monetariamente o valor econômico dos objetos e eventos.

Normalmente, os números dão a impressão de exatidão. A exatidão, no entanto, nem sempre é facilmente obtida, quando se trata de Contabilidade, visto que esta se encontra no campo das ciências sociais, e não no campo das ciências exatas.

Por exemplo, quando se deprecia 20% ao ano do valor de um veículo, não implica dizer que é um valor exato, mas que é, apenas, uma aproximação. Outro exemplo, ao constituir uma provisão para devedores duvidosos, não se pode afirmar que a quantia estimada será exatamente aquela a ser perdida pela empresa.

O fato de os valores medidos na Contabilidade serem muito mais de características sociais do que fiscais, não deve levar a considerá-los menos representativos do que os calculados em outras áreas do conhecimento, pois, apesar de certa subjetividade na medição de determinados valores, essa subjetividade pode ser muito bem definida e controlada. De certo modo, fundamenta mais a assertiva de que é melhor uma estimativa razoável do que o erro absoluto.

Para conhecer melhor o desafio que representa mensurar o ativo de uma empresa, são apresentadas várias formas de proceder a essa ação.

Noções da Teoria da Mensuração

A seguir, são apresentados os principais conceitos da Teoria da Mensuração, segundo estudiosos e pesquisadores.

Mock e Grove, citados por Guerreiro (1989, p. 80), definem sistema de mensuração como o “[...] conjunto de procedimentos que atribui números a objetos e eventos com o objetivo de prover informações válidas, confiáveis, apropriadas e econômicas para os tomadores de decisões”.

A mensuração pode ser considerada como uma aproximação, uma vez que retrata, numericamente, as propriedades dos eventos e objetos.

Homburguer, citado por Guerreiro (1989, p. 88-89), registra que:

Os valores financeiros dos ativos e passivos, receitas e despesas, são mais sociais que físicos no seu caráter: eles dependem e estão sujeitos ao julgamento e preferências do homem como um ser social [...]. A quantia de custo de um ativo em qualquer negócio particular depende não só do tempo e lugar de aquisição, mas de julgamentos, esperanças, medos e preferências, tanto do comprador quanto do vendedor.

Segundo Hendriksen (1991, p. 149),

[...] a unidade monetária tem suas limitações como um método para transmitir informação. A mais séria limitação ou restrição reside no fato de que o valor da unidade monetária não é estável durante todo o tempo.

Guerreiro (1989, p. 76) acrescenta, na conceituação de Chambers, o aspecto temporal da decisão, apresentando o seguinte exemplo: na medição do preço de aquisição de uma casa, podem-se considerar os seguintes tempos: passado – preço de aquisição, presente – preço atual da mesma casa, futuro – preço que se pagará no futuro por uma mesma casa.

Dessa forma, o tipo de decisão que se irá tomar influenciará a correta mensuração do objeto ou evento. Ao mensurar o valor econômico dos objetos ou eventos, eles serão traduzidos para um único padrão de medida – no caso da Contabilidade, o monetário.



A mensuração em unidades monetárias se presta como um meio útil de atribuir um significado comum a objetos ou eventos diferentes, constituindo-se de difícil execução, porque tem características que os demais padrões de mensuração não possuem.

Nesse mesmo estudo, Moore e Jaedicke, citados por Guerreiro (1989, p. 77), relatam que:

[...] as unidades monetárias são padrões de mensuração que medem uma dada quantia de poder de compra em um momento específico. No entanto, este poder de compra não permanece constante todos os anos. Ao contrário, unidades físicas de mensuração, tais como metro, quilômetro, etc., permanecem constantes.

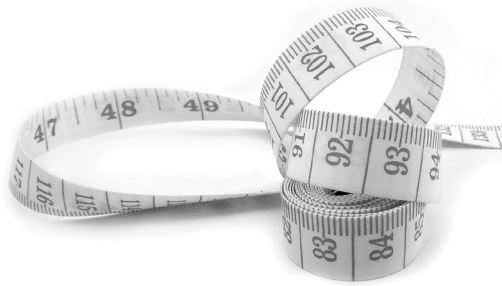


Figura 8.1: Mensuração por metro.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1056593>

Além disso, um determinado evento ou objeto pode sofrer alteração em sua mensuração monetária ocasionada por variações das condições de mercado.

Deve-se considerar, também, que o sistema de mensuração pode ser influenciado pelos conhecimentos de valores dos interessados. Determinados eventos ou objetos podem ser mensurados monetariamente, de forma diferente de uma empresa para outra ou de um gestor para outro.

Finalmente, a mensuração pode ser tratada como probabilidade, uma vez que não existe um valor empírico verdadeiro de uma quantidade medida.

Informações não monetárias

Iudícibus (1993, p. 107) lança a seguinte questão:

É de se perguntar se a Contabilidade deveria utilizar uma única conceituação de valor para avaliação dos ativos ou se poderia utilizar vários conceitos para cada grupo de ativos. A resposta é difícil de ser dada.

Guerreiro (1989, p. 99) registra:

A contabilidade, obedecendo ao princípio do denominador comum monetário, tem utilizado somente a escala monetária para mensurar os objetos e eventos. Entendemos, contudo, que principalmente para finalidades gerenciais, os sistemas de informações contábeis deveriam fornecer informações mensuradas tanto pela unidade monetária como por escalas físicas.

Hendriksen (1981, p. 488) afirma:

Mensurar é frequentemente pensada em termos monetários. Não se deveria esquecer que informações não monetárias, tais como capacidade produtiva em toneladas ou número de empregados, possam ser relevantes para certas previsões e tomada de decisões [...]. Contadores têm reconhecido, por muitos anos, a necessidade de apresentar informações como estas.



O sistema de informações, para fins gerenciais, deve considerar o conceito de sistema de informações como uma mera extensão dos sistemas contábeis, uma vez que a Contabilidade é um processo de coletar, mensurar, analisar e disseminar informação. Portanto, a etapa mais lógica é a extensão para uma esfera de influência para os tipos de informações não monetárias.

Atributos básicos da informação

A seguir, serão evidenciados os atributos básicos da informação contábil, segundo pesquisadores e estudo realizado pela Organização das Nações Unidas (ONU, 1990).

Objetividade

Os desvios apresentados de uma mensuração para outra serão reduzidos proporcionalmente ao detalhamento e à objetividade das suas regras. Se as regras não forem claras o suficiente, darão margem à subjetividade decorrente dos julgamentos. Segundo Ijiri (1967, p. 135): “Existem vários graus de objetividade e devemos discutir se uma medida é mais objetiva (ou menos objetiva) do que outra e não se uma medida é objetiva ou não.”

Confiabilidade

Conforme a ONU (1990, p. 280):

Um item deve ser reconhecido numa demonstração contábil se ele pode ser mensurado com suficiente confiabilidade, se o valor envolvido pode ser razoavelmente estimado, se é provável que os futuros benefícios econômicos ou recursos associados com ele serão obtidos ou renunciados.

Segundo Ijiri (1967, p. 137): “[...] um sistema é confiável quando ele funciona de forma como se espera”, e acrescenta que, na Contabilidade, a confiabilidade da mensuração é definida como grau de objetividade acrescido de um fator de julgamento. Isso mostra que o grau de objetividade pode ser mensurado, mas a confiabilidade não, pois o julgamento depende de um juízo de valor, o qual, por sua vez, está relacionado ao particular uso da medida.

Oportunidade

Qualquer informação pode vir a perder a sua utilidade se não for oportuna. O benefício da informação está ligado ao tempo em que ela se presta, pois o tempo deteriora a capacidade informativa das demonstrações contábeis.

Precisão

Para fins gerenciais, a mensuração deve ser precisa o suficiente, de forma a permitir ao gestor distinguir o mais adequado curso de ação.

Exatidão

A mensuração deve expressar valores verdadeiros.

Acurácia

A informação deve ter uma probabilidade mínima de se desviar da verdade.

Um exemplo que demonstra a importância da mensuração



Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/641179>; <http://www.sxc.hu/photo/1285564>

Supondo a necessidade de escolher o aluno mais alto de uma classe, precisa-se mensurar a altura de cada um, o que poderá ocorrer de duas formas:

1. colocando todos os alunos enfileirados e identificando o mais alto,
2. tomando as medidas das alturas dos alunos e verificando qual é o mais alto.

O que difere nas duas formas anteriores é que, na primeira, nenhum conhecimento de medida é necessário, porém, o responsável pela análise terá que, obrigatoriamente, presenciar o evento. Na segunda, a pessoa que irá decidir não precisará, necessariamente, presenciar o evento, porém terá que ter conhecimento do critério de mensuração.

Evolução histórica do conceito de ativo

Iudícibus (1993, p. 93-94) cita alguns dos principais autores e entidades que conceituaram o ativo, dentre os quais:

- Paton (1924): contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa e que tenha valor para ela.
- Canning (1929): serviço futuro em dinheiro ou conversível para a entidade. É ativo somente para a pessoa que o utiliza.
- AICPA – American Institute of Certified Public Accountants (1941/1953): saldo devedor, princípios, direito de propriedade, valor adquirido, gasto realizado que gerou o direito.

- D'Auria (1958): meios ou matéria posta ao administrador para atingiros fins da entidade.
- Sprouse & Moonitz (1962): benefícios futuros esperados adquiridos no passado.
- Meigs & Johnson (1962): recursos econômicos possuídos.
- Anthony (1970): recurso econômico possuído, adquirido a um custo monetário mensurável.

Conforme Martins (1972, p. 30): “Ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente.”

Segundo a ONU (1990, p. 278), “Ativos são recursos controlados pela entidade, como resultado de eventos passados e dos quais se espera benefícios econômicos futuros”.

Nesta definição, os ativos são considerados como recursos controlados, e não de propriedade, da entidade, uma vez que os ativos surgem de eventos passados em transações que podem ou não envolver dinheiro. Assim, os ativos incluem imóveis, fábricas, equipamentos, bens, objetos de arrendamento financeiro recebível a longo prazo, fundo de comércio adquirido, patentes, marcas e outros intangíveis, valores imobiliários, valores a receber circulantes, estoques, disponibilidades e despesas antecipadas.

Segundo Iudícibus (1993, p. 106), “Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa de caixa.”

Conforme as definições, podem-se elencar as principais características do ativo, tais como, exclusividade do direito, detenção da propriedade, posse, controle e benefícios futuros.

Dessa forma, também se realiza um paralelo entre as definições econômica e contábil do ativo:

Quadro 8.1: Enfoque econômico *versus* contábil

Econômico	Contábil
Valor	Custo
Realização quando do acréscimo do valor	Realização quando da venda ou da prestação de serviços
Capital	Responsabilidade
Ênfase nos resultados	Ênfase nos custos

O papel da Contabilidade na avaliação do ativo

Presume-se que a empresa terá vida longa suficiente para receber os serviços e benefícios providos pelo ativo. Uma empresa é vista como em marcha, ou seja, como tendo suas operações continuando em um futuro previsível. Esse conceito é fundamental pra reconhecer e medir o efeito das transações e dos eventos que criam os itens de informação.

Constata-se que as empresas não têm a intenção nem a necessidade de liquidar ou materialmente executar sua escala de operações. Porém, é necessário confrontar realidades econômicas e reconhecer as mudanças no valor econômico dos recursos nas demonstrações financeiras. Essas mudanças não podem ser ignoradas, pois é preciso respeitar os inúmeros investidores que estão entrando ou saindo da empresa como sócios.

Conclusão

Os conceitos da mensuração contábil evoluem a fim de acompanhar as mudanças e as complexidades do mundo dos negócios.

Uma simples mensuração física de um item do ativo pode envolver complexas traduções monetárias, tudo para que o referido item seja bem informado para os usuários das informações contábeis.

A Contabilidade propõe-se a prover os usuários com informações úteis. Para tal, se utiliza do processo de identificar, mensurar, registrar e informar os usuários da informação contábil para fins de tomada de decisão.

Entretanto, mensurar e avaliar o ativo não são tarefas fáceis. Envolvem muitos conceitos e, algumas vezes, julgamentos.

Da mesma forma, o conceito de ativo também evoluiu de bens e direitos até expectativa de rentabilidade futura.

Atividade final

Atende aos objetivos 1, 2 e 3

Marque V se a afirmação for verdadeira e F caso seja falsa a seguir.

- () A mensuração contábil é geralmente realizada com base em valores monetários.
- () O sistema de mensuração refere-se ao conjunto de procedimentos que atribui números a objetos e eventos com o objetivo de prover informações para os tomadores de decisões.
- () Algumas vezes, a atribuição de valor de objetos e eventos requer julgamentos.
- () A unidade monetária de valor não é constante, em virtude da mudança no valor de compra de determinada moeda.
- () O sistema de informação contábil pode atribuir não somente unidades monetárias, mas também unidades físicas a objetos e eventos.
- () A objetividade, confiabilidade, oportunidade, precisão, exatidão e acurácia podem ser consideradas atributos da informação.
- () Houve mudanças no conceito de ativo, que abrangia exclusividade do direito, da detenção da propriedade, da posse e do controle, e hoje contempla benefícios futuros.

Resposta comentada

Todas as afirmações são verdadeiras.

O ato de medir ou mensurar em Contabilidade significa normalmente atribuir valor para objetos e eventos. Entretanto, medidas físicas, como tonelada, metro, quilograma e outras também podem ser atribuídas.

Dessa forma, o sistema de mensuração atribui números a objetos e eventos, com o objetivo de prover informações para os tomadores de decisões. Por isso, é tão importante para a Contabilidade.

Geralmente, a mensuração contábil tem como referência um documento para a atribuição de valor. Porém, algumas vezes, é preciso certo grau de julgamento para bem informar os eventos contábeis.

Por outro lado, o valor de determinada moeda não é constante, ao longo de períodos de tempo. Veja, por exemplo, o valor do real frente aos

efeitos da inflação, que diminuem o valor de compra efetivo. Assim, a unidade monetária não é constante, enquanto unidades físicas, como metro, tonelada etc. permanecem constantes.

Atualmente, o sistema de informação contábil abrange informações monetárias e não monetárias, como número de funcionários e outros dados sociais e ambientais.

Segundo um trabalho desenvolvido pela Organização das Nações Unidas, os atributos básicos da informação são: objetividade, confiabilidade, oportunidade, precisão, exatidão e acurácia. Todos esses atributos servem para bem informar o usuário da informação para fins de tomada de decisão.

Por fim, o conceito de ativo sofreu mudanças. No início, relacionava-se com posse, propriedade; em seguida, com o direito; hoje, envolve a expectativa de benefício futuro.

Resumo

O processo de mensurar está diretamente relacionado com a Contabilidade, pois se atribui número aos eventos econômicos de uma organização.

Os números podem dar a impressão de exatidão. A exatidão, no entanto, nem sempre é facilmente obtida quando se trata de Contabilidade, visto que esta se encontra no campo das ciências sociais, e não no campo das ciências exatas.

Um sistema de mensuração contábil refere-se ao conjunto de procedimentos que geralmente atribui unidades monetárias a objetos e eventos, com o objetivo de prover informações com determinadas características aos tomadores de decisões.

Entretanto, informações com escalas físicas, como metro, tonelada etc. podem ser requeridas para bem informar o tomador de decisão. Geralmente, as informações não monetárias são utilizadas para fins gerenciais e até mesmo sociais, como número de funcionários.

A mensuração pode ser considerada como uma aproximação, uma vez que retrata, numericamente, as propriedades dos eventos e objetos. Por isso, em certas circunstâncias, pode envolver algum grau de subjetividade e julgamentos.

A tradução para valores monetários tem suas limitações como um método para transmitir informação. A mais séria limitação reside no fato de que o valor da unidade monetária não é estável durante todo o tempo e, portanto, o valor de compra da unidade monetária não é constante.

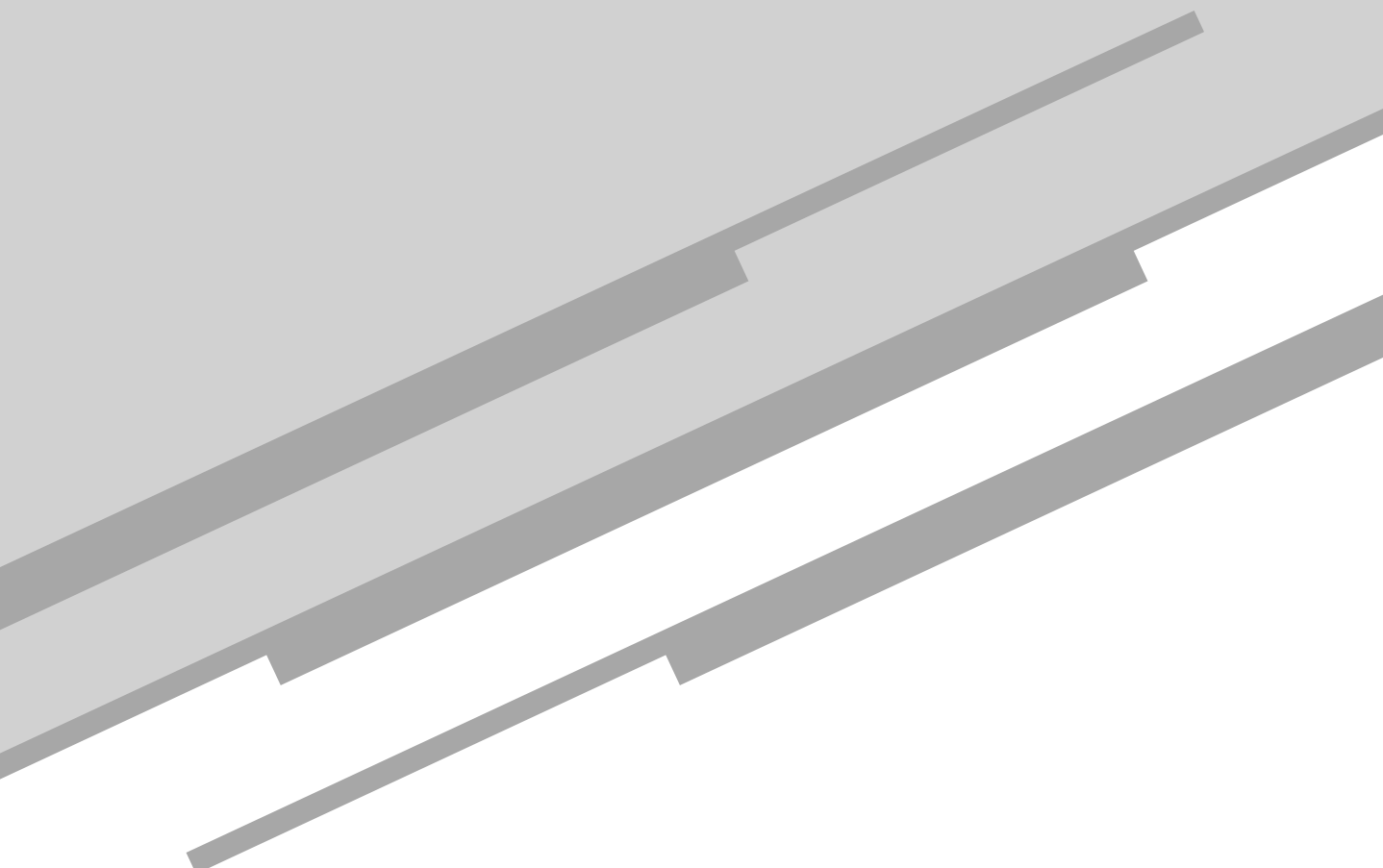
O sistema de mensuração é influenciado pelo poder aquisitivo da moeda, pelas variações das condições de mercado e pelos conhecimentos de valores dos interessados. Assim, determinados eventos ou objetos podem ser mensurados monetariamente de forma diferente, dependendo das circunstâncias.

Os atributos básicos da informação podem ser definidos, como a objetividade, confiabilidade, oportunidade, precisão, exatidão e acurácia.

O conceito de ativo mudou de posse, propriedade, para controle e expectativa de benefícios futuros.

Aula 9

Princípios contábeis no Brasil



Metas

Apresentar a evolução dos princípios contábeis no Brasil, mostrar as diferentes normas e pronunciamentos sobre os princípios contábeis.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. reconhecer os diferentes significados de princípios;
2. identificar as diversas utilizações do termo princípios contábeis;
3. identificar as entidades emissoras de princípios contábeis.

Introdução

Iniciaremos a apresentação dos princípios contábeis com a definição de princípio e, em seguida, serão apontadas datas importantes de emissão dos princípios contábeis.

O tema é relativamente novo no Brasil, com estudos publicados desde a segunda metade do século XX.

Talvez por isso não haja apenas um conjunto de princípios contábeis, que são emitidos por diferentes entidades da classe contábil: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e outros.

Para dificultar, existe a convergência das normas internacionais de Contabilidade com o pronunciamento técnico do CPC sobre Estrutura Conceitual, que está em revisão ou alteração. Isso significa que: toda vez que o IASB – International Accounting Standards Board – mudar a norma sobre Estrutura Conceitual, haverá mudança também no Brasil.

Dessa forma, hoje há diferentes princípios contábeis exigidos por entidades diferentes.

Veremos a seguir os diferentes termos, que estão diretamente relacionados aos princípios contábeis.

O que são princípios contábeis?

A palavra princípio significa:

- a causa da qual algo procede;
- a origem;
- o início de um fenômeno;
- proposições diretoras de uma ciência, às quais todo o seu desenvolvimento posterior deve estar subordinado.

Princípio pode ser sinônimo de doutrina e teoria, sendo esta o conjunto de princípios de uma ciência.

É fato que os conceitos de princípios contábeis são amplos.

Admite-se como princípios, inclusive, os axiomas, postulados e regras, bem como os procedimentos contábeis. Um axioma é uma proposição ou verdade que não necessita ser provada ou demonstrada. Um

postulado refere-se ao fato reconhecido como verdade sem ser demonstrado. Uma regra determina o que deve ou não ser utilizado.

Os princípios contábeis estão relacionados com a ciência e constituem os pilares, com características de universalidade e veracidade, que conservam a validade em qualquer circunstância.

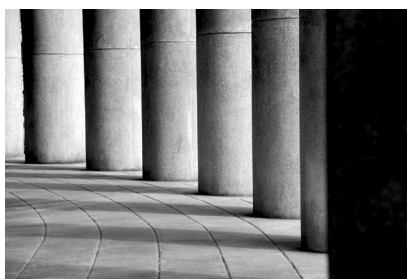


Figura 9.1: Pilares.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1400012>

Os princípios se relacionam com axiomas, premissas universais e verdadeiras, aceitas sem a necessidade de demonstração.

Pode-se concluir, diante das definições, que os princípios contábeis no Brasil têm natureza ampla e, dependendo do contexto, assumem características de normas ou regras a serem seguidas.

Evolução

A emissão dos princípios contábeis é relativamente nova no Brasil, com início na segunda metade do século XX.

Todavia, um marco importante foi a emissão da Lei nº 6.404/76, que adota o termo Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA), proveniente do termo norte-americano Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), relativo a normas contábeis locais.

Torna-se importante lembrar que as normas contábeis no Brasil adotam o padrão internacional IFRS – International Financial Reporting Standard, sinônimo de normas internacionais de contabilidade.

GAAP

 Versus

 IFRS

Figura 9.2: Normas locais *versus* normas internacionais de contabilidade.

Veremos, a seguir, a emissão de princípios contábeis de acordo com o ano.

1971 – o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), criado em 1971, que mais tarde viria a se chamar Ibracon, desenvolveu estudos para a formulação de normas e princípios contábeis.

1972 – Hilário Franco apresenta o trabalho “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”, na X Conferência Interamericana de Contabilidade.

1972 – O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 321, que trata de normas e procedimentos de auditoria, passou a adotar os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos como doutrina contábil, que serve de orientação técnica ao exercício profissional, bem como a aplicação prática dos princípios técnicos emanados da Contabilidade, com o objetivo de promover interpretações uniformes das demonstrações contábeis.

1976 – Artigo 177 da Lei 6.404 apresenta a expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e determina:

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

1981– O CFC emite a Resolução nº 530, que aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade, vigente até 1993.

1986 – O Ibracon emite pronunciamento sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

1986 – A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emite a Deliberação CVM nº 29/86 sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, vigente até 2008.

1988 – O Ibracon produz o livro *Princípios Contábeis*, com pronunciamentos do Instituto, normas brasileiras de Contabilidade do CFC e normas internacionais.

1993 – O CFC emite a Resolução nº 750, sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, vigente até hoje, com alteração realizada em 2010.

2008 – O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emite o CPC Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis -, também conhecido como CPC 00, e adota de forma integral a norma internacional de contabilidade do International Accounting Standards Board (IASB), denominada Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.

2008 – A CVM emite a Deliberação nº 539/08 que aprova o CPC 00.

2010 – O CFC emite a Resolução nº 1.282 que atualiza a Resolução nº 750/93 por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e da emissão do CPC 00.

2011 – O CPC revisa parte da norma e do título e emite o Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Destaca-se, ainda, que parte dessa norma está sendo revisada e, posteriormente, será emitida integralmente.

2011 – A CVM emite a Deliberação nº 675/11, sobre o Pronunciamento Conceitual Básico (R1).

2014 – A norma internacional Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements está em processo de revisão e, portanto, ainda não há uma norma ou um pronunciamento atual e completo sobre a Estrutura Conceitual.



O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), fundado em 1946, é uma autarquia especial de caráter corporativista, sem vínculo com a administração pública federal. Além de representar a classe, orienta, normatiza e fiscaliza o exercício da profissão por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade. Outra premissa de sua existência é qualificar o profissional para que ele tenha condição de exercer bem o seu papel. O CFC protege não

apenas o profissional da área, mas também a sociedade. A entidade reúne a legislação de criação e organização dos Conselhos de Contabilidade; a legislação federal de interesse da profissão contábil; e a legislação da profissão contábil, incluindo leis, decretos, resoluções, súmulas e instruções normativas.

Fonte: Ibracon, 2007, p. 59.

A criação da CVM e a emissão da Lei 6.404/76 foram marcantes para que estudos sobre princípios contábeis fossem mais abordados.

Os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos surgiram para garantir que as demonstrações contábeis viessem a mostrar a realidade das empresas e tornar mais transparente sua relação com o público. A obediência a essas normas e princípios geralmente aceitos uniformizou a linguagem contábil das empresas e se espalhou pelo mundo, garantindo que a análise da situação patrimonial e do desempenho fosse realizada de forma sadia e influenciasse positivamente o mercado de capitais e o próprio crescimento das economias durante o século XX. O auditor tornou-se, assim, peça-chave na relação entre as empresas, o público investidor e a sociedade (IBRACON, 2007, p. 66).

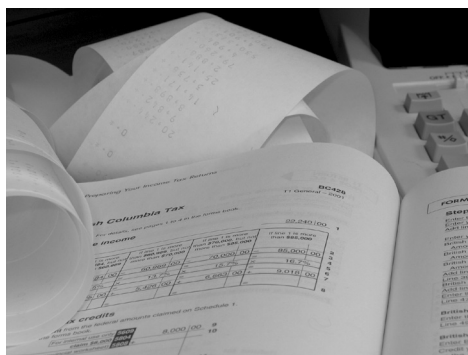


Figura 9.3: Cálculo contábil.

Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/90372>

Embora a conceituação de princípios seja ampla, admite-se como princípio: axioma, postulado, teorema e regra. Há a conotação atribuída na teoria e na profissão contábeis que inclui no conceito de princípio as normas, convenções, políticas, diretrizes, regras, bem como

os procedimentos contábeis. Acrescenta-se que a finalidade prática da fixação dos princípios contábeis é servir de guias ou parâmetros para o registro de fatos e eventos e a elaboração de demonstrações dentro de regras uniformes que facilitem a função informativa da contabilidade (FRANCO, 1988, p. 13).

Conclusão

A expressão princípios contábeis é, na verdade, convencional, pois as várias denominações indicam que nem todos são realmente princípios na acepção estrita do termo, mas apenas normas e regras de elaboração das demonstrações contábeis (FRANCO, 1988, p. 15).

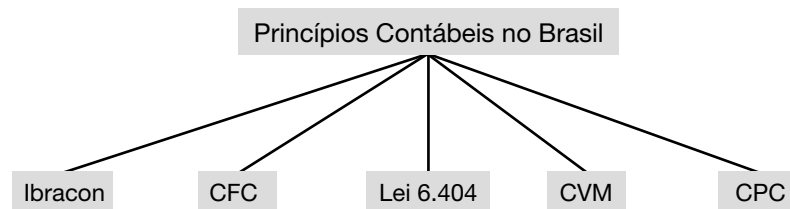


Figura 9.4: Diferentes fontes de princípios contábeis.

As diversas denominações, de acordo com os órgãos emissores de normas, são mencionadas a seguir.

- Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos: inicialmente esse termo foi adotado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, antigo IAIB e atual Ibracon, depois pelo CFC e, em seguida, pela Lei 6.404.
- Princípios Fundamentais de Contabilidade, emitidos pelo CFC.
- Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, emitida pelo Ibracon e referendada pela CVM.
- Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitida pelo CPC.
- Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, emitida pelo CPC.
- Princípios de Contabilidade, emitidos pelo CFC.

A mudança de denominação dos princípios contábeis ocorreu devido às alterações econômicas e organizacionais. A Contabilidade teve de acompanhar as mudanças.

Durante o período entre 1986 e 2008, os profissionais da Contabilidade conviviam com dois conjuntos de princípios contábeis diferentes:

1. Princípios Fundamentais de Contabilidade do CFC;
2. Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade da CVM.

Atualmente, os profissionais da Contabilidade ainda convivem com dois documentos diferentes, que dizem respeito aos princípios contábeis emitidos pelo:

- CFC para fins de julgamento profissional na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- CPC para fins de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, com características qualitativas da informação contábil.

As diferenças não se limitam à denominação, mas também ao conteúdo dos documentos.

O CFC apresenta os Princípios de Contabilidade, enquanto o CPC mostra as características qualitativas da informação contábil.

Dessa forma, pode-se afirmar que, no Brasil, há dois conjuntos diferentes de normas relativas aos princípios contábeis.

═══════════════════ **Atividade final** ════════════════════

Atende aos objetivos 1, 2 e 3

Insira V para as afirmativas verdadeiras e F para as falsas.

- () A palavra princípio tem diferentes significados: desde início, origem, até proposição de uma ciência.
- () O termo princípios contábeis assume características de proposição diretora da ciência contábil, bem como normas e regras a serem observadas pelo profissional da Contabilidade.
- () O Ibracon emitiu os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos para fins da profissão de auditoria.
- () A Lei 6.404/76 apresenta o termo Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos com a observação de métodos ou critérios contábeis uniformes.
- () O CFC emitiu os Princípios Fundamentais de Contabilidade, hoje denominados Princípios de Contabilidade.

() A CVM referendou a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade do Ibracon em 1986, vigente até 2008 quando aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, conhecido como CPC 00.

Resposta

Todas as afirmações são verdadeiras.

Resumo

O termo princípios tem diferentes significados: desde origem, início de um fenômeno até proposições de uma ciência, com doutrina e teoria.

As definições de princípios contábeis no Brasil são amplas e assumem características de normas ou regras a serem seguidas.

A emissão dos princípios contábeis teve início na segunda metade do século XX e teve influência da escola norte-americana com o termo GAAP – Generally Accepted Accounting Principles – ou Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) emitiu pronunciamentos sobre princípios contábeis por conta da profissão de auditoria no país. O pronunciamento emitido em 1972 foi validado pelo CFC.

A exigência de princípios contábeis foi reiterada pela Lei 6.404/76, que trouxe significativos benefícios à profissão contábil.

O CFC emitiu os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que são denominados atualmente de Princípios de Contabilidade.

A CVM referendou a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade emitida pelo Ibracon em 1986. Hoje a CVM referencia os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC.

O CPC emitiu o Pronunciamento Conceitual Básico em 2008 com revisão em 2011.

Hoje, o profissional da Contabilidade deve observar os Princípios de Contabilidade emitidos pelo CFC, com princípios propriamente ditos, bem como o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, com características da informação contábil.

Aula 10

**Estrutura Conceitual Básica
da Contabilidade**

Metas

Apresentar os princípios contábeis de acordo com a antiga Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade e mostrar os postulados, os princípios e as convenções contábeis.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. identificar os postulados da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade;
2. reconhecer os princípios contábeis;
3. identificar as convenções contábeis.

Introdução

Na aula anterior, foram apresentados diferentes órgãos com a emissão de princípios contábeis.

Nesta aula, apresentamos a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, emitida pelo Ibracon e referendada pela CVM em 1986, por meio da Deliberação nº 29. Portanto, a fonte desta aula é a referida estrutura conceitual.

É importante destacar que essa Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade está em desuso; entretanto, pode ser utilizada para embasar estudos sobre a evolução da Contabilidade no Brasil.

A CVM revogou a Deliberação nº 29/86 e aprovou a Deliberação CVM nº 539/2008, que foi revogada com a aprovação da Deliberação nº 675/11. Estas duas tratam do Pronunciamento Conceitual Básico, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Lembramos que existem quatro instituições que tratam do tema:

- Ibracon,
- CFC,
- CVM,
- CPC.



O Brasil teve, no período entre 1986 e 2007, dois documentos sobre a Estrutura Conceitual da Contabilidade: um da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de 1986, e outro do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de 1993.

O da CVM, denominado Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, foi elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Ipecafi), sob as mãos de Sérgio de Ludícibus, professor emérito da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Esse documento foi aprovado e divulgado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) – antigo Instituto Brasileiro de Contadores – como pronunciamento desse instituto e referendado pela CVM por sua Deliberação nº 29, de 5/2/1986.

Com isso, foi tornado obrigatório para as companhias abertas brasileiras desde então.

Fonte: Adaptado de Iudícibus *et al.*, 2010, p. 31.

Dez anos após a emissão da Lei 6.404/76, a CVM aprovou e referendou princípios contábeis, especificamente, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que esteve em vigor até 2008, quando da emissão do Pronunciamento Conceitual Básico, que foi revisado e alterado em 2011.

Assim, hoje, os profissionais da Contabilidade convivem com duas estruturas conceituais: uma do CFC e outra do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Ambas as estruturas serão abordadas em aulas posteriores.

Postulados, princípios e convenções

A Deliberação 29/86 aborda:

- os objetivos da Contabilidade;
- os cenários contábeis;
- os Princípios (conceitos) Fundamentais de Contabilidade.

Classifica também os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade em três categorias básicas, a saber:

- postulados ambientais da contabilidade;
- princípios contábeis propriamente ditos;
- restrições aos princípios contábeis fundamentais – convenções.

Numa enunciação axiomática da Teoria da Contabilidade, os postulados ambientais seriam os próprios postulados ou **axiomas**, os princípios seriam os **teoremas**, as convenções (restrições) seriam os **corolários**.

Os postulados ambientais enunciam condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e de outras ciências. Predispõem a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.

Axioma

Premissa imediatamente evidente que se admite como universalmente verdadeira, sem exigência de demonstração.

Teorema

Afirmção que pode ser provada como verdadeira através de outras afirmações já demonstradas.

Corolário

Do latim *tardio corollarium*, é uma decorrência imediata de um teorema.

Os princípios propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos postulados, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os postulados). Os princípios constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos postulados.

Já as convenções ou restrições, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

Veremos a seguir os dois postulados, os quatro princípios e as quatro convenções.



Os postulados, os princípios e as convenções contábeis surgiram da necessidade de se regular o modo como as pessoas fazem contabilidade. As nomenclaturas utilizadas para defini-los, bem como seu número, podem divergir conforme o autor do livro que você consultar e o país envolvido. Alguns princípios têm utilização e praticidade discutíveis, mas ainda não há consenso quanto à sua substituição. Está estranhando a palavra substituição? Não estranhe, pois os princípios e as convenções contábeis podem sofrer mudanças ou adaptações para se ajustarem à evolução do país e do mundo e, automaticamente, da Contabilidade.

Fonte: Cruz *et al.*, 2009.

Postulados ambientais

O postulado da entidade contábil

Enunciado: “A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas...”

Entidades são conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica como meio ou como fim.

Este postulado destaca que os sócios ou quotistas para cuja entidade se mantém registros contábeis não se confundem (seus interesses e suas contabilizações) com a entidade.

A entidade, em sua dimensão jurídica, é perfeitamente distinta dos sócios.



De acordo com o postulado da entidade, o dono de uma empresa não deve retirar dinheiro do caixa para comprar um objeto para uso pessoal, e o pagamento de financiamento da empresa não pode ser feito com o cheque do dono. O pagamento da empresa é efetuado pelo caixa da empresa em vez de ser pelo dono da empresa.

O postulado da continuidade das entidades

Enunciado: “Para a Contabilidade, a entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário...”

O postulado da continuidade tem sentido mais profundo, que é o de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza e de gerar valor continuamente sem interrupções. Na verdade, o exercício financeiro anual ou semestral é uma ficção determinada pela necessidade de se

tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos. As operações produtivas da entidade, porém, têm uma continuidade fluidificante: do processo de financiamento ao de estocagem de fatores de produção, passando pelo uso deste no processo produtivo, até a venda que irá financiar novo ciclo, e assim por diante.

O postulado da continuidade das entidades é, portanto, um dos axiomas ambientais básicos aceitos pela Contabilidade, que apresenta influência direta nos princípios fundamentais.

A entidade em continuidade é a premissa básica da Contabilidade.

Os princípios

Os princípios são tratados como o núcleo central da doutrina contábil.

O princípio do custo como base de valor

Enunciado: “... O custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante...”

É o mais antigo e discutido princípio de contabilidade e considerado por grande parte dos estudiosos de Teoria da Contabilidade consequência direta do postulado da continuidade.

O princípio do custo como base de valor refere-se, geralmente, ao custo histórico de aquisição como base de valor para o registro inicial.

O princípio do denominador comum monetário

Enunciado: “As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial...”

Esse princípio expressa a dimensão essencialmente financeira (a palavra utilizada – agora no sentido de avaliação monetária) da Contabilidade, na necessidade que essa disciplina sente de homogeneizar, para o usuário das demonstrações contábeis, ativos e obrigações de naturezas tão diferenciadas entre si, pelo denominador comum monetário, que é sua avaliação em moeda corrente do país.

O princípio da realização da receita

Enunciado: “A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora...”

Considera-se que o princípio da realização de receita escolhe, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa, aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Esse ponto é praticamente coincidente, muitas vezes, com o momento da venda. A Contabilidade assim o faz porque:

- a) a transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido;
- b) nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;
- c) nesse ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto ou serviço, tais como: comissões sobre vendas, despesas com consertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas etc. Os desembolsos com tais despesas podem ocorrer, e até ocorrem, após a transferência, mas o montante é conhecido ou razoavelmente estimável já no ato da transferência.

Em casos específicos, poderá ser a receita reconhecida antes ou após o ponto de transferência.

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

Enunciado: “Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem...”

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas) e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Atividade 1

Atende aos objetivos 1 e 2

Relacione cada frase da primeira coluna com o postulado ou princípio contábil correspondente na última coluna.

1	Pessoa jurídica e pessoa física não se confundem.	Denominador comum monetário.
2	Pressupõe que a empresa seja algo em andamento.	Realização da receita
3	Os relatórios contábeis devem ser apresentados em uma única moeda.	Entidade contábil
4	Registro dos bens com base no preço de aquisição, não no valor de mercado.	Confrontação das despesas com as receitas
5	Venda caracterizada apenas mediante a entrega do bem ou do direito e o devido recebimento por ele.	Continuidade
6	Receitas e despesas devem ser registradas no período em que se verificar o seu fato gerador.	Custo como base de valor

Resposta comentada

As respostas são: 3, 5, 1, 6, 2 e 4.

A frase que melhor descreve cada princípio ou postulado é apresentada a seguir.

- O princípio do denominador comum monetário estabelece que os relatórios contábeis deverão ser feitos em moeda única.
- O princípio da realização da receita esclarece que só devemos considerar um bem vendido quando o entregarmos e recebermos por ele.
- De acordo com o postulado da entidade contábil, os bens do dono (pessoa física) da empresa não devem ser confundidos com aqueles da empresa (pessoa jurídica).
- Uma receita deverá ser confrontada (comparada) com a despesa incorrida (necessária) para obtê-la.
- O postulado da continuidade pressupõe que a empresa funcione indefinidamente, ou seja, que é um empreendimento em andamento.

- Deve-se registrar um bem pelo seu valor de aquisição (valor da nota fiscal). O custo de instalação ou de adaptação do bem para funcionamento específico deve ser incluído no cálculo.

Fonte: Adaptado de Cruz *et al.*, 2009.

As convenções (restrições aos princípios)

As restrições aos princípios (também conhecidas como convenções ou qualificações) representam o complemento dos postulados e dos princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom-senso da profissão no trato de problemas contábeis.

A convenção da objetividade

Enunciado: “Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre princípios contábeis...”

Quanto à restrição da objetividade, a fim de que as demonstrações contábeis sejam tão confiáveis quanto possível, os contadores necessitam decidir sobre o atributo ou evento que será mensurado e selecionar procedimentos de mensuração adequados.

A convenção da materialidade

Enunciado: “O contador deverá, sempre, avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo/benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil...”

Não existe um sentido absoluto de materialidade, nem é possível fixar critérios numéricos precisos, em cada caso, para estabelecer a materialidade ou não de uma cifra.

Assim, do ponto de vista do usuário da informação contábil, é material a informação ou cifra que, se não evidenciada ou mal-evidenciada, poderia levá-lo a sério erro sobre a avaliação do empreendimento e de suas tendências.

A convenção do conservadorismo

Enunciado: “Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os princípios fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações...”

O conservadorismo, também denominado prudência, 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.

A convenção da consistência

Enunciado: “A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível...”

Essa convenção, de grande importância na Contabilidade, deve também ser entendida à luz das restrições de entendimento por parte dos usuários da informação contábil.

É também conhecida como uniformidade.

Por um lado, deve ser entendido que os contadores deverão refletir bastante antes de adotar determinado procedimento de avaliação, a fim de haver a maior sequência possível de exercícios com a utilização dos mesmos procedimentos de avaliação.

Isso 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 sequência, deixar de introduzir essa melhoria. Qualquer mudança de procedimento que seja material deverá ser claramente evidenciada em notas explicativas e os efeitos dela decorrentes, tanto sobre o balanço quanto sobre o resultado,

devem ser mensurados e bem enunciados. Como complemento à possibilidade de avaliação de tendência, é fundamental que haja consistência, também, nos períodos abrangidos pelas demonstrações.

Atividade 2

Atende ao objetivo 3

Relacione cada convenção contábil da primeira coluna com a frase correspondente que melhor exemplificá-la na última coluna.

1	Conservadorismo ou prudência	Devo sempre observar a relação custo-benefício ao decidir qual o nível de controle exercido sobre os itens estocados, ou seja, quão relevante é o controle sobre os itens.
2	Objetividade	Se posso obter, pela venda do meu carro, valores que podem ir de R\$ 10.000,00 a R\$ 12.000,00, considerarei, para efeito do recebimento, o valor mínimo.
3	Materialidade	Sempre que mudar algum critério utilizado para a elaboração dos relatórios contábeis, o mesmo deverá ser descrito nas notas explicativas.
4	Consistência ou uniformidade	Não devo considerar nenhum critério subjetivo para avaliar um bem, exceto se não for possível avaliá-lo por meio de critérios objetivos.

Resposta comentada

As respostas corretas são: 3, 1, 4, 2.

A convenção da materialidade determina que não deve ser dada muita importância a itens que não representam grande valor econômico, já que exigem custos para controlá-los.

A convenção do conservadorismo ou prudência determina que é preciso ser conservador (ter precaução) ao prever valores. No caso de receitas, deve ser considerado sempre o menor valor das previsões.

A convenção da consistência ou uniformidade define que as demonstrações contábeis devem sempre notificar os usuários da Contabilidade acerca de qualquer alteração de critério na sua estruturação.

A convenção da objetividade impõe que se deve ser o mais objetivo possível.

Fonte: Adaptado de Cruz *et al.*, 2009.

Conclusão

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade foi obrigatória para as companhias abertas desde 1986 até a emissão do Pronunciamento Concietual Básico de 2008.

Essa estrutura foi emitida após dez anos da promulgação da Lei 6.404/46 e foi importante para apresentar a Contabilidade como ciência com postulados, princípios e convenções.

Os princípios contábeis estão sujeitos a mudanças para se ajustarem à contabilidade nacional e à internacional.

De acordo com a antiga Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, os postulados são dois: da entidade e de continuidade.

Os princípios são: custo como base de valor, denominador comum monetário, realização da receita, confronto das despesas com as receitas e os períodos contábeis.

As convenções são: objetividade, materialidade, conservadorismo, consistência.

Foi por meio dessa estrutura que a Teoria da Contabilidade avançou e a tornou significativa para o campo das Ciências Contábeis.

==== **Atividade final** =====

Atende aos objetivos 1, 2 e 3

A Cia. Z é uma loja de tecidos constituída há cerca de cinco anos. A seguir, estão relatados acontecimentos desde a abertura da empresa. Identifique quais postulados, princípios e convenções contábeis não estão sendo seguidos e explique por quê.

- Todas as despesas de abertura foram pagas com cheques pessoais do único sócio, sr. José. Certa vez, ele pediu ao seu contador, sr. Paulo, que registrasse uma gôndola adquirida por R\$ 5.000,00, sendo que existe nota fiscal de aquisição no valor de R\$ 2.000,00.
- O sr. José faz levantamentos mensais do estoque da loja, só que, em cada mês, ele utilizou um critério diferente para descobrir o custo, sem nenhuma explicação. Ele decidiu controlar tudo: desde os cliques utilizados pelos vendedores até as canetas.

A convenção do conservadorismo propõe que não se antecipe lucro, o que não foi observado pelo dono da empresa quando utilizou a previsão otimista de aumento nas vendas, ignorando a pessimista.

Demonstrações contábeis em várias moedas são práticas desaconselhadas pelo princípio do denominador comum monetário. A mudança nas estruturas das demonstrações contábeis é prática inaceitável pela convenção da uniformidade ou consistência.

Fonte: Cruz *et al.*, 2009.

Resumo

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade foi emitida por IPE-CAFI/Ibracon/CVM e tratava dos princípios, tidos como Conceitos Fundamentais da Contabilidade. Destaca-se que essa estrutura não é mais utilizada, embora seja importante para estudos da evolução dos princípios contábeis

A Estrutura Conceitual trata dos princípios contábeis em três categorias, organizadas hierarquicamente em: dois postulados ambientais da contabilidade, quatro princípios contábeis propriamente ditos, quatro restrições aos princípios fundamentais – convenções.

São dois os postulados ambientais:

1. **Postulado da entidade contábil:** estabelece que a contabilidade seja mantida para as entidades; os sócios ou quotistas; assim sendo, seus proprietários ou gestores não se confundem com a empresa.
2. **Postulado da continuidade contábil:** a entidade é um organismo vivo, que deverá operar por tempo indeterminado até que surjam fortes evidências que contrariem esse fato.

São quatro os princípios contábeis propriamente ditos:

1. **Princípio do custo como base de valor:** o custo de aquisição é o valor inicial de registro contábil.
2. **Princípio do denominador comum monetário:** as demonstrações contábeis são expressas em termos de moeda nacional.

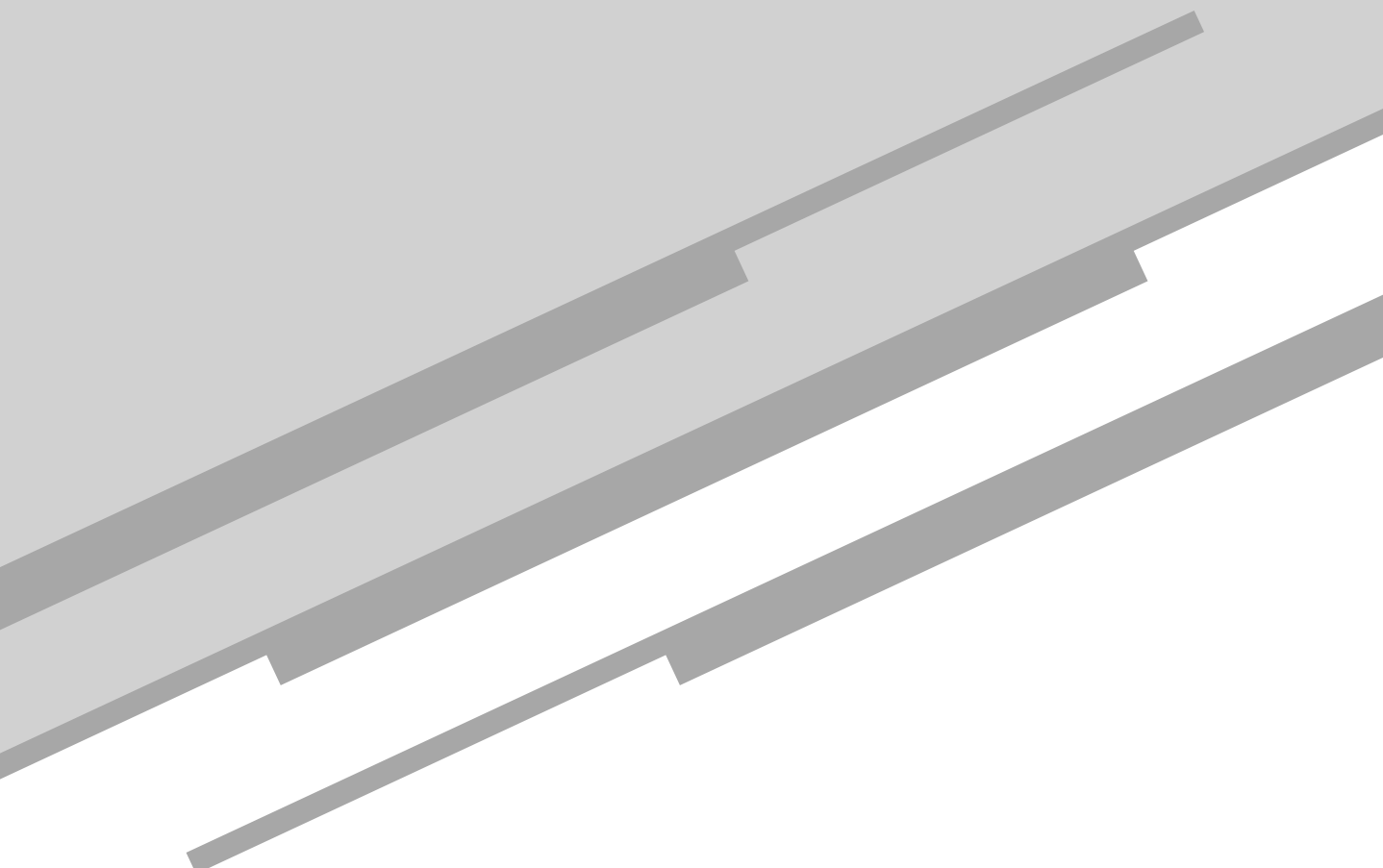
3. **Princípio da realização da receita:** o reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa ocorre quando os produtos ou serviços são transferidos ao cliente.
4. **Princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis:** a despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros) realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem.

As quatro convenções ou restrições aos princípios representam complementos aos postulados e princípios. São elas:

1. **Convenção da objetividade:** estabelece o critério de escolha para os registros contábeis, objetivamente verificados por documentos.
2. **Convenção da materialidade:** diz respeito ao julgamento do custo em relação ao benefício da produção de determinada informação contábil.
3. **Convenção do conservadorismo:** a escolha entre alternativas de avaliação para o patrimônio, igualmente válidas, deverá ser com base no menor valor para o ativo e o maior para o passivo.
4. **Convenção da consistência:** a escolha dos métodos para os registros contábeis deve ser uniforme.

Aula 11

Princípios de contabilidade



Meta

Apresentar os princípios de contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Objetivo

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de reconhecer os princípios de contabilidade do CFC.

Introdução

Na aula anterior, foi apresentada a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade de 1986, a qual não é mais considerada e aplicada. No seu lugar, foi estabelecido o Pronunciamento Conceitual Básico, emitido pelo Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC).

Quanto à evolução dos princípios contábeis no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem papel importante na emissão de normas a serem observadas pelo profissional da Contabilidade.

Em 23/10/1981, o CFC emitiu a Resolução nº 530, que contemplava 16 princípios fundamentais de contabilidade.

Em 29/12/1993, o CFC emitiu nova Resolução nº 750, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade e institui os sete princípios, dentre os quais o princípio da atualização monetária.

Em 28/05/2010, a denominação Princípios Fundamentais de Contabilidade foi modificada para Princípios de Contabilidade, extinguindo o Princípio da Atualização Monetária e reduzindo para seis princípios.

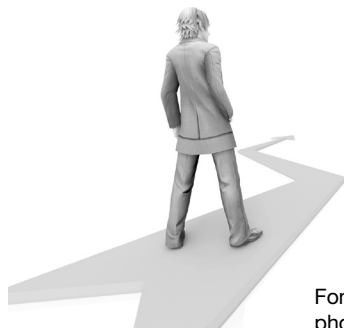
Atualmente, a Resolução CFC 730/93 ainda está em vigor e deve ser observada no exercício da profissão contábil.

Estudaremos os atuais seis princípios de contabilidade com base na Resolução CFC nº 750/93, atualizada pela Resolução CFC nº 1.282 de 2010.

Princípios de contabilidade

A observância dos princípios de contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) emitidas pelo CFC.

Na aplicação dos princípios de contabilidade, há situações concretas, e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.



Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1431097>

Em outras palavras, deve haver primazia da essência econômica em relação à forma jurídica da transação.

São seis os princípios de contabilidade do CFC:

- o da entidade;
- o da continuidade;
- o da oportunidade;
- o do registro pelo valor original;
- o da competência;
- o da prudência.

Entidade



Fonte: <http://www.freeimages.com/photo/911375>

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

O importante para caracterizar o princípio da entidade é que, para todos os efeitos, o patrimônio de uma entidade não se confunde com o de outra entidade e os patrimônios dos sócios não se confundem com o patrimônio da empresa.

Continuidade

O princípio da continuidade pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.



Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1091624>

A continuidade indica que a empresa irá operar por um longo período de tempo no futuro. Em outras palavras, a empresa nasce sem prazo preestabelecido para o encerramento de suas atividades.

O empreendimento é considerado em andamento até forte evidência em contrário, isto é, quando houver situações que caracterizem descon-tinuidade das operações empresariais.

Oportunidade



Fonte: <http://www.freeimages.com/photo/955165>

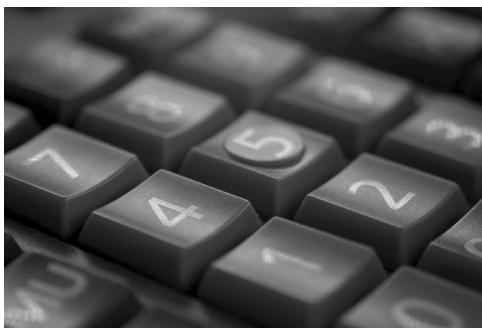
Este princípio refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Destaca-se que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância. Por isso, é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

O princípio da oportunidade indica a necessidade de registrar todas as variações patrimoniais no momento em que elas ocorrem.

Registro pelo valor original

O princípio do registro pelo valor original determina que os componentes do patrimônio devem ser, inicialmente, registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.



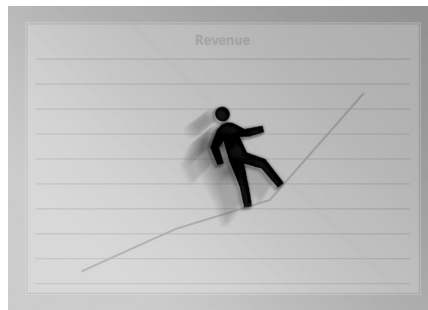
Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1421017>

O registro inicial de uma transação é realizado com base no custo de aquisição.

Este princípio também é conhecido como custo histórico como base de valor.

Competência

Este princípio determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.



Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/912745>

O princípio da competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

A receita é reconhecida no período em que foi gerada, com registro da despesa incorrida no período. Destaca-se o fato gerador para o reconhecimento da receita e da respectiva despesa e não o recebimento de receitas ou pagamento de despesas.

Prudência

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



Fonte: <http://www.sxc.hu/photo/1152637>

O princípio da prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

A aplicação deste princípio é importante quando são realizadas estimativas para a definição de valores relativos às variações patrimoniais.

Conclusão

Na década de 1980, o CFC emitiu uma norma sobre princípios fundamentais de contabilidade. Entretanto, a Resolução 750/93, atualizada em 2010, dispõe sobre os atuais seis princípios de contabilidade:

- (1) entidade;
- (2) continuidade;
- (3) oportunidade;
- (4) registro pelo valor original;
- (5) competência e
- (6) prudência.

A aplicação dos princípios de contabilidade é obrigatória para o exercício da profissão contábil.

Dessa forma, há dois documentos sobre princípios contábeis que devem ser contemplados pelo profissional contábil: a Resolução 750/93, estudada nesta aula, e o Pronunciamento Conceitual Básico a ser estudado na próxima aula.

Atividade final

Atende ao objetivo da aula

Relacione os seis princípios de acordo com a frase que melhor represente determinado princípio de contabilidade.

(1) princípio da entidade

(2) princípio da continuidade

(3) princípio da oportunidade

(4) princípio do registro pelo valor original

(5) princípio da competência

(6) princípio da prudência

() Ante duas alternativas, igualmente válidas, para a quantificação da variação patrimonial, será adotado o menor valor para os bens ou direitos e o maior valor para as obrigações ou exigibilidades.

() Deve-se registrar os fatos contábeis da entidade, na data de sua ocorrência, de maneira íntegra e tempestiva, com base no valor de aquisição do bem ou pelo custo de fabricação.

() A integridade dos registros é de fundamental importância para a análise dos elementos patrimoniais, pois todos os fatos contábeis devem ser registrados.

() O registro de todas as receitas e despesas deve ser realizado de acordo com o fato gerador, no período de competência, independente de terem sido recebidas as receitas ou pagas as despesas.

() A contabilidade da empresa registra somente os atos e os fatos ocorridos que se refiram ao patrimônio da empresa e não os relacionados com o patrimônio particular de seus sócios.

() A contabilidade efetua a avaliação do patrimônio e o registro das suas mutações considerando que a entidade, até evidências em contrário, terá sua vida continuada por tempo indeterminado.

Resumo

A Resolução CFC 750/93, atualizada em 2010, dispõe sobre os seis princípios de contabilidade.

O princípio da entidade determina que o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários.

O princípio da continuidade indica que a empresa opera em andamento com prazo futuro indeterminado.

O princípio da oportunidade observa a necessidade de registrar todas as variações patrimoniais, no momento em que elas ocorrem, a fim de produzir informações íntegras e tempestivas.

O princípio do registro pelo valor original determina que os componentes do patrimônio devem ser, inicialmente, registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

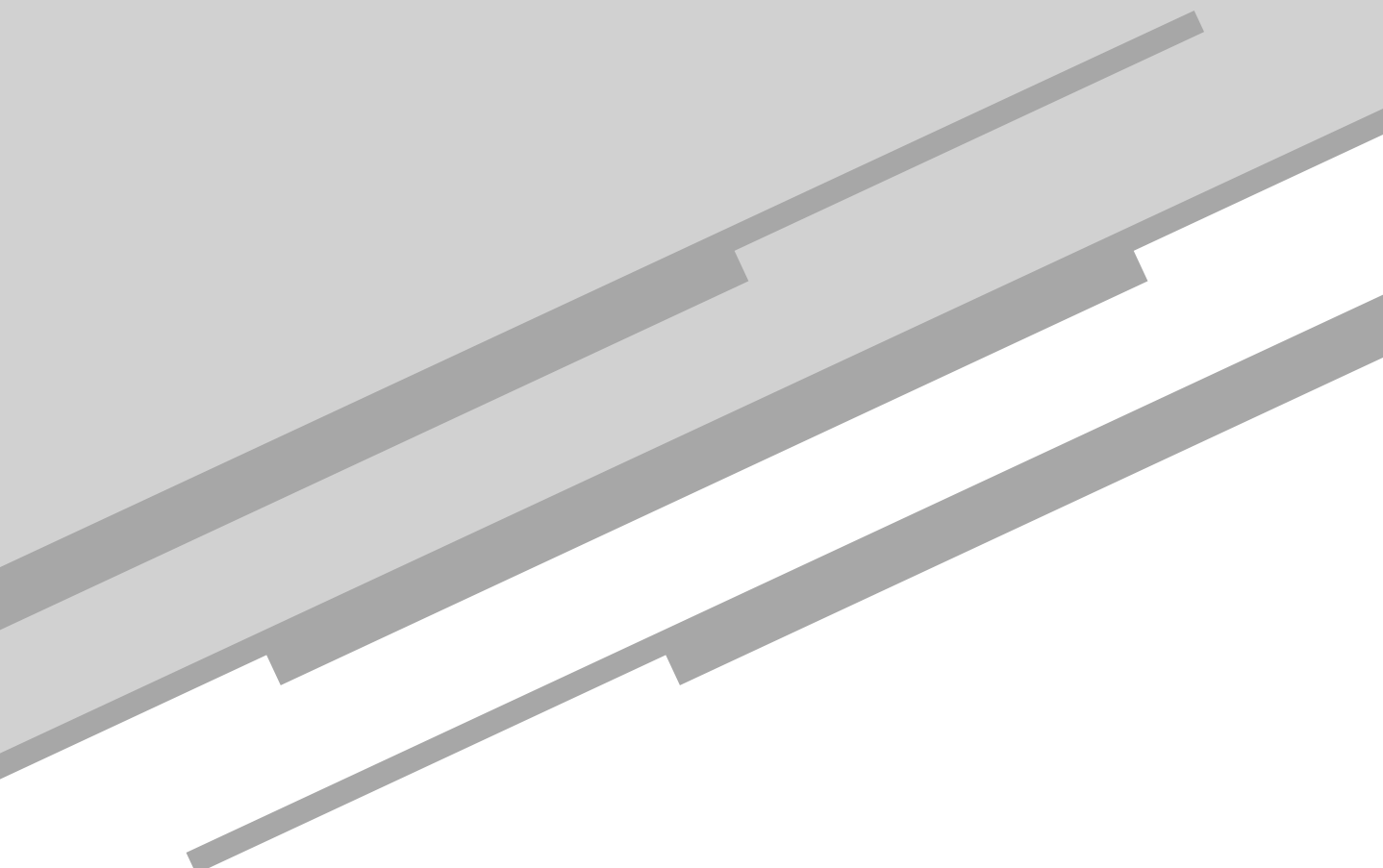
O princípio da competência determina que as receitas sejam reconhecidas, no período em que foram geradas, com a confrontação das despesas incorridas, independentemente do recebimento ou pagamento.

O princípio da prudência, também conhecido como conservadorismo, determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas.

Estes princípios de contabilidade devem ser observados para o exercício da profissão contábil.

Aula 12

Pronunciamento Conceitual Básico



Meta

Apresentar o Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Objetivos

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

1. descrever o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral;
2. identificar as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil.

Introdução

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado em 2005, em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, de acordo com o International Accounting Standards Board (IASB). Entretanto, somente em 2008, a Estrutura Conceitual foi apresentada quando da emissão do Pronunciamento Conceitual Básico, conhecido informalmente como CPC 00, que foi revisado em 2011 – CPC 00 (R1) – e atualmente está em fase de atualização/revisão.

Isso ocorre porque o IASB está em processo de atualização de sua Estrutura Conceitual, que foi inicialmente emitida em 1989.

À medida que um capítulo é finalizado, itens da Estrutura Conceitual vão sendo substituídos. Quando o projeto da Estrutura Conceitual for finalizado, o IASB terá um único documento, completo e abrangente, denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (The Conceptual Framework for Financial Reporting).

As modificações introduzidas no CPC 00 (R1) por meio dos Capítulos 1 (Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral) e 3 (Características qualitativas da informação contábil-financeira útil) foram elaboradas conjuntamente pelo IASB e pelo FASB (US Financial Accounting Standards Board).

A Estrutura Conceitual será revisada de tempos em tempos com base na experiência decorrente de sua utilização.



A Estrutura Conceitual não é uma norma propriamente dita e, portanto, não define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação. Nada nesta Estrutura Conceitual substitui qualquer norma, interpretação ou comunicado técnico.

A Estrutura Conceitual Básica trata:

- a) do objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral;
- b) da qualidade da informação contábil-financeira útil;
- c) da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis;
- d) dos conceitos de capital e sua respectiva manutenção.

Dessa forma, a Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a investidores e credores.

Nesta aula, abordaremos o objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral, com destaque para a qualidade das informações contábeis.

Nota-se que não são mencionados e apresentados princípios contábeis. A principal expressão utilizada refere-se às características qualitativas da informação contábil.

A fonte desta aula é a própria Estrutura Conceitual, descrita no CPC 00 (R1) Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral



Fonte: <http://www.freeimages.com/photo/1088925>

Resposta comentada

O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é o de fornecer informações contábil-financeiras úteis acerca da entidade que reporta essas informações para fins de tomada de decisão de investidores e credores.

Informação acerca dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação, reivindicações e mudanças nos recursos

Os relatórios contábil-financeiros de propósito geral devem fornecer dois tipos de informação:

1. acerca da posição patrimonial e financeira da entidade que reporta a informação, a qual representa dados sobre os recursos econômicos da entidade e reivindicações contra a entidade que reporta a informação;
2. sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos da entidade que reporta a informação e reivindicações contra ela.

Os dois tipos de informação referem-se aos recursos econômicos e reivindicações e suas mudanças, respectivamente.

Ambos os tipos de informação fornecem dados de entrada úteis para decisões ligadas ao fornecimento de recursos para a entidade.

Recursos econômicos e reivindicações

É necessário prestar informações sobre a natureza e os montantes de recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação. Essas informações podem auxiliar usuários a identificarem a fraqueza e o vigor financeiro da entidade que reporta a informação, assim como avaliar a sua liquidez e a sua solvência.

Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações

Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação resultam da performance financeira da entidade e de outros eventos ou transações, como a emissão de títulos de dívida ou de títulos patrimoniais. Para poder avaliar adequadamente as perspectivas de fluxos de caixa futuros da entidade que reporta a informação, os usuários precisam estar aptos a distinguir a natureza dessas mudanças.

Performance financeira refletida pelo regime de competência

O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que esses efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos.

Isso é importante em função de essas informações fornecerem melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade, do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

Performance financeira refletida pelos fluxos de caixa passados

Informações sobre os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação durante um período também ajudam os usuários a avaliar a capacidade de a entidade gerar fluxos de caixa futuros líquidos. Elas indicam como a entidade que reporta a informação obtém e despende caixa. Também auxiliam os usuários a compreender as operações da entidade que reporta a informação a avaliar suas atividades de financiamento e investimento, a avaliar sua liquidez e solvência e a interpretar outras informações acerca de sua performance financeira.

Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações que não são resultantes da performance financeira

Os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação podem ainda mudar por outras razões que não sejam resultantes de sua performance financeira, como é o caso da emissão adicio-

nal de suas ações. Informações sobre esse tipo de mudança são necessárias para dar aos usuários uma completa compreensão do porquê das mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação e as implicações dessas mudanças em sua futura performance financeira.

Características qualitativas da informação contábil-financeira útil

O CPC 00 (R1) determina dois grupos de informação contábil-financeira útil para a tomada de decisão do usuário da informação contábil:

1. características qualitativas fundamentais: relevância e representação fidedigna;
2. características qualitativas de melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Para que a informação contábil-financeira seja útil, ela deve ser capaz de influenciar a decisão do usuário.

Se a informação contábil-financeira é para ser útil, precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

Características qualitativas fundamentais

A informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil.

Relevância



Fonte: <http://www.freeimages.com/photo/1415242>.

Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários e se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.

A informação contábil-financeira tem valor preditivo se puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para predizer futuros resultados. E não precisa ser uma predição ou uma projeção para que possua valor preditivo. A informação contábil-financeira com valor preditivo é empregada pelos usuários ao fazerem suas próprias predições.

No que diz respeito ao valor confirmatório, a informação contábil-financeira deve se retroalimentar ou servir de *feedback* para avaliações prévias, com o objetivo de confirmá-las ou alterá-las.

Relevância e materialidade

Dentro do contexto de relevância, destaca-se a especificidade: materialidade. A informação é material se a sua omissão ou a sua divulgação distorcida puder influenciar as decisões dos usuários.

Em outras palavras, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade, baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Conseqüentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que seria julgado material para uma situação particular.

Representação Fidedigna

Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só de representar um fenômeno relevante, mas tem também de representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Tem de ser: (1) completa, (2) neutra e (3) livre de erro.

Características qualitativas de melhoria

Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e representada com fidedignidade. As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar

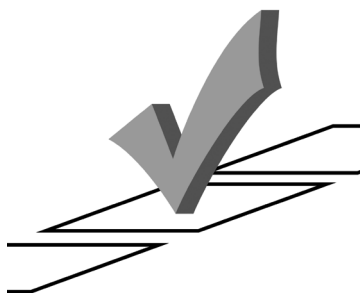
qual de duas alternativas, que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação, deve ser usada para retratar um fenômeno.

Comparabilidade

A informação será mais útil caso possa ser comparada com dados similares sobre outras entidades e sobre a mesma em outro período ou em outra data.

Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles.

Verificabilidade



Fonte: <http://www.freeimages.com/photo/1280927>.

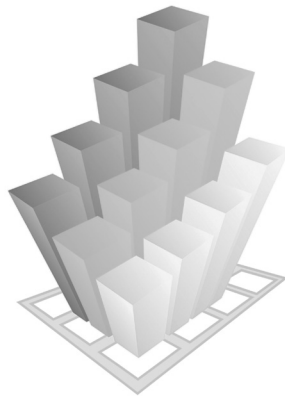
A verificabilidade implica que diferentes observadores podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.

A verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta é a checagem de um montante ou de outra representação por meio de observação direta, por exemplo, pela contagem de caixa. Verificação indireta é a checagem dos dados de entrada por meio de modelo, de fórmula ou de outra técnica e o recálculo dos resultados obtidos por meio da aplicação da mesma metodologia.

Tempestividade

Tempestividade implica ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado após o encerramento do período contábil, em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências.

Compreensibilidade



Fonte: <http://www.freeimages.com/photo/1431600>.

Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível.

Mesmo que certos fenômenos sejam inerentemente complexos e não possam ser facilmente compreendidos, não devem ser excluídos.

Os relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisam e analisam a informação diligentemente.

Por fim, as características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas na extensão possível.

Restrição de custo na elaboração e divulgação da informação contábil-financeira útil



Fonte: <http://www.freeimages.com/photo/1108079>.

O custo de gerar a informação é uma restrição sempre presente na entidade no processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Esse processo impõe custos e é importante que esses custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação.

Conclusão

O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é o de fornecer informações contábil-financeiras úteis acerca da entidade a investidores e credores para fins de tomada decisão.

Outro objetivo é o de apresentar o quão eficiente e efetiva a administração da entidade tem cumprido com suas responsabilidades no uso dos recursos.

A informação acerca dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação, reivindicações e mudanças nos recursos e reivindicações são apresentadas e essas alterações são identificadas de acordo com a performance financeira refletida no regime de competência; e pelos fluxos de caixa passados bem como as mudanças não resultantes pela performance financeira.

As características qualitativas são apresentadas em dois grupos: fundamentais e de melhoria.

As fundamentais são duas: relevância e representação fidedigna.

As características qualitativas de melhoria são quatro: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Percebe-se que não há a denominação de princípios contábeis, mesmo com o destaque para o regime de competência.

═══════════════════════ **Atividade final** ════════════════════════

Atende ao objetivo 2

Relacione as seis características qualitativas de acordo com a frase que melhor represente determinada característica.

1. Característica qualitativa fundamental referente à relevância.
2. Característica qualitativa fundamental referente à representação fidedigna.
3. Característica qualitativa de melhoria referente à comparabilidade.
4. Característica qualitativa de melhoria referente à verificabilidade.
5. Característica qualitativa de melhoria referente à tempestividade.
6. Característica qualitativa de melhoria referente à compreensibilidade.

() Para ser útil, a informação é capaz de alterar as decisões dos usuários, bem como ter valor preditivo – para prever futuros resultados – ou valor confirmatório do resultado, ou ambos.

() Para ser útil, a informação deve representar com propriedade o fenômeno relevante de forma completa, neutra e livre de erro.

() Os usuários devem poder identificar as similaridades e diferenças dos itens das demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, de modo a identificar tendências no seu desempenho.

() Diferentes observadores podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.

() Ter a informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.

() As informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser objetivas e compreensíveis. Assim, as informações devem ser entendidas pelos usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisam e analisam a informação diligentemente.

Resposta comentada

A resposta é: 1, 2, 3, 4, 5 e 6.

1. **Relevância:** Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários, especialmente se possuir valor preditivo, confirmatório ou ambos. Como exemplo, citamos a informação sobre a receita para o exercício, a qual pode ser utilizada como base para prever receitas para períodos futuros e também pode ser comparada com previsões realizadas anteriores.
2. **Representação Fidedigna:** para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só de representar um fenômeno relevante, mas tem também de representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ser completa, neutra e livre de erro.
3. **Comparabilidade:** as decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade, ou noutra. Conseqüentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma, em outro período.
4. **Verificabilidade:** a informação é verificável quando diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica, em particular, ser uma representação fidedigna.
5. **Tempestividade:** significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.
6. **Compreensibilidade:** classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível. Embora certos fenômenos sejam inerentemente complexos e não possam ser facilmente compreendidos, não implica exclusão de informações. Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisam e ana-

lisam a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem-informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo.

Resumo

O Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – estrutura conceitual para elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro – estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação do relatório-contábil-financeiro destinado a investidores e credores.

Especificamente, o relatório contábil-financeiro de propósito geral é elaborado dentro do que prescreve essa estrutura conceitual, com o objetivo de fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender à finalidade ou à necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Parte da estrutura conceitual foi abordada nesta aula:

- a) o objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro;
- b) as características qualitativas da informação contábil-financeira útil.

No contexto do objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro foi apresentado o objetivo principal, que é o de fornecer informações contábil-financeiras úteis acerca da entidade, destinada a investidores e credores para fins de tomada de decisão.

Foi estabelecido o tipo de informação acerca dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação, reivindicações e mudanças nos recursos e reivindicações, bem como:

- a performance financeira refletida pelo regime de competência;
- a performance financeira refletida pelos fluxos de caixa passados;
- as mudanças nos recursos econômicos e reivindicações que não são resultantes da performance financeira.

Por último, foram apresentados os dois grupos de características qualitativas da informação contábil-financeira útil: fundamentais e de melhoria.

As características fundamentais são *relevância e representação fidedigna*.

Informação relevante é capaz de alterar as decisões dos usuários e ter valor preditivo – para prever futuros resultados – ou valor confirmatório do resultado, ou ambos.

A informação deve representar com fidedignidade o fenômeno relevante de forma completa, neutra e livre de erro.

Já as características qualitativas de melhoria são comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

A utilidade da informação é identificada na medida em que há comparabilidade com informação similar sobre outras entidades e da mesma entidade em outro período. Assim é possível identificar e compreender similaridades e diferenças dos itens.

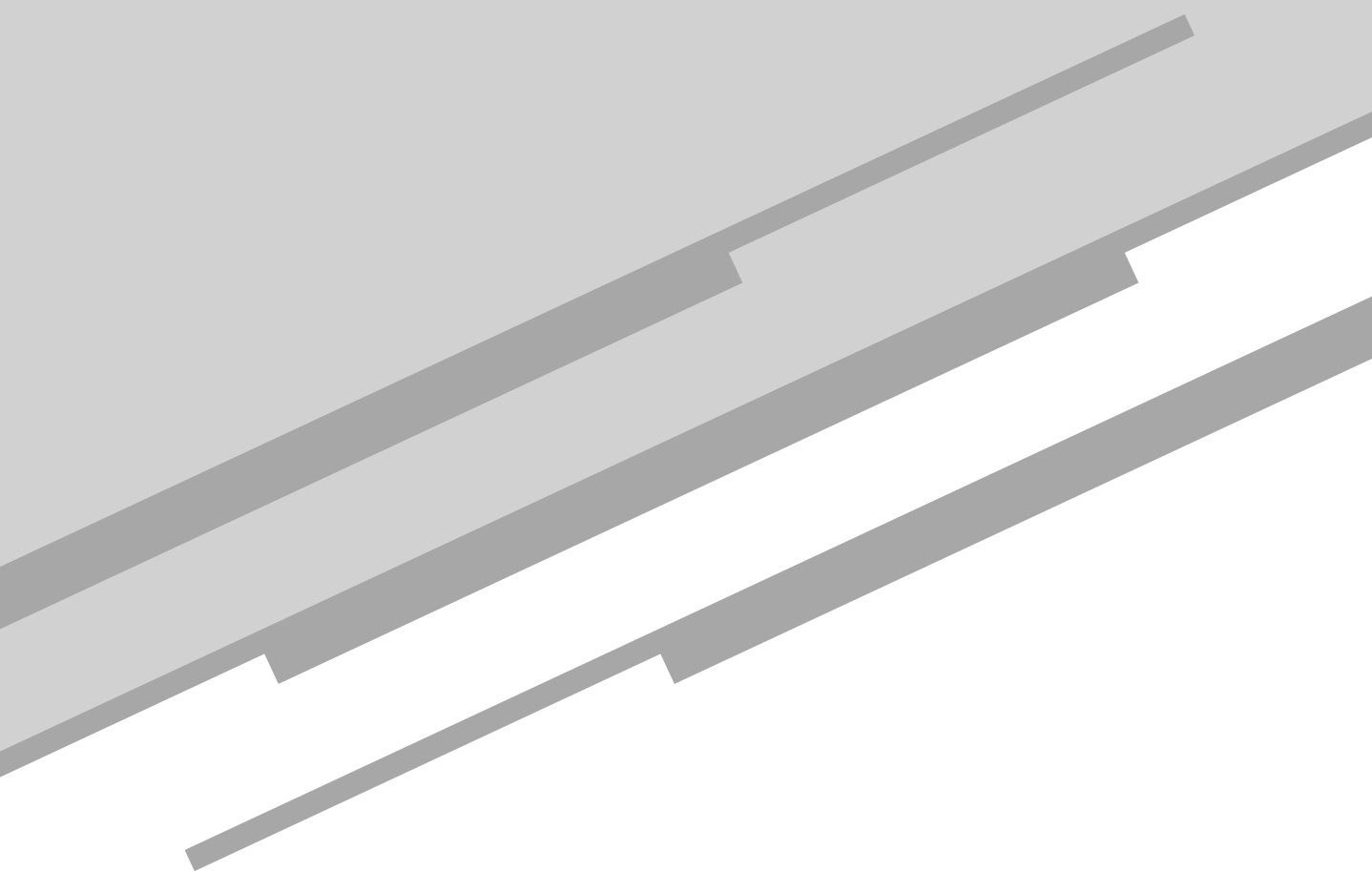
A verificabilidade implica que, direta ou indiretamente, diferentes usuários podem chegar a um consenso quanto ao retrato de uma realidade econômica.

A tempestividade implica ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.

A compreensibilidade se refere aos relatórios contábil-financeiros, que são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas.

A relação custo-benefício é uma limitação no processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la.

Referências



Aula 1

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do contador e do guarda-livros, e dá outras providências. Brasília. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 maio 1946.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Auditoria: registros de uma profissão*. São Paulo: Ibracon, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS FILHO, José Camilo dos. *Educação geral na universidade*. 2008. Disponível em: <http://www.diaadiaeducacao.pr.gov.br/diaadia/diaadia/arquivos/File/conteudo/artigos_teses/educacao_geral_na_universidade.pdf>. Acesso em: 6 maio 2010.

TRUJILLO FERRARI, Alfonso. *Metodologia da ciência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. *Departamento de contabilidade e atuária da FEA/USP*. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br>>. Acesso em: 10 set. 2013.

Aula 2

BORBA, José Alonso; POETA, Fabiana Zandonai; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Teoria da contabilidade: uma análise da disciplina nos programas de mestrado brasileiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, p. 124-138, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrrj/article/viewFile/1208/1144>>. Acesso em: 20 out. 2013.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997. Altera dispositivos da Lei nº 6.404. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 6 maio 1997.

_____. Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 nov. 2001.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 dez. 2007.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 maio 2009.

CATELLI, Armando (Org.) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*: Gecon. São Paulo: Atlas, 1999.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Conceitual Básico (R1)*. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 15 out. 2013.

CRUZ, Marcio Aleixo da et al. *Contabilidade geral I*. Rio de Janeiro: Fundação Cecierj, 2009.

GITMAN, Lawrence Jeffrey. *Princípios da administração financeira*. 7. ed. São Paulo: Hbra, 1997.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *IFRS*. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso: 17 out. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SZUSTER, Natan et al. *Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2009.

Aula 3

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Auditoria: registros de uma profissão*. São Paulo: Ibracon, 2007.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Home*. Disponível em: <<http://www.iasb.org>>. Acesso: 17 out. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Aula 4

CIVILIZAÇÃO mesopotâmica. Disponível em: <<http://www.coladaweb.com/historia/civilizacao-mesopotamica>>. Acesso em: 2 dez. 2013.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. *Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial*. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Auditoria: registros de uma profissão*. São Paulo: Ibracon, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____; _____. FARIA, Ana Cristina. _____. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTAL DE CONTABILIDADE. *História da contabilidade*. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2013.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil*. São Paulo: Atlas, 2008.

WIKILIVROS. *História da contabilidade: a contabilidade na era antiga*. Disponível em: <http://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Antiga>. Acesso em: 2 dez. 2013.

Aula 5

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. *Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial*. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Auditoria: registros de uma profissão*. São Paulo: Ibracon, 2007.

STOCK.XCHNG. Photo. Disponível em: <<http://www.sxc.hu/photo/>>. Acesso em: 28 jan. 2014.

WIKIPÉDIA. *A enciclopédia livre*. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org>>. Acesso em: 2 dez. 2013.

Aula 6

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE TÉCNICOS DE CONTABILIDADE. *VI Jornada de História da Contabilidade*. 4 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.apotec.pt/gca/?id=523>>. Acesso em: 24 jan. 2014.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. *Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial*. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, José Francisco Filho; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.). *Estudando teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, Antonio Lopes. *Bases das Escolas Europeia e Norte-Americana, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista*. 2001. Disponível em: <<http://ciberconta.unizar.es/LECCION/neo01/neoLopes.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil*. São Paulo: Atlas, 2008.

Aula 7

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil*. São Paulo: Atlas, 2008.

WIKILIVROS. *História da contabilidade/A contabilidade na Idade Contemporânea*. Disponível em: <http://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Contempor%C3%A2nea>. Acesso em: 3 fev. 2014.

WIKIPÉDIA. *Mapas*. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org>>. Acesso em: 4 fev. 2014.

Aula 8

ALMEIDA, Maria Goreth Miranda; EL HAJJ, Zaina Said. Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do Goodwill e do ativo intelectual. *Caderno de Estudos*, São Paulo, n. 16, jul.-dez. 1997.

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. 1989. Tese (Doutorado em Contabilidade e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting theory*. 5. ed. Illinois: Irwin Homewood, 1991.

IJIRI, Yuji. *The found of accounting measurement: a mathematical, economics and behavioral inquiry*. New Jersey: Prentice Hall, 1967.

INFORMAÇÕES OBJETIVAS - IOB. Princípios fundamentais de contabilidade, segundo a ONU (segunda e última parte). *Boletim Temática Contábil e Balanço*, São Paulo, n. 34, p. 280, 1990. IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

MARTINS, Eliseu. *Contribuição à avaliação do ativo intangível*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

Aula 9

FRANCO, Hilário. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Auditoria: registros de uma profissão*. São Paulo: Ibracon, 2007.

Aula 10

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação nº 29, de 5 de fevereiro de 1986. Rio de Janeiro, 1986.

CRUZ, Marcio Aleixo da et al. *Contabilidade geral I*. v.1. Rio de Janeiro: Fundação Cecierj, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010.

Aula 11

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios de contabilidade. Brasília, DF, 1993.

_____. Resolução nº 1.282, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93. Brasília, DF, 2010.

Aula 12

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Conceitual Básico (R1): estrutura conceitual para elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro*, de 2 de dezembro de 2011. Brasília, DF, 2011.

