

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE A ESCOLA EUROPÉIA E NORTE-AMERICANA E A INFLUÊNCIA DESTAS ESCOLAS NO BRASIL

LISELE VIERO RICKEN

**FLORIANÓPOLIS-SC
2003**

Lisele Viero Ricken

PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE A ESCOLA EUROPÉIA E NORTE-AMERICANA E A INFLUÊNCIA DESTAS ESCOLAS NO BRASIL

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o Joisse Antônio Lorandi, M. Sc.

Florianópolis

2003

Lisele Viero Ricken

Principais diferenças entre a Escola Européia e Norte-americana e a influência destas escolas no Brasil

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média....., atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Compuseram a banca:

Profª Joisse Antonio Lorandi, M. Sc. – orientador
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída:

Profº Luiz Felipe Ferreira, M. Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída:

Profº Wladimir Arthur Fey, M. Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída:

Florianópolis, 20 de novembro de 2003.

Profº Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

Aos meus pais, Valério Ricken e Gardilen Nádía Viero Ricken, que sempre me incentivaram aos estudos; aos meus irmãos, Paula, Samuel e Daiane, que indiretamente me apoiaram e ao meu esposo Anderson e minha filha Ana Carolina, que estiveram presentes me apoiando e incentivando com paciência, carinho e amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que desde o início desta jornada e por toda vida, sempre esteve comigo.

Aos meus pais, que iluminaram meus caminhos com afeto e exemplo de dedicação, encorajando-me a seguir em frente, mesmo nas situações mais difíceis. Obrigado pelo amor e pelos ensinamentos de vida dedicados a minha formação.

Ao meu marido, pela paciência e carinho dedicados a mim em todos os anos de convivência, principalmente nesses anos de estudos.

A minha filha, a qual muitas vezes privei de minha presença e atenção, obrigada pelos muitos momentos de felicidade que me traz.

Aos pais do meu marido, pela paciência e por toda ajuda que deram nestes anos de estudo.

Ao meu professor e orientador Joisse, pelas horas dedicadas a mim com carinho e paciência.

Aos meus colegas de trabalho, da Sensato Contabilidade Ltda, que compartilharam as alegrias e adversidades, obrigada pela compreensão e apoio.

A todos os meus amigos, pelos momentos que dividimos com alegria e carinho.

A professora Luiza Maria, pelas horas dedicadas à correção gramatical desse trabalho.

Agradeço a todos que, direta e indiretamente, participaram e me incentivaram para a elaboração e conclusão desse trabalho.

RESUMO

Desde o início de sua história, a Contabilidade evoluiu constantemente. Inicialmente tudo era registrado de modo precário, mas logo com o surgimento da escrita e dos números, os registros passaram a tornar-se um pouco mais desenvolvidos. Contudo, ainda assim, a qualidade dos registros contábeis era bastante primária, pois enfatizava mais a técnica de registro dos dados. Somente aos poucos, é que a Contabilidade passou a se tornar um instrumento de gestão para ajudar o homem na administração de suas propriedades. Aproximadamente no século XIII e XIV, começaram a surgir as partidas dobradas e no final do século XV, com o surgimento do livro do Frei Luca Pacioli elas se difundiram por quase toda Europa. Algum tempo depois disso, começaram a aparecer várias escolas na Contabilidade, como a escola Contista, Lombarda, Personalista e Controlista. Elas foram as primeiras a surgirem pela Europa e não eram tão desenvolvidas quanto as que surgiriam posteriormente. A partir do final do século XIX, outras escolas apareceram na Europa (Escola Neocontista, Reditualista, Aziendalista e Patrimonialista) e essas já se encontravam num patamar mais evoluído do que as anteriores. Também surgia nesta época, nos Estados Unidos, a escola norte-americana que tinha idéias diferentes das escolas européias. Enquanto as escolas européias estudavam praticamente só a teoria da Contabilidade, sem se interessar pela parte pragmática da disciplina, a escola norte-americana enfocava muito mais a prática contábil, procurando atender as necessidades dos seus usuários através de uma Contabilidade útil para a gestão e cada vez mais uniforme, facilitada e informatizada. O Brasil sofreu influência dessas duas escolas. Inicialmente, como na maioria dos outros países, quem dominava a Contabilidade nacional eram as escolas européias. Contudo, aos poucos, com o surgimento das multinacionais, de algumas leis semelhantes às americanas e com o uso de livros de autores americanos, sendo utilizados nas principais universidades que tinham o curso de Contábeis, a escola norte-americana foi passando a ter maior influência no âmbito nacional e, até hoje, esta é a escola com idéias predominantes na Contabilidade brasileira.

Palavras-chave: escola européia, escola norte-americana, desenvolvimento, influência, nacional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 ASSUNTO.....	8
2 TEMA.....	10
3 PROBLEMATIZAÇÃO	10
4 OBJETIVOS.....	11
4.1 GERAL.....	11
4.2 ESPECÍFICOS	11
5 JUSTIFICATIVA	11
6 METODOLOGIA.....	13
7 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	14
8 ORGANIZAÇÃO DO ASSUNTO.....	15
1. PRINCIPAIS ASPECTOS DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	
MUNDIAL	17
1.1 PERÍODO INTUITIVO PRIMITIVO.....	17
1.2 PERÍODO RACIONAL-MNEMÔNICO.....	18
1.3 PERÍODO LÓGICO-RACIONAL.....	22
1.4 VIDA DE PACIOLI	23
1.5 PERÍODO DA LITERATURA.....	25
1.6 IDADE DA ESTAGNAÇÃO OU PERÍODO PRÉ-CIENTÍFICO.....	26
1.7 CONTISMO	28
1.8 ESCOLA ADMINISTRATIVA OU LOMBARDA	30
1.9 ESCOLA PERSONALISTA	31

1.10 ESCOLA VENEZIANA OU CONTROLISTA.....	34
2. PRINCIPAIS DIFERENÇAS E CARACTERÍSTICAS DA ESCOLA EUROPÉIA E NORTE-AMERICANA NA CONTABILIDADE....	38
2.1 ESCOLAS EUROPÉIAS	39
2.1.1 Moderna Escola Francesa ou Escola Neocontista	39
2.1.2 Escola Alemã ou Reditualista.....	40
2.1.3 Moderna Escola Italiana ou Aziendalismo.....	43
2.1.4 Escola Patrimonialista ou Patrimonialismo.....	46
2.2 ESCOLA NORTE-AMERICANA OU ANGLO-SAXÃ.....	49
2.2.1 As Associações Profissionais	51
2.2.2 Principais Personagens	55
2.3 RESUMO DAS DIFERENÇAS DAS DUAS CORRENTES.....	57
3. HISTÓRIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL E OS PENSADORES DA ÁREA	62
3.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE NACIONAL.....	62
3.2 PERSONAGENS DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA.....	70
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	75
REFERÊNCIAS	78

INTRODUÇÃO

1 APRESENTAÇÃO DO ASSUNTO

Sempre foi uma antiga ambição do homem, procurar entender os acontecimentos que ocorrem dentro de si ou ao seu redor, procurando assim de alguma forma interagir com este ambiente trazendo benefícios para si próprio e também para os outros.

Aos poucos essa curiosidade de saber mais das coisas ao seu redor se impôs como um desafio para o seu entendimento. Porém, somente depois de muito tempo na história é que o ser humano passou a formar o conhecimento científico, que comprova se as coisas são realmente verdadeiras estabelecendo relações entre fatos, para o entendimento dos fenômenos naturais.

A História da Contabilidade, portanto, também encontrou suas bases em idades muito remotas. Contudo sua ruptura com o passado, mudando de um período de estagnação para um processo evolutivo das Ciências Contábeis, só ocorreram há pouco tempo.

A partir disso surge cada vez mais forte a idéia de posse e propriedade, e o homem passa a se preocupar em conservar e aumentar o patrimônio, sendo assim passa a traçar desafios para si mesmo e querendo ver sua riqueza aumentar, procura novas formas mais aperfeiçoadas para avaliá-lo.

Segundo Iudícibus (1997), com este pensamento, o homem vai aperfeiçoando o instrumento de avaliação do seu patrimônio, que é a Contabilidade. Ela chega para por ordem

e sistematizar as anotações meramente físicas que antes existiam, sem uma avaliação monetária que pudesse comparar uma situação anterior com a atual, para assim de certa forma medir a riqueza do patrimônio e o quanto aumentou neste período avaliado.

Da mesma forma que o homem age e orienta suas ações no sentido de obter meios de satisfazer suas necessidades, as entidades desenvolvem todas as ações necessárias para atingir seus objetivos. No entanto é necessário que estas ações sejam coordenadas e orientadas da melhor forma possível.

Assim, ao surgirem as primeiras empresas, apareceu a necessidade de um controle, que só poderia ser feito através de registros, podendo assim prestar contas do que estava sendo administrado.

Quanto mais o homem possuía, mais se preocupava em como fazer render seu patrimônio.

Através do decorrer da história, com o desenvolvimento econômico, percebe-se que a Contabilidade passou a tornar-se cada vez mais importante para a sociedade. O surgimento do capitalismo deu um impulso definitivo a esta importante disciplina, potencializando seu uso e aumentando sua eficácia. E com a modificação e o aperfeiçoamento das idéias e do conhecimento, esta veio a tornar-se uma ciência, pois passou a ter um conjunto de conhecimentos ordenados relacionados a um determinado objeto. Passou a ser portanto uma ciência social, pois é a ação do homem que constrói e transforma seu objeto que é o patrimônio.

O que toda história tem mostrado é que a contabilidade passou a tornar-se importante, à medida que ocorreu maior desenvolvimento econômico, ou seja, o nível de desenvolvimento das teorias e práticas contábeis está diretamente ligado ao nível de desenvolvimento comercial e social das sociedades.

De acordo com Iudícibus (1997), é fácil entender porque a contabilidade teve seu florescer, como disciplina completa nas cidades Européias, e principalmente Italianas, pois estas cidades estavam cheias de atividades mercantil, econômica e cultural, principalmente entre o século XIII e início do século XVII. Inicia-se assim um grande período de domínio que se chamou Escola Européia de Contabilidade.

Um conjunto de fatores desfavoráveis foi acentuando-se a partir de 1920, com a ascensão econômica e cultural dos norte-americanos, levando assim ao final do domínio da Escola Européia.

Com o surgimento das grandes empresas, principalmente no início do século XX; juntamente com o desenvolvimento do mercado de capitais e o ritmo de desenvolvimento que os Estados Unidos passou a caminhar; criou-se um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis, iniciando-se assim, um novo domínio da Escola Norte-Americana de Contabilidade.

2 TEMA

Esta monografia tem como tema um estudo comparativo da evolução entre a Escola Européia e a Escola Norte-Americana na Contabilidade.

3 PROBLEMATIZAÇÃO

Quais as diferenças entre essas duas principais correntes, a Escola Européia e a Escola Norte-Americana e quais os principais fatores que influenciaram na evolução contábil no Brasil?

4 OBJETIVOS

4.1 GERAL

Considerando as duas principais escolas de Contabilidade do mundo ocidental, Européia e Norte-Americana, verificar qual a influência delas na evolução contábil brasileira e quais os principais fatores que impactaram a Contabilidade Nacional.

4.2 ESPECÍFICOS

- a) Descrever os aspectos principais da história mundial da Contabilidade.
- b) Relacionar as diferenças e características da escola Européia e Norte Americana na Contabilidade.
- c) Abordar a história da Contabilidade no Brasil e expor os principais fatores externos que impactaram a história nacional, considerando a prática contábil e os pensadores da área.

5 JUSTIFICATIVA

É um pressuposto da história que o homem é capaz de tirar proveito da experiência de seus antecessores e que o progresso na história baseia-se na transmissão de bens, que podem ser materiais ou intelectuais.

O estudo da história acrescenta novas dimensões à própria vida, aumentando em muito as perspectivas e alargando as experiências. Permite-se penetrar, indiretamente, no

passado, projetar a visão a milhares de anos anteriores, ampliando-a para entender muitos dos progressos da humanidade.

O estudo da história da Contabilidade é muito mais que uma curiosidade, pelo contrário, se estiver em boas mãos a sua utilização extrapola os limites de uma simples interpretação de fatos antigos e pode passar a ser um ótimo instrumento para o entendimento da sociologia e do desenvolvimento de culturas e civilizações de um povo.

A investigação histórica dos fatos contábeis tem sido, ao longo do tempo, objeto de inúmeros estudos acadêmicos no mundo inteiro, principalmente na Itália, Espanha, Alemanha e França. Até mesmo nos Estados Unidos, país cuja cultura contábil é fortemente voltada para o pragmatismo, foi constatado, 'conforme Garner (1973)', um crescimento no interesse dos alunos de pós-graduação por pesquisas neste campo. (COSENZA, 2002, p. 08).

Apesar da forte tendência que os norte-americanos têm ao pragmatismo, inclusive na Contabilidade, eles não desdenham os estudos da história da Contabilidade. Uma prova do interesse deles pela história contábil são os freqüentes congressos ministrados sobre este tema.

Apesar de se ter uma grande riqueza histórica contábil na América-Latina, não se observa um movimento semelhante ao dos outros países no sentido do interesse pela história. A literatura de história da Contabilidade, hoje em desenvolvimento em muitas partes do mundo, é, contudo, menos enfatizada no Brasil. Aqui as literaturas estão repletas de discussões a respeito de fatos e conceitos práticos, muito embora existam conteúdos e fontes importantes para serem explorados nessa área.

Não se pode perder de vista, contudo, que a história da Contabilidade ainda está dando seus primeiros passos, principalmente no Brasil, onde os estudos sobre esse tema podem ser considerados insuficientes. Poucos são os trabalhos ou textos nacionais mais aprofundados, a outra grande maioria limita-se a descrever ou apenas citar documentos, sem a preocupação de realizar a necessária análise e interpretação da situação em que foram gerados.

A necessidade desse conhecimento, portanto é importante, pois só através dele é possível entender o contexto em que se encontra esta disciplina e conseguir da melhor forma, preparar-se para o futuro.

Para conhecer quais as principais fundamentações práticas e teóricas que estão embasando os procedimentos contábeis atuais, o estudo da história contábil é imprescindível. Como no Brasil, o estudo sobre a história da Contabilidade tem sido pouco pesquisado e divulgado, esta monografia é uma modesta iniciativa com intuito principal de despertar e difundir o interesse desse assunto no círculo contábil. Ao realizá-lo, pretende-se trazer alguma contribuição à educação contábil, visto que não pode haver desconhecimento histórico onde se constrói o saber.

6 METODOLOGIA

O presente estudo é uma pesquisa de natureza bibliográfica e de caráter exploratório. Bibliográfico, porque foi feito a partir de pesquisas em livros e revistas; e exploratório, porque tem o objetivo de difundir mais o assunto pesquisado, tornando-o mais familiar.

Segundo Gil (1993, p.48), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.”

De acordo com Gil (1993, p. 45), “Pesquisa Exploratória: visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses.”

Nesta pesquisa será realizada a coleta de dados, que se dará através de um levantamento bibliográfico de livros e artigos de revistas de Contabilidade, recorrendo-se para tanto à biblioteca da UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina), do CRC (Conselho Regional de Contabilidade) e outras existentes na região de Florianópolis, para assim fazer a

análise dos assuntos diretamente ligados a este tema para o desenvolvimento do trabalho monográfico.

Para a elaboração de uma monografia faz-se necessário um conjunto de conteúdos que instrumentalizam o aluno em suas diversas fases de iniciação científica. A elaboração desta pesquisa na graduação, constitui o momento em que o aluno, em dualidade com o seu orientador e de posse dos instrumentos da metodologia, demonstre seu desenvolvimento intelectual, bem como a incorporação dos procedimentos e conhecimentos amplos e específicos do processo de sua formação, voltados para o entendimento de pesquisa e de ciência. (LAFFIN, 1998, p. 04).

Segundo Inácio Filho (1994, p. 39), “para escolha de um tema ou assunto deve-se levar em conta a sua originalidade, importância e viabilidade. E o mesmo poderá surgir em diversas situações.”

Neste trabalho foram levados em conta principalmente os fatores da originalidade e importância, pelo fato da história da Contabilidade ser um tema tão necessário, mas ao mesmo tempo pouco citado.

A monografia é, segundo Salomon (1999, P. 254), “tratamento escrito de um tema específico que resulte de pesquisa científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência.”

Esta monografia surgiu também do interesse em descrever os aspectos principais da história da Contabilidade, com intuito de demonstrar a importância de sua história para o futuro da profissão Contábil.

7 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Não é objetivo desta monografia esgotar o assunto sobre a história da Contabilidade, afinal este é um assunto muito amplo. Neste trabalho, pretende-se fazer inferências e relações entre as principais escolas européias e a norte-americana e demonstrar as suas influências na Contabilidade brasileira, portanto ficarão ainda lacunas abertas para futuras pesquisas.

A história da contabilidade se divide em vários períodos, que foram assim classificados para melhor entendimento da mesma. Existem diferentes tipos de divisões, mas neste trabalho, abordar-se-á a dos autores Lopes de Sá e Paulo Schmidt, principalmente no primeiro capítulo que fala da história geral e nos outros capítulos também serão utilizados outros autores, como Hendriksen e Breda, Iudícibus, Valle e Aloe, Marion, etc.

Uma outra limitação tem relação com o fato do presente trabalho estar estruturado apenas por uma pesquisa bibliográfica, pois não foram feitas pesquisas de campo no mesmo. Assim, o que é apresentado é fruto de leitura e análise do material pesquisado. Por essa razão, as informações extraídas desta pesquisa podem conter também interpretações da pesquisadora e da linha de pensamento dos autores adotados.

Apesar disso, relata-se de elevada importância esse estudo, colocando-se como ênfase essas limitações.

8 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

A fim de facilitar o entendimento e o estudo, esta monografia encontra-se dividida em capítulos, organizados do seguinte modo:

Faz parte da introdução o assunto e o tema, onde são feitas as considerações iniciais sobre esta pesquisa. Consta, também, desta etapa, a identificação da problemática central, os objetivos geral e específicos a serem alcançados e a justificativa da importância do tema. A introdução também conterá a metodologia que orientará este trabalho, as limitações da pesquisa e a organização do presente estudo.

O primeiro capítulo será composto dos principais aspectos da história da Contabilidade mundial, destacando-se os períodos mais importantes desta história, a vida de Pacioli e algumas escolas que surgiram antes do final do século XIX.

O segundo capítulo conterà as principais diferenças entre a escola européia e a norte-americana na Contabilidade, sendo que primeiro se fará uma exposição sobre as escolas e depois será mostrada a diferença entre as duas.

O terceiro e último capítulo será composto de duas partes: a primeira mostrará os principais aspectos da Contabilidade no Brasil e qual a influência destas escolas no cenário nacional, e a segunda irá conter quais foram os principais personagens desta história.

Por fim, será feita a conclusão do trabalho e recomendações para futuras pesquisas.

1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE MUNDIAL

Segundo Cosenza (2002, p.8), “ A história da Contabilidade tem sua gênese Concomitante ao próprio nascimento da humanidade. [...] Nos primórdios da civilização humana, as primeiras manifestações contábeis ocorrem com o registro da conta, ainda que não cientificamente fundamentado.”

Dizer exatamente quando começou a utilizar-se a contabilidade é praticamente impossível, no entanto segundo alguns autores ela já existe desde que nasceu a civilização e os homens passaram a ter necessidade de contar e registrar aquilo que possuíam. Isso foi comprovado com muitos registros contábeis, com milhares de anos, já encontrados em diversas partes do mundo.

1.1 PERÍODO INTUITIVO PRIMITIVO

De acordo com Sá (1997), o homem já registrava em contas as suas riquezas cerca de 20.000 anos atrás, mas isso era feito da forma mais primitiva possível, geralmente desenhavam-se figuras para identificar o objeto e faziam-se sulcos ou riscos em ossos de animais para especificar a quantidade existente do mesmo.

Segundo Sá (1997, p.20), “Antes, pois, que o homem soubesse escrever e calcular já estas manifestações ocorriam.”

Com isto o autor quer dizer que as manifestações contábeis, por mais que fossem primitivas, já eram utilizadas antes de existirem as letras e os números.

Pela mudança ocorrida na estrutura social, por já haver melhor divisão dos trabalhos e começarem a existir produções artesanais, acredita-se que há cerca de 6.000 anos já se teve um aumento crescente nos registros contábeis, pois nessa época já se identificavam os bens com seus respectivos proprietários.

De acordo com Sá (1997, p.22), “O homem, já habitando em casas e constituindo as primeiras aldeias e cidades [...], definindo formas de governo, possibilitou que critérios de vida fossem reformulados. Começou, então, a surgir uma nova fase que também muito atingiria a Contabilidade.”

Portanto, a partir de aproximadamente 6.000 anos atrás, passou a surgir este novo período chamado de Racional-Mnemônico.

1.2 PERÍODO RACIONAL-MNEMÔNICO

Com o desenvolvimento das sociedades e o surgimento das primeiras civilizações humanas organizadas social, cultural, política e juridicamente, as escriturações contábeis sofreram diversas mudanças.

A Mesopotâmia foi uma das civilizações responsáveis por desenvolver o comércio e a burocracia, e de acordo com Sá (1997), também neste local, desenvolveu-se a escrita cuneiforme, que foi basicamente utilizada pela contabilidade, sendo que isto ocorreu aproximadamente 4.000 anos antes de Cristo.

Segundo Sá (1997, p. 24), “Tais foram os aperfeiçoamentos burocráticos para a realização da escrita, na Mesopotâmia, que esse local, sem nenhuma dúvida, pode ser caracterizado como o do ponto alto da racionalidade mnemônica da riqueza [...]”

Sá (1997) também escreve que em pequenas tabuletas de argila faziam-se riscos com estiletes de madeira para demonstrar os registros contábeis, e tempos depois passaram a fazer resumos dessas em placas maiores, que hoje seriam os diários. Esses registros não eram em partidas dobradas, pois estavam todos em sentido positivo e não pareciam que iam ser somados, pois havia textos escritos misturados a valores numéricos.

Segundo Sá (1997, p.25), “Cerca de 2.000 anos antes de Cristo, a Mesopotâmia já adotava o Razão, tinha muitas demonstrações e sumários de fatos patrimoniais, possuía orçamentos evoluídos de receita e despesa pública, cálculos de custo e já produzia balanços de qualidade.”

O desenvolvimento e os avanços dessa civilização foram tão expressivos, que chegaram a ser comparados com a época em que foram feitas as partidas dobradas na Itália.

A civilização egípcia também evoluiu muita na área da Contabilidade, assim como em muitas outras, pois com o uso do papiro os métodos de escrita contábil passaram a se tornar cada vez mais simplificados, exigindo cada vez menos tempo para seus registros.

De acordo com Kan (1985), evidências históricas indicam que no Egito Antigo os armazéns foram a primeira razão para se manter registros. Esses armazéns constituíam o tesouro dos países e continham ouro, gado, grãos, tecidos e outros bens.

A burocracia no Egito também era evidente e existiam muitos funcionários que necessitavam entender de contabilidade para ingressar nos seus cargos.

Nessa civilização, os escribas eram tidos como profissionais gabaritados, sendo que suas tarefas eram de administrar e contabilizar os maiores patrimônios dos Egípcios (azienda

real e azienda do templo). Inclusive, alguns destes Escribas relatavam entrada e saída de dinheiro e até faziam balancetes mensais ou anuais das transações ocorridas no período.

O progresso do povo egípcio na escrituração das contas foi tão marcante, a ponto de já utilizarem o princípio do Denominador Comum Monetário (registrando os fatos contábeis com base no valor da moeda vigente à época, o “Shat”) e estabelecerem contas de provisão, além de elaborarem prestação de contas dos resultados entre os templos regionais e a sede central. (COSENZA, 2002, p.12).

Todas essas informações comprovam o avanço e o desenvolvimento desse povo nos registros contábeis e diversas são as descobertas que já foram feitas por historiadores que comprovam a veracidade desses fatos.

Segundo Schmidt (2000, p.22), “Com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas contábeis representantes do patrimônio e seus respectivos valores.”

A utilização do dinheiro como meio de troca, incentivou o desenvolvimento da Contabilidade. Imagine-se o quanto o surgimento da moeda fez diferença para essa ciência, afinal todo o estudo do patrimônio passou a ter um sentido ou um valor prático, que facilitaria e muito a revelação do verdadeiro valor de cada patrimônio.

Em contínua evolução no campo contábil, na ilha de Creta, os registros contábeis continuavam sendo muito utilizados. Apesar de não ter feito grandes transformações neste campo, continuaram utilizando a Contabilidade para registrar suas riquezas.

Na ilha de Creta, foram descobertos registros contábeis na forma de tábua de argila. Por intermédio dos registros contábeis encontrados naquela ilha, verificou-se que seu apogeu agrícola e industrial ocorreu entre 2.100 e 1.580 a.C. O estado controlava toda produção por meio dos registros contábeis. (SCHMIDT, 2002, p. 22).

Com essas descobertas, pode-se ter certeza da utilização da contabilidade nessa ilha e de sua importância, pois toda a produção agrícola e industrial era controlada pelo estado através da contabilidade.

Na Grécia e em Roma, apesar da grande contribuição que deixaram para a humanidade, na área contábil não se aproveitou tudo, graças ao problema da destruição de materiais e vestígios de registros que seriam importantes, mas que não chegaram aos tempos atuais. Como exemplo disso, tem-se o que aconteceu com as lápides de mármore onde eram escritas a Contabilidade Pública da Grécia. Sá (1997, p. 29) escreve que “A maioria dessas lápides se perderam, pois, utilizadas foram até para construções, segundo se tem notícia, quando perdiam a atualidade.”

Essas duas civilizações (grega e romana), que acumularam grandes riquezas, que foram tão poderosas e majestosas, tinham também uma contabilidade de qualidade. Imagine-se por um instante, o tamanho que deveria ter esse império; assim consegue-se entender as dificuldades que se deveria ter ao fazer os registros patrimoniais de toda essa riqueza, sem contar nas dificuldades com locomoção de uma cidade para outra, para se adquirir as informações necessárias para os registros.

Para a época ser contador era considerado uma profissão muito importante e conceituada, pois de acordo com Sá (1997), o Contador Geral era a pessoa que tinha o melhor salário na administração pública de Roma.

Sá (1997, p.31) escreve que “No maior Império do Mundo, pois, o mais poderoso gestor da riqueza estava entregue a um só homem – o Contador Geral do Estado.”

No século V depois de Cristo, aconteceu a queda do Império Romano, devido ao domínio dos bárbaros e com isso o Ocidente também declinou, passando a ter menores contribuições para a contabilidade. Contudo, no Oriente, a Contabilidade teve várias contribuições nesse período.

1.3 PERÍODO LÓGICO-RACIONAL

Como já citado anteriormente, no Oriente a situação econômica estava melhor do que no Ocidente. Com o domínio e a influência que a igreja Católica estava exercendo sobre Roma e outras cidades, a Contabilidade foi se tornando cada vez mais tradicional, não conseguindo desenvolver-se como também acontecia com outros setores da economia.

Contudo no Oriente, passou-se a desenvolver novas formas de registros, que se melhorariam ainda mais futuramente nas cidades italianas com o surgimento das partidas dobradas.

Não se sabe exatamente onde e quando surgiram as partidas dobradas, nem mesmo quando apareceram as primeiras literaturas sobre o assunto. Existem, contudo, diversas hipóteses sobre o surgimento das mesmas.

Segundo Sá (1997, p. 35), “A mais antiga prova completa de um registro em partida dobrada é de 1292, embora existam provas esparsas, oriundas da cidade de Siena, na Toscana, Itália, de que o processo já estivesse formado[...].”

Com isso, percebe-se que apesar de existirem provas de registros desse tipo, fica difícil saber exatamente quando foi feito o primeiro.

Também segundo Sá (1997, p. 35), “O mais completo documento, todavia, em partida dobrada, é um Diário, iniciado em 1403, descoberto por Melis, que se encontra nos arquivos Datini, da cidade de Prato, na Toscana, Itália.”

Por esses fatos e também pelo desenvolvimento no setor artístico e no científico, e até mesmo pelos grandes gênios que viveram ali (como por exemplo, Leonardo da Vinci, Nicolau Copérnico, Galileu Galilei, Michelangelo etc.), é que Lopes de Sá acredita que Toscana possa ser realmente a terra onde surgiram as partidas dobradas ao Norte da Itália.

Segundo Schmidt (2000, p. 26), “A data precisa da introdução dos primeiros sistemas contábeis utilizando partidas dobradas não é conhecida, mas um dos primeiros registros de seu uso data de cerca de 1340, na cidade de Gênova.”

O autor considera que as partidas dobradas surgiram aproximadamente nos séculos XIII e XIV, desenvolvendo-se simultaneamente em várias cidades do norte da Itália, como Veneza, Gênova e Florença.

De acordo com Kan (1985), provavelmente foi Benedetto Cotrugli a primeira pessoa a escrever sobre o método das partidas dobradas em meados do século XIII, mas seu livro foi publicado somente em 1573. O autor entende da mesma forma que Schmidt e Sá, de que as partidas dobradas surgiram já no século XIII, mas que só foram publicadas em livros posteriormente.

Valle e Aloe também acreditam desta maneira, segundo eles:

Na verdade as partidas dobradas já eram aplicadas na Itália antes de 1340, como está provado pela existência de dois registros da Masseria de Gênova, escriturados por partidas dobradas, descobertos por Cornélio Desimoni, antigo diretor do Arquivo de Estado daquela cidade. (VALLE e ALOE, 1966, p. 69).

Com isso, percebe-se que as partidas dobradas já eram utilizadas bem antes de Luca Pacioli escrevê-las em seu livro *Suma de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalitá* (publicado em 1494), fato que não tira de maneira nenhuma seu mérito, pois foi depois dele que elas realmente se difundiram e passaram a ser muito mais utilizadas em toda a Europa.

1.4 VIDA DE PACIOLI

Frei Luca Pacioli viveu no período do reflorescimento da literatura, das artes e das ciências, ou seja, na época da Renascença e foi um personagem que mudou a história da Contabilidade através da publicação de seu livro, por isso torna-se impossível falar desta

história sem comentar algo sobre ele. Pode-se perceber através do trecho a seguir, a importância que Iudícibus e Marion dão ao surgimento da obra de Pacioli para o desenvolvimento da Contabilidade.

De acordo com Iudícibus e Marion (1999, p. 34), “A obra de Pacioli pode muito bem ser vista como início do pensamento científico da Contabilidade.”

Sobre o verdadeiro nome deste monge têm-se muitas dúvidas, visto que até ele próprio assinava seu nome de várias formas, fato que dificulta a certeza de qual seria o correto.

Segundo Valle e Aloe (1966, p. 25), “A grafia preferível é Pacioli [...]”, por isso tratar-se-á dele desta forma, afinal o que realmente importa são os conhecimentos que este Frei deixou para a Contabilidade, que foram imprescindíveis para a evolução de nossa ciência.

Valle e Aloe (1966, p. 29) também escreveram que “O autor da ‘Suma’ nasceu em meados do século XV, não se sabendo exatamente o ano, que deve ter sido entre 1445 e 1450. O seu nascimento deu-se na pequena cidade toscana Borgo di San Sepolcro [...]”

Sobre sua família não se sabe muita coisa, mas se imagina que não era de família muito humilde, pois ainda muito moço já mantinha contato com pessoas ilustres de seu tempo.

De acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 39), “Entre seus amigos, estavam vários papas, o matemático e arquiteto Leon Battista Alberti, e o mais íntimo de todos era Leonardo da Vinci.”

Ainda muito jovem, Pacioli já estudava muito, viajando assim por muitas cidades como Veneza, Roma, Perugia, Florença, Nápoles, Assís, Milão, entre outras, e em todas aprendeu e transmitiu muitos de seus conhecimentos para seus discípulos.

Segundo Valle e Aloe (1966, p. 39), “Ignora-se a data e o lugar do falecimento de Paciolo, mas deve ter ocorrido depois de 1515.”

De acordo com Schmidt (2000, p. 36), “Luca Pacioli morreu, provavelmente, entre abril e outubro de 1517, em Sansepolcro.”

Nota-se que não se tem certeza de muitas coisas sobre a vida deste mestre, mas sobre aquilo que deixou de herança em seus livros vê-se que participou e muito na transmissão de conhecimentos em todas as ciências, não só na contabilidade.

De acordo com Valle e Aloe (1966, p. 20), “Paciolo foi matemático, teólogo, geômetra, mestre, arquiteto, poeta, publicista, contabilista, místico, etc., tendo escrito várias obras sobre diversos assuntos, especialmente matemática.”

Praticamente só os contadores é que reconhecem e reverenciam as atuações deste grande mestre, apesar de ele ter contribuído para muitas outras ciências.

1.5 PERÍODO DA LITERATURA

A obra do frei italiano Luca Pacioli, feita em Veneza no ano de 1494, é que realmente causou maior impacto mundial na época, e apesar de ele não ser o primeiro autor, nem o inventor das partidas dobradas, foi o primeiro a escrever um livro que foi impresso com tipos metálicos, sendo que recém tinha sido inventada a imprensa por Gutenberg.

Segundo Sá (1997, p. 41), “Antes de Paciolo, também na Itália, estava escrita (manuscrita) uma obra que expunha a partida dobrada. Era a obra de Benedetto Cotrugli, produzida em 1458, intitulada *Della mercatura e del mercante perfetto*.”

Portanto, apesar de terem surgido outras obras antes de Pacioli, foi com ela que a Contabilidade realmente se difundiu neste período da história e foi também a primeira a ser realmente impressa, fato que ajudou na sua divulgação. Além disso, nesta época já existiam cidades suficientemente desenvolvidas fazendo com que este avanço fosse mais propício.

Durante este período, o comércio nas cidades italianas havia aumentado muito e com o fim do Sistema Feudal foram surgindo em vários lugares da Europa as Casas Bancárias, que estimularam os empréstimos, tornando assim os registros contábeis cada vez mais complexos.

Segundo Schmidt (2000, p. 27), “Pacioli, com sua obra, tornou Veneza imortal para todos estudiosos da Contabilidade.”

Depois da obra do frei, diversos outros autores também abordaram este assunto em seus livros, como Gian Francesco Aritmético (1516, na Itália), Matheus Schwarz (1518, na Alemanha), entre muitos outros.

Com tantas edições que surgiram, cada vez aperfeiçoando-se mais, a Contabilidade foi se separando da matemática e dos conceitos unicamente práticos e passou a buscar novas teorias que traziam cada vez mais para a Contabilidade sua autonomia.

A partir do final do século XV, as cidades italianas começaram a decair tanto politicamente como centros de comércio. Com o descobrimento do Novo Mundo e abertura de novas rotas de comércio, os centros comerciais deslocaram-se para Espanha e Portugal, e posteriormente para Antuérpia e os Países Baixos. Era natural, portanto, que o sistema italiano de partidas dobradas se espalhasse a esses outros países.(HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999, p. 45).

Assim, com a difusão das partidas dobradas para vários outros países, passa a surgir um novo período que possui algumas divergências de idéias sobre sua importância ou não para o desenvolvimento da Contabilidade e este período será visto a seguir.

1.6 IDADE DA ESTAGNAÇÃO OU PERÍODO PRÉ-CIENTÍFICO

Alguns autores consideram o período de 1494 a 1840 como uma época de estagnação para a Contabilidade, ou seja, um período em que não houve grandes descobertas ou inovações para esta ciência.

De acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 45), “Essa caracterização é um pouco injusta, porque esse período se iniciou como uma era de descobrimento e encerrou-se como uma era de revolução. O mundo foi transformado, e isso condicionou a Contabilidade.”

Segundo Schmidt (2000), no período entre 1494 (em que foi publicada a obra de Pacioli), até 1840 (com a publicação da obra *Lá contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, de Francesco Villa) houve um período de pouco desenvolvimento na área contábil.

Isso aconteceu devido à grande revolução que causou a obra do frei na época, tendo que posteriormente o mundo contábil adaptar-se a esta nova realidade. Também outro fato que nos ajuda a entender este período mais estacionário, é que quase todas as outras ciências também tiveram menor desenvolvimento neste período, porque o desenvolvimento econômico, social e político foi mais lento nesta época, no mundo todo.

Apesar de um pouco mais lentamente, a Contabilidade estava adaptando-se a estes novos conceitos que surgiram no século XV, por isso seria melhor dizer que este foi um período pré-científico, afinal, neste período, diversos autores desenvolveram de alguma forma aquilo que Pacioli havia começado, preparando-se assim para o período científico.

Sá (1997, p. 45) acredita que “[...] o pré-científico só ocorre, ostensivamente, a partir da obra de Angelo Pietra, cuja primeira edição é de 1586.”

Sá (1997) considera que a partir desta obra é que realmente a Contabilidade passa a caminhar e progredir para tornar-se uma ciência, pois é a primeira obra a analisar os conceitos realmente sobre o aspecto contábil, de débito e crédito, valor, quantidade, preço, custo, Plano de Contas, Exercício Social e outros.

Percebe-se que Pietra não estava preocupado em mostrar somente como se registram os lançamentos e sim, em analisar esses registros e apontar falhas que poderiam ser corrigidas.

De acordo com Sá (1997, p. 47), “Pouco tempo depois da obra de Pietra, surge a de Giovanni Antonio Moschetti, em 1601.”

Seu livro foi o primeiro a tratar mais especificamente de Contabilidade Industrial, pois até esta data nenhum outro escritor tinha se dedicado a este assunto.

Sá (1997), também afirma que nesta mesma época, na Itália, Ludovico Flori também lançou seu livro *Trattato Del modo di tenere il libro doppiodomestico col suo esemplare*. Flori também fez outros livros onde demonstrou como utilizar múltiplos débitos e créditos, sendo que antes eram utilizados somente registros simples de um débito e um crédito. Não se sabe se foi ele quem inventou esta forma de registro, mas foi quem primeiro a difundiu.

Bastiano Venturi, em 1655, mostrou as mais avançadas considerações de azienda e gestão patrimonial em sua obra *Della scrittura contegiante di possessioni*. De acordo com Sá (1997), Venturi fez uma boa ligação entre Contabilidade e Administração, demonstrando como se pode gerenciar a riqueza através da Contabilidade.

1.7 CONTISMO

Contismo foi uma escola do período pré-científico, que teve seu maior desenvolvimento na França. Com ela percebe-se quantos autores desenvolveram suas obras de contabilidade nesta época, em que alguns consideram de estagnação. Um dos principais participantes desta escola foi Matthieu La Porte que editou o livro *La science des négocians et teneurs de livres*, em 1712.

Segundo Sá (1997, p. 50), “A obra desse eminente autor parece ter aberto o caminho para uma supremacia na França, no século XVIII e em parte do XIX, sendo responsável pela aceleração da mentalidade científica em Contabilidade [...]”

Apesar da França, nesta época, estar vivendo uma crise, não permitindo assim grande quantidade de obras, mesmo assim teve um grande avanço contábil pela qualidade das obras que foram publicadas.

Logo após a obra De La Porte, surgiram outras que ajudaram na difusão do contismo, mas foi com Degranges, em 1795, em sua obra *La tenue dês livres rendue facile* que a teoria das contas realmente se espalhou.

De acordo com Sá (1997, p. 51), “Não podemos atribuir a ele a criação do pensamento das contas gerais, mas é impossível tirar-lhe o mérito de maior difusor, em condições meritórias.”

Após estes autores, houve também muitos outros que contribuíram para o desenvolvimento do conhecimento na escola contista, até mesmo em outros países da Europa, como na Itália e em Portugal.

Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 46), “A Era da Estagnação acabou com o segundo avanço muito importante para a contabilidade neste período: o advento da Revolução Industrial.”

Aos poucos, as idéias concretas e comprovadas cientificamente vão substituindo as idéias do senso comum, e assim a contabilidade vai gradativamente tornando-se uma ciência, chegando assim ao período chamado de científico.

O período científico foi aquele em que as doutrinas se agigantaram, determinadas não só em buscar a delimitação de um objeto verdadeiro de estudos para a Contabilidade, mas também, especialmente de buscar conhecer a substância gerida pelo ser humano no sentido da satisfação de suas necessidades materiais. (SÁ, 1997, p. 55).

Portanto, até aqui muitos autores e muitas idéias surgiram preparando o caminho para esta época e, a partir daqui, passaram a surgir as escolas do período científico, de acordo com a idéia de Lopes de Sá.

1.8 ESCOLA ADMINISTRATIVA OU LOMBARDA

Esta foi a primeira escola considerada científica pelos autores que se identificam com a escola italiana. No século XIX, o desenvolvimento contábil foi bem notável e a escola Lombarda foi uma demonstração desse desenvolvimento.

Ela teve maior influência na Itália, e seu principal difusor foi Francesco Villa, que segundo Schmidt (2000, p. 55), “[...] nasceu em Milão, Itália, no ano de 1801.”

O fator que mais impulsionou o desenvolvimento desta escola foi a ligação criada entre a contabilidade e administração, demonstrando o quanto a contabilidade pode auxiliar no controle de gestão, e foi esta uma das grandes preocupações de Villa em sua obra *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*.

De acordo com Sá (1997, p. 64), “A partir de sua obra de 1840 é que esse ilustre autor penetra na área nitidamente científica, admitindo a escrita contábil como a ‘parte mecânica’, apenas.”

Villa tentou desvincular a contabilidade de ser apenas algo “mecânico”, com somente números e lançamentos, para mostrá-la como uma fonte de informação auxiliadora na gerência.

Sob o nome, pois, de contabilidade deve-se entender em geral tudo o que constitui aquele complexo de cognições e de operações, as primeiras das quais são indispensáveis e as segundas são da administração prescritas ao objeto de controlar, não só a administração mas as operações de todos os indivíduos que delas participam. (VILLA, 1840 apud SÁ, 1997, p.64).

Segundo Schmidt (2000, p. 54), “ Voltando seu interesse também para as atividades públicas, a escola Lombarda defendeu que a Contabilidade pública deveria impedir o gasto inútil e a malversação do dinheiro público.”

Assim percebe-se que, até na área de Contabilidade Pública, a escola Lombarda demonstrava interesse não só na forma de contabilizar, mas também na administração, aconselhando como a contabilidade poderia auxiliar numa melhor gestão do dinheiro público.

Outro grande colaborador desta escola foi Antonio Tonzig, que de acordo com Schmidt (2000, p. 58), “[...] nasceu em Pádua no ano de 1804.”

Ele foi o principal seguidor de Villa e também escreveu muitas obras, sendo que a principal delas foi *Nuova scuola perfetta dei mercanti, ossia la vera scienza della contabilità commerciale*, publicada em 1876, em Pádua.

Schmidt (2000, p. 59) afirma que “Ele foi considerado, por muitos estudiosos contábeis italianos, como um dos precursores da chamada ‘moderna escola aziendal’, desenvolvida posteriormente por outros autores italianos.”

Esta escola abriu caminho para o início da era científica da contabilidade e, depois dela, surgiram muitas outras que também foram importantes para a continuação do avanço da ciência.

1.9 ESCOLA PERSONALISTA

Até iniciar-se o século XIX, o Contismo ainda possuía muitos seguidores, que mesmo com o surgimento das novas escolas, ainda continuavam a criar movimentos de reações. Somente nas primeiras décadas deste século é que esta escola foi sufocada pela Escola Lombarda de Villa e pela Escola Personalista, difundida principalmente na Itália, que segundo Schmidt (2000, p. 61), “[...] foi fundada na segunda metade do século XIX e teve muitos seguidores, [...], especialmente, Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi.”

Sá (1997, p. 70) afirma que “O Personalismo foi uma corrente que se ligou aos conceitos jurídicos, pessoais, mas, com sérios envolvimento, também, com a administração.”

Essa escola valorizava o conceito do meu e do seu, ou seja, de que as pessoas estavam inseridas na contabilidade e que deveriam ser abertas contas com seus nomes, sejam elas físicas ou jurídicas.

Também foram os personalistas que conceituaram a entidade como um conjunto de direitos e obrigações, demonstrando assim que as contas sempre se referem a fatos ligados às pessoas, pois os direitos e obrigações são também em relação a indivíduos.

Francesco Marchi é que foi o idealizador desta teoria personalista. De acordo com Schmidt (2000, p. 67), ele “[...] nasceu no ano de 1822 em Pescia (Itália), onde desenvolveu todo trabalho de sua vida relativamente breve, pois morreu em 1871.”

Mesmo tendo uma vida curta, deixou muitas contribuições para a Contabilidade, principalmente uma preparação da teoria personalista para que outros seguidores pudessem continuá-la e aperfeiçoá-la.

Sá (1997, p. 71) declara que “Depois dos impactos da obra de Francesco Marchi, cujo mérito é deveras expressivo, surge o trabalho de Giuseppe Cerboni, em 1873 [...]”

Cerboni construiu a teoria personalista das contas em cima do trabalho de Marchi, dando assim uma conclusão ao seu trabalho que teria sido interrompido pelo seu falecimento.

A teoria personalista teve extraordinário impulso com o trabalho desenvolvido por Cerboni, que teve grande interesse pelo aspecto jurídico das relações entre o proprietário e a entidade, aspecto esse não abordado no trabalho de Marchi. Marchi foi o iniciador e Cerboni, o construtor da teoria personalista. (SCHMIDT, 2000, p. 61).

Cerboni defendia que a contabilidade, no final do século XIX, já havia saído da era de transição entrando definitivamente no estágio científico. Nesse estágio ela não mais simplesmente registrava e contava as riquezas, fazendo sim muito mais do que isso, ajudando também na área jurídica e administrativa das entidades.

Segundo Schmidt (2000), Cerboni nasceu em 1827, em Porto Azzurro, ilha de Elba, na Itália, voltou para a mesma cidade antes de sua morte e ficou ali até a mesma, em 1917.

Como maior seguidor de Cerboni e também grande gênio na contabilidade, não se pode deixar de falar sobre Giovanni Rossi.

De acordo com Sá (1997), Rossi nasceu em 1845 em Reggio Emilia (Itália). Foi imediato de Cerboni na Contadoria Geral da Itália, e em razão disso se tornou seu maior seguidor e sucessor. Escreveu diversas obras que ajudaram muito no desenvolvimento contábil, também fundou uma revista e deu início à criação da Teoria Algébrica das Contas (uma teoria sobre o aspecto matemático na contabilidade). Veio a falecer no ano de 1921, aos 76 anos de idade.

Segundo Schmidt (2000), mesmo sendo a escola dominante no final do século XIX, o personalismo teve muitos opositores, até mesmo na Itália, e as principais críticas eram:

- A contabilidade estava se tornando um campo com muito conteúdo por querer englobar toda a administração da entidade.
- As funções econômicas de uma entidade para outra são muito diversificadas mas, por trabalhar mais com entidades públicas, Cerboni pensava ter encontrado um sistema de funções administrativas único, que serviria para todas as entidades.
- Os administradores não podem ser considerados devedores ou credores do proprietário, devem se responsabilizar apenas pela gestão da empresa.

Entre os principais opositores, encontrava-se Fábio Besta que será um dos principais mentores da escola a seguir.

1.10 ESCOLA VENEZIANA OU CONTROLISTA

Sá (1997, p. 80) escreve que “A escola personalista, Toscana, com grande força e prestígio, encontrou sua contestação ferrenha com o aparecimento da escola de Veneza (controlista).”

Esta escola teve como principal líder Fábio Besta, como já foi citado anteriormente. Como suas principais obras foram elaboradas em Veneza (Itália), esta escola também passou a ser chamada de Veneziana.

De acordo com Schmidt (2000, p. 80), “Besta nasceu em Teglio de Valtellina, na Lombardia, quase divisa da Itália com a Suíça, em 17 de janeiro de 1845. [...] Transferiu-se para a cidade de Treviso de Sondrio, onde morreu em 3 de outubro de 1922, com 77 anos de idade.”

Durante sua vida estudou muito até tornar-se professor e só deixou a docência pouco antes de sua morte, transmitindo assim, por muito tempo, suas teorias a seus discípulos.

Segundo Schmidt (2000, p. 73), “Uma das principais afirmações, que caracterizavam sua escola, foi a distinção feita por ele entre o conceito de administração geral e administração econômica.”

Para Besta a administração econômica se distingue da geral, pois o objetivo principal daquela é a produção de mais riqueza enquanto desta é apenas o ato de administrar ou organizar.

Diferentemente dos personalistas, os controlistas não utilizavam o raciocínio jurídico, mas sim uma realidade materialista, por isso estudaram a organização administrativa de forma que pudessem defender o controle das riquezas que era o que acreditavam ser correto.

De acordo com Besta (1922 apud Sá, 1997, p. 81), “A riqueza pertinente a uma azienda forma a substância ou patrimônio àquela legado e toda azienda possui substância, seja pequena, seja grande.”

Na opinião de Besta, toda entidade deve possuir esta substância a ser administrada, também os órgãos administrativos que são as pessoas, e o sujeito jurídico, que pode ser uma pessoa natural ou jurídica.

Besta (1922 apud Sá, 1997, p. 82) também afirma que “O valor de uma coisa se refere à disponibilidade e ao seu livre uso, em suma a sua posse e esta jamais será plena se não lhe é assegurado isto no presente e no futuro, sem limite de tempo, ou seja, enquanto durar.”

Para ele de nada adianta ter somente um direito, se não pode usufruir do mesmo. É necessário que o bem esteja de posse da empresa, para que ela possa considerá-lo como seu e de seu direito.

Um dos grandes seguidores das teorias de Besta foi Carlo Ghidiglia, que segundo Sá, (1997, p. 85) “[...] nasceu em Livorno, Toscana, Itália, em 1870, e faleceu em Roma em 1913, portanto, muito jovem ainda, mas deixando uma produção volumosa e de excelente qualidade.”

Talvez se não tivesse falecido tão cedo, aos 43 anos, teria sido um dos autores mais brilhantes da área contábil; mas, mesmo assim, escreveu muitas obras que deixaram um legado importante para esta disciplina.

Schmidt (2000, p. 78) afirma que “Em 1896, Ghidiglia atribuiu ao controle econômico um amplo conteúdo, ligando a Contabilidade a Economia Política e dando a Contabilidade um caráter de ciência social e econômica.”

Ghidiglia dizia que é necessário se estar preparado para diferenciar a contabilidade de uma empresa para outra e de um lugar para outro, pois os fatores externos influenciam

muito na contabilidade, como por exemplo, a cultura de um povo, suas tradições e sua vida social.

Um outro grande mestre da Escola Controlista foi Vittorio Alfieri, que foi aluno direto de Besta. Segundo Schmidt (2000), ele nasceu em 1863, em Turim e faleceu em 1930. Foi professor até praticamente os últimos dias de sua vida, tendo interrompido sua docência somente devido a sua morte.

De acordo com Sá (1997, p. 91), “Publicou diversos trabalhos, mas sua obra principal foi a *Ragioneria generale*.”

Alfieri contribuiu com as teorias da Escola Veneziana, mas sua principal contribuição foi no campo de avaliações ou estimativas. Para ele uma estimativa deve ser usada de acordo com sua finalidade, se for na extinção da entidade deve-se usar a estimativa verdadeira, mas se for na continuidade deve ser utilizada a estimativa contábil.

Um outro colaborador desta escola foi Pietro D’Alvise.

Sá (1997, p. 88) declara que “Escreveu Fábio Besta, entretanto, que Pietro D’Alvise (nascido em 1860, em Rivignano, Udine, e falecido em 1943, em Pádua) foi um dos mais queridos e valorosos de seus discípulos.”

Para D’Alvise (1935 apud Sá, 1997, p. 88), a contabilidade é uma “[...] ciência que estuda e enuncia os princípios e preceitos a serem seguidos para que seja possível organizar e atuar racionalmente as funções ou serviços de cognição e regulação do campo econômico administrativo das aziendeas.”

Para ele, a contabilidade tem um trabalho de conhecimento administrativo da entidade, pois é necessário que se conheça a realidade da empresa e como são suas transações para que se possa gerenciar corretamente e eficazmente a mesma.

Segundo Schmidt (2000), a escola controlista dominou o meio contábil por longos anos, apesar das críticas que teve como todas as outras. Contudo, foi acometida de uma

grande derrocada quando Gino Zappa demonstrou a possibilidade de estudar de um ponto de vista unitário a gestão de uma entidade com a Contabilidade, fazendo parte de uma única ciência chamada de economia aziendale. Isto quer dizer que a entidade seria estudada como um todo, não só no seu aspecto contábil, mas também no aspecto econômico, administrativo, entre outros.

2 PRINCIPAIS DIFERENÇAS E CARACTERÍSTICAS DA ESCOLA EUROPÉIA E NORTE AMERICANA NA CONTABILIDADE

Mesmo com o fato de na Europa e, principalmente, na Itália (mas também na Alemanha, França, Portugal e outros), muitas escolas já terem se desenvolvido, neste trabalho será traçada uma relação da Escola Norte-Americana com as Escolas Européias que surgiram mais atualmente (deixando de lado as escolas que existiram antes pelo fato de não estarem num mesmo contexto histórico), fazendo assim com que a comparação tenha mais sentido por existirem mais traços e características que podem ser relacionadas em relação a estas escolas.

Nota-se que a grande maioria dos autores considera estas escolas, que surgiram antes do final do século XIX, muito importantes. Realmente, essas escolas tiveram grande contribuição para o desenvolvimento da Contabilidade e ajudaram na sua evolução, até mesmo como ciência.

No entanto, essas Escolas Européias ainda estavam em um nível um pouco mais atrasado do que as que surgiram a partir do final do século XIX e início do século XX. Até mesmo a própria Contabilidade ainda tinha muitas teorias a serem criadas para que se chegasse no patamar em que se encontrava nesta época. Aproximadamente no período em que surgiu a Escola Norte-Americana é que elas se tornaram mais desenvolvidas, apesar de ainda terem surgido algumas mudanças que foram feitas até chegarem no estágio em que se

encontram atualmente. Ainda assim, foi nesse período que elas se tornaram mais estruturadas para poder se estabelecer um paralelo entre as Escolas Européias e a Norte-Americana.

2.1 ESCOLAS EUROPEÍAS

2.1.1 Moderna Escola Francesa ou Escola Neocontista

A partir do final do século XIX, a França novamente busca um patamar de destaque na Contabilidade, com o surgimento de uma nova escola denominada Neocontista. Esta escola surge com um movimento que contraria o personalismo das contas (Cerboni) e defende o valor das contas. Seu principal colaborador foi Jean Dumarchey que iniciou novamente esta corrente de pensamento.

De acordo com Schmidt (2000, p.159), “Jean Dumarchey nasceu na França, em 1874, e morreu em 1946. Foi considerado o mais importante teórico francês da primeira metade do século XX. [...] De sua obra, destaca-se principalmente *Théorie Positive de la Comptabilité*, cuja primeira edição data de janeiro de 1914[...].”

Para Dumarchey a contabilidade é uma ciência social, mas que usa a matemática para seu auxílio e também tem relação com Economia, Sociologia e Filosofia.

Segundo Dumarchey (1933 apud Schmidt, 2000, p. 156), “O valor é a pedra angular da Contabilidade [...]” Para ele a idéia de valor é que fundamenta a teoria da escrituração contábil e das contas, que devem refletir o valor dos componentes patrimoniais.

Segundo a doutrina da escola neocontista, as contas são divididas em conta do ativo, conta do passivo e conta da situação líquida. As contas do ativo e do passivo,[...], são representadas por valores concretos (ou valores diretos ou reais), e a conta da situação líquida é representada por valores abstratos (ou derivados). (SCHMIDT, 2000, p. 156).

Para essa escola, a Contabilidade demonstra suas principais regras através da fórmula $A = P + S$, que quer dizer que o passivo acrescentado da situação líquida é igual ao ativo. Também diziam que um débito sempre corresponde a um crédito com valor igual, ou seja, no balanço em um determinado momento a soma das entradas tem que ser igual a soma das saídas. Consideravam não somente o aspecto quantitativo, mas também o qualitativo dos registros contábeis e entendiam que um balanço podia ser analisado dinamicamente quando demonstrado em vários períodos.

Schmidt (2000, p. 158) diz que “Influenciado pelo movimento neocontista e também pelo plano de contas implantado na Alemanha, em 1937, o governo francês desenvolveu um plano, em 1942 [...]”

De acordo com Schmidt (2000), este plano sofreu críticas das empresas em geral, por isso em 1944 reuniu-se uma comissão para fazer-lhe algumas modificações. Em 1946, uma nova comissão novamente reelaborou o plano, que desta vez foi mais além do que um simples plano de contas e assim foi implantado em 1947.

Na década de 50 e 60, a França viveu uma fase sem muitos avanços, mas em 70 novas pesquisadores novamente reergueram a França para o estudo da Contabilidade. A partir disso, em 1980 criaram a *Association Française de Comptabilité* e em 1982 implantaram um novo plano contábil na França.

2.1.2 Escola Alemã ou Reditualista

A necessidade dos usuários no final do século XIX e início do século XX, ajudou muito para o avanço da Contabilidade na Alemanha. Durante essa época, surgiram muitas idéias e formaram-se muitos movimentos que passaram a estudar duas disciplinas, que segundo Schmidt eram *Betriebswirtschaftslehre* e *Rechnungswesen*.

Betriebswirtschaftslehre significa economia de empresa. Para Schmidt (2000, p. 163), “Essa disciplina procura conhecer e explicar as atividades empresariais, assim como determinar princípios para seu melhor gerenciamento.”

Os autores que iniciaram a doutrina contábil na língua alemã foram Gomberg e Schmalenbach. Apesar de Gomberg ser russo, viveu na Suíça onde estudou e pesquisou muito, principalmente sobre atividades econômicas na Contabilidade.

De acordo com Schmidt (2000, p. 165), “Ele foi considerado um dos precursores doutrinários da escola alemã, mesmo não tendo nascido e vivido na Alemanha.”

Com o passar dos anos, foram surgindo várias correntes a partir desta escola e falaremos sobre algumas que consideramos mais importantes.

Uma das correntes mais fortemente desenvolvidas foi a reditualista, que foi impulsionada por Eugen Schmalenbach. Para Sá (1997, p.93), Schmalenbach “Reforça, embora sem ênfase exagerada, a posição social da azienda, como fonte de produção, mas com sabor nitidamente patrimonialista e visando ao resultado ou lucro [...]” Para ele as empresas têm um papel social, por isso não devem pensar somente no valor monetário das coisas, mas também no valor social. Schmalenbach estudou principalmente as empresas e seus resultados e acreditava que o tempo do lucro não é sempre o mesmo que o ano do calendário, ou seja, um exercício social de uma empresa não deve ter sempre um ano e sim deve adaptar-se ao que for melhor para a mesma.

Nessa corrente utilizava-se muito a palavra *rédito*, que de acordo com (Enciclopédia...,1985, p. 2626), “É o aumento do patrimônio de uma empresa, sem conseqüente aumento de seu passivo, ou a diminuição do seu patrimônio, sem correspondente diminuição do passivo.” Isto quer dizer que o *rédito* positivo corresponde ao lucro ou aumento do patrimônio e o negativo ao prejuízo ou redução do patrimônio da empresa.

Segundo Sá (1997, p. 94), “Na visão de Schmalenbach, o julgamento do rédito deve ser uma medida relativa entre o que o capital oferece ao empreendedor e o que a azienda oferece a sociedade em que vive.” Isto demonstra sua visão um pouco socialista, afinal naquela época a Alemanha ainda vivia fortes movimentos socialistas e isto influenciava toda a sociedade.

De acordo com Schmidt (2000, p. 174 e 176), “Eugen Schmalenbach nasceu no dia 20 de agosto de 1873 [...]” e “morreu no dia 20 de fevereiro de 1955, aos 81 anos de idade.” Ele teve uma vida totalmente ligada à área contábil, foi professor e também pesquisador; principalmente da área de custos, gerencial e auditoria.

Também existiram outras correntes que tinham como principais líderes Friedrich Leiter, Wilhelm Rieger, Alexander Hoffmann e outros.

Leiter pregava a Economia de Empresa e dava prioridade à maximização do lucro, contrariamente à corrente anterior. Rieger também acreditava desta maneira, dizia que a empresa não pode ser vista somente pelo lado social, mas também como quem busca um ganho monetário. Para Hoffmann o objeto de estudos de uma empresa deve ser a obtenção de lucro, exatamente como nas correntes anteriores.

Percebe-se que estas correntes não se preocupavam tanto com o lado social como a de Schmalenbach, mas apesar destas aparentes diferenças Schmidt (2000, p. 167) diz que “[...] todas estão direcionadas para a análise da gestão e da organização das empresas, buscando a sistematização dos conhecimentos relativos à vida econômica delas e a formulação dos princípios que presidem sua organização e gestão.” E este é o aspecto positivo de cada uma delas, pois apesar de alguma discordância, deixaram um grande legado para a Contabilidade atual.

A segunda disciplina estudada pela escola Alemã foi *Rechnungswesen*. De acordo com Schmidt (2000, p. 167), ela “[...] representa o conjunto de registros efetuados nos organismos

econômicos com o objetivo de fornecer subsídio para demonstrações da gestão [...]” Ela é um complemento da disciplina estudada anteriormente, pois para análise das empresas são necessários instrumentos, que são oferecidos pela *Rechnungswesen*. Serve também como base para usuários e empresários, orientando-os em sua gestão e controle da empresa.

A escola alemã foi também das mais prodigiosas no impulso da contabilidade de custos, Schmalenbach, em especial, destacou-se no desenvolvimento conceitual da disciplina ao elaborar conceitos como o de centros de custo, custo fixo e variável, etc. (SCHMIDT, 2000, p. 172).

Também a escola alemã foi quem diferenciou custos, gastos e pagamentos. Sendo que para eles custo é aquilo que é utilizado no processo de produção, gasto é quando se adquire um bem ou serviço e pagamento é o momento do desembolso de um ativo.

De acordo com Schmidt (2000), em 1927, Schmalenbach, criou um modelo de plano de contas que demonstrava como era vantajosa a Contabilidade de custos. Em consequência disso, em 1937, surgiu um decreto governamental que ditava normas para as empresas contábeis alemãs, mas muitas delas ficaram insatisfeitas, principalmente as pequenas. Por isso, em 1970, surgiu um novo plano de contas com novas modificações, mas que ainda conservava muito do que Schmalenbach havia proposto inicialmente.

2.1.3 Moderna Escola Italiana ou Aziendalismo

Na Alemanha e na França também se desenvolveram correntes aziendalistas, mas foi na Itália que ela mais fortemente se implantou. No início do século XX, grandes avanços foram ocorrendo na Contabilidade, principalmente em razão de novas propostas que queriam mostrar a Contabilidade não como apenas registradora da riqueza, mas também como gestora e controladora da mesma.

Pode-se perceber que não só na Itália, mas em toda Europa e também nos Estados Unidos, a Contabilidade despertava para novos conhecimentos e novas idéias mais

aprofundadas, que demonstram claramente como se conseguiu chegar a situação que se encontra atualmente.

O aziendalismo, a economia das empresas, a economia aziendale, as ciências gerenciais, seja que denominação se pretenda dar a esse conjunto de disciplinas que estudam os fenômenos ocorridos nas células sociais, foi uma concepção que se formou ao longo de muitos anos, consolidando-se lentamente, através da contribuição de diversos estudiosos, cada um somando-se a esse complexo. (SÁ, 1997, p. 98).

Sá quer dizer que o aziendalismo, assim como outras escolas e correntes, não surgiu repentinamente da idéia de um só pensador, foi sim, um desenvolvimento gradativo de várias pessoas, em vários países que aos poucos foi amadurecendo para chegar ao patamar que chegou.

Pode-se citar como exemplo Gomberg, que ajudou com seus estudos no desenvolvimento da escola alemã e também na evolução da corrente aziendalista (na Itália). Segundo Sá (1997, p. 99), “Tinha Gomberg plenos conhecimentos das doutrinas italianas [...]”

Contudo, apesar de muitos outros países terem colaborado para o desenvolvimento desta corrente, como já citado foi na Itália que ela encontrou um clima político e social mais propício para seu desenvolvimento e foram os italianos que sustentaram esta forte corrente doutrinária.

Sá (1997, p. 104) escreve que “Deveria, todavia, uma vez mais, a escola de Veneza manter sua tradição e lançar as bases de um peculiar aziendalismo, iniciado com Alberto Ceccherelli e avolumado com Gino Zappa.”

Para melhor entender-se o estudo da economia aziendale, é necessário a compreensão do significado da palavra azienda. Na opinião de Sá, (1997, p. 97) “[...] é a célula social onde o homem desenvolve atividades para a satisfação de suas necessidades.”

Os aziendalistas se preocupavam não só com a ciência contábil, mas sim com todas as ciências que estudavam a azienda e a contabilidade era apenas uma parte deste contexto.

Um dos primeiros estudiosos desta corrente foi Alberto Ceccherelli, que escreveu diversas obras e foi um grande intelectual, abrindo de certa forma as portas para que Zappa continuasse a desenvolver esta corrente de pensamento.

Sá (1997, p. 106) diz o seguinte sobre Ceccherelli: “Aluno de Fábio Besta, emérito historiador e cientista, antes de Zappa, em 1922, lançou as bases de um aziendalismo italiano em sua obra *L’indirizzo teórico degli studi di ragioneria* (Direção teórica nos estudos de Contabilidade).”

Com isto, percebe-se que o autor acredita ser mesmo Ceccherelli o precursor desta doutrina e não um seguidor de Zappa, sendo que este lançou suas idéias somente um tempo depois. Por ter sido aluno de Besta, inicialmente Ceccherelli seguia mais suas idéias, mas aos poucos foi se desvinculando do mestre e passando a ter um pensamento exclusivo seu, tratando com muita propriedade a área científica.

Como já foi citado, um outro intelectual desta corrente foi Gino Zappa. Segundo Schmidt (2000, p. 197), “Gino Zappa nasceu em 1879, em Milão, onde desenvolveu seus estudos fundamentais e seus primeiros estudos técnicos na área contábil.”

Zappa criticava os que faziam da contabilidade um simples instrumento e propunha uma ciência da economia aziendale, que deveria se preocupar com todos os fenômenos aziendali, assumindo a gestão e organização de toda azienda. Também não achava correto ter uma posição totalmente pragmática, preocupando-se somente com a forma de registrar e esquecendo-se da ciência que é a essência da forma.

Para Zappa (1946 apud Sá, 1997, p. 115), “Os teóricos da Contabilidade que têm por norma só as observações dos registros e seus sistemas de contas, são guias perigosos de observação incompleta, na imensidão da prática.”

Da mesma forma que Ceccherelli, inicialmente, Zappa também seguiu o pensamento e as idéias de seu mestre Besta, mas aos poucos foi modificando suas idéias e demonstrando sua própria forma de pensar e conceituar a Contabilidade.

Na época em que Zappa viveu houve muitos acontecimentos marcantes no mundo, como a I e II Guerra Mundial, entre outras coisas. Nesse período, a maioria dos teóricos acreditava como sendo a principal função de uma empresa industrial a maximização do lucro e esta também foi uma das idéias base deste autor. E, em cima disso, criou muitas outras teorias que ajudaram muito no aspecto econômico e financeiro na gestão das entidades e que formaram um arcabouço doutrinário muito bem elaborado.

Segundo Schmidt (2000, p. 197), “Zappa morreu em Veneza no dia 14 de abril de 1960.”

Alguns outros pensadores, não tão expressivos, também contribuíram para o desenvolvimento dessa corrente, porém os mais importantes foram estes citados anteriormente.

Assim como ocorreu na Alemanha, onde o trabalho de Schmalenbach deu origem a um plano de contas instituído por decreto governamental em 1937, determinando normas para a organização da Contabilidade nas empresas alemãs, o trabalho de Zappa inspirou uma comissão italiana que estudou a possibilidade de estabelecer uma uniformização na Contabilidade daquele país. (SCHMIDT, 2000, p. 194).

Com o Código Civil estabeleceram-se na Itália, quais eram os padrões mínimos para se fazer as demonstrações contábeis das entidades e nos anos 70 ocorreram reformas que caracterizaram o contexto institucional de contabilidade.

2.1.4 Escola Patrimonialista ou Patrimonialismo

Os seres humanos sempre precisaram registrar aquilo que possuíam por necessidade de se saber quantos eram seus bens e como melhor administrá-los, com isso percebe-se que na

verdade a grande preocupação nossa era realmente a riqueza e não o registro, só que isto só era tratado na prática. Portanto, vê-se que o patrimonialismo empírico já existia há muito tempo, mas ninguém o havia tratado até então como uma ciência ou como propriamente científico.

De acordo com Sá (1997, p. 124), “O intelectual, responsável pela construção de uma teoria científica do patrimônio, foi, sem dúvida, Vincenzo Masi, italiano nascido na cidade de Rimini nos fins do século XIX, tendo implantado uma doutrina a seu feitio intelectual [...]”

Apesar de ter sido fundada na Itália, em outros países esta escola teve mais aceitação do que na própria. Sá (1997, p. 126) escreve que “A intransigente posição doutrinária de Masi serviu de base para que seus pensamentos conseguissem, fora da Itália, o que dentro dela não conseguiram, pois a rede universitária italiana estava solidamente fechada com a corrente aziendalista.”

Masi foi um grande escritor, escrevendo diversas obras que desenvolveram muito o pensamento contábil, além de ter lutado muito contra os aziendalistas que queriam substituir a disciplina de Contabilidade por Economia aziendale, coisa que ele não concordava.

Criticou muitas vezes as correntes do contismo, do personalismo, do controlismo e do aziendalismo, pois esses davam mais importância à forma (que é apenas a parte instrumental de nossa disciplina, ou seja, os registros e as demonstrações), do que à essência (que é a parte fundamental que deveríamos nos ocupar, ou seja, o estudo do fenômeno patrimonial).

Os patrimonialistas eram contra a idéia dos Contistas de que o registro das contas é que era o mais importante dentro da contabilidade, eles se preocupavam mais com a forma que isso seria registrado, ou seja, consideravam o patrimônio das entidades como seu objeto de estudos.

Masi acreditava que os problemas que existem em uma entidade, são problemas contábeis e não de economia aziendale, que também incluíam a economia e a administração.

Em sua opinião, a Contabilidade deve preocupar-se com problemas exclusivos do patrimônio das entidades e vê-lo como seu objeto de estudos, possuindo assim autonomia própria como ciência.

Vários foram os seguimentos que inspiraram Masi na elaboração de seus trabalhos, especialmente na defesa da Contabilidade como ciência do patrimônio. Masi escreveu sobre contabilidade geral e aplicada, sobre filosofia, sobre a história da contabilidade. Além disso, foi o primeiro escritor italiano a dedicar-se aos estudos sobre análise de balanços. (SCHMIDT, 2000, P. 203).

Durante toda sua vida, Masi defendeu aquilo que acreditava, com muita ênfase e muita coragem. Segundo Schmidt (2000, p. 204), este grande escritor “[...] morreu em 19 de dezembro de 1977 com 84 anos de idade.”

Portugal foi um dos países onde o patrimonialismo se desenvolveu bastante, inicialmente com Jaime Lopes de Amorim.

Lopes Amorim escreveu muitas obras de valor intelectual e era muito respeitado, inclusive internacionalmente, em sua época.

Sá (1997, p. 143) diz que “A influência cultural de Lopes Amorim, em Portugal, criou a denominada Escola do Porto e teve importante influência sobre um expressivo número de professores e escritores [...]”

Também em Portugal, surgiu um outro grande professor, historiador e escritor que foi Gonçalves da Silva. Sua forma de pensar era um pouco diferente de Amorim, por se preocupar um pouco mais com os rigores científicos, mas não estaria correto considerá-lo um aziendalista, pois o desenvolvimento de seu trabalho é basicamente patrimonialista.

De acordo com Sá (1997, p. 147), “A influência desse valoroso autor criou ambiente para uma sólida formação cultural em Portugal, especialmente para a constituição da denominada escola de Lisboa.”

Na Espanha, também foi desenvolvida a corrente Patrimonialista e um dos principais líderes foi José Maria Fernandez Pirla. A partir da segunda metade do século XX, a Espanha

apresentou um grande número de intelectuais e escritores na área contábil. Segundo Sá (1997, p. 147), ela “[...] tornou-se, a partir dos fins da década de 50 do século XX, um dos mais poderosos centros de pesquisas e produção literária contábil de toda a Europa.”

O patrimonialismo também se desenvolveu fortemente na França, principalmente por Paul Garnier. Sá (1997, p. 150) escreve que “A obra de Garnier, pois, é toda concentrada nos fatos da riqueza, do patrimônio e constitui-se em uma inequívoca contribuição aos estudos contábeis[...]”, demonstrando assim sua tendência patrimonialista.

Para os seguidores de Masi, a Contabilidade não é apenas uma disciplina que tem por objetivo a relevação patrimonial, ou seja, a representação da vida patrimonial das entidades, como sugeriam os neocontistas, mas uma ciência, portanto, com leis e princípios próprios, que estuda e interpreta os fenômenos patrimoniais. (SCHMIDT, 2000, p. 202).

Com isto, nota-se a grande preocupação dos patrimonialistas em considerar a Contabilidade como ciência única e separada da Economia e da Administração, tendo seu próprio objeto de estudos, que é o patrimônio das entidades ou empresas.

No Brasil, também revelaram-se grandes autores e intelectuais patrimonialistas (como Francisco D’Auria, Frederico Herrmann Jr e Hilário Franco), contudo, tratar-se-á deles mais à frente quando for abordado o tema sobre a história da contabilidade brasileira.

2.2 ESCOLA NORTE-AMERICANA OU ANGLO-SAXÃ

A escola norte-americana tem como principal característica seu aspecto prático, que trata dos aspectos gerenciais (como contabilidade de custos, controle orçamentário, análise de demonstrações contábeis e outros), mas também trata dos aspectos financeiros da Contabilidade. Na área de teoria, esta escola utilizou-a mais para a explicação da prática contábil. Portanto, diferenciava-se das escolas européias, pois estas utilizavam as teorias para explicarem outras teorias.

Por causa disso, alguns autores consideram que o aspecto mais enfatizado na escola Norte-americana é explicação da prática na Contabilidade. Como exemplo, podemos citar Iudícibus (1997), que acredita que nos textos americanos, o predomínio é a preocupação com o usuário e com a tomada de decisão (que são aspectos considerados mais práticos na contabilidade). Isso não quer dizer que os textos americanos sejam fracos na teoria, mas, somente que este não era seu principal enfoque.

A premissa muitas vezes levianamente abraçada por alguns autores brasileiros de que as obras de autores norte-americanos são fracas do ponto de vista teórico demonstra desconhecimento de alguns trabalhos teóricos de profundo saber e que revolucionaram a Contabilidade nos últimos anos. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 34).

Quando alguns autores citam a escola norte-americana como pragmática, não querem com isso desmerecer seus trabalhos teóricos, mas sim mostrar qual era seu principal enfoque, que é o aspecto prático da Contabilidade.

De acordo com Schmidt (2000, p. 87), “As grandes questões enfrentadas por esta escola, especialmente neste século [aqui o autor refere-se ao século XX], foram um dos elementos responsáveis por transformá-la em uma das mais importantes do mundo [...]. Esta escola está na vanguarda da Contabilidade Mundial.”

Um dos principais pontos que também fizeram com que esta escola desenvolvesse mais o lado prático foi a época em que ela surgiu. Neste período, o mundo necessitava desta mudança que ajudaria em muito no fornecimento de informações contábeis para as indústrias que estavam aparecendo. Assim, aos poucos a Contabilidade foi mudando seu enfoque para adequar-se aos novos padrões que estavam surgindo. Cada vez mais se necessitava de informações gerenciais (para fins de gestão e administração das empresas) e também de informações financeiras (para atender a acionistas, investidores, credores e ao governo), com isso a Contabilidade passava a ter um papel cada vez mais complexo dentro das organizações.

2.2.1 As Associações Profissionais

Antes das associações surgirem nos Estados Unidos, começaram as construções de ferrovias que ajudaram nesta regulamentação financeira no país. Contudo, essas construções começaram ainda na Grã-Bretanha.

De acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 55), “Iniciada na Grã-Bretanha, a era das ferrovias começou com a abertura da linha entre Liverpool e Manchester em 1830.”

Já nos Estados Unidos essas construções começaram bem depois desta época, principalmente durante a Revolução Industrial é que elas tiveram maior crescimento.

Após a Revolução Industrial, a melhor maneira de se abrir uma empresa era através das Sociedades por Ações, por isso o legislativo britânico estava sendo pressionado para criar leis que permitissem a transformação das indústrias em Sociedades por Ações mediante simples registro, como já haviam feito nos Estados Unidos.

Segundo Hendriksen e Breda isto foi permitido em 1844, uma vez que os acionistas assumissem responsabilidade ilimitada.

O registro geral com responsabilidade limitada só foi introduzido com a lei de 1855 e na lei mais completa de 1862. Como salvaguarda adicional, a lei exigia o levantamento periódico de balanços e a apresentação de um balanço “completo e justo” aos acionistas. Para garantir que tal informação fosse fornecida, a lei exigia a interveniência de auditores, cada um dos quais devia possuir pelo menos uma ação da empresa. (HENDRIKSEN e BREDA, 1999, p. 56).

Percebe-se assim que, na Grã-Bretanha, a Contabilidade também estava se desenvolvendo como nos Estados Unidos apesar de que a forma de desenvolvimento foi diferente, pois nos Estados Unidos isto aconteceu mais pela busca da uniformização da Contabilidade (como veremos mais à frente) e na Grã-Bretanha foi mais pela divulgação dos relatórios contábeis aos acionistas, exigindo assim um auditor para fiscalizar estes relatórios.

A exigência de auditoria conduziu a um desenvolvimento mais rápido da Contabilidade como profissão na Grã-Bretanha do que nos Estados Unidos. Em consequência, os contadores britânicos representaram influência

dominante nos primórdios da contabilidade americana. (HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999, p. 57).

Segundo estes dois autores, o desenvolvimento da Contabilidade como profissão foi maior na Grã-Bretanha do que na América e por isso eles tiveram grande importância para o desenvolvimento inicial da Contabilidade dos Estados Unidos.

As associações profissionais começaram a existir nos Estados Unidos desde o final do século XIX.

Essas associações profissionais foram as principais propulsoras do desenvolvimento doutrinário da Contabilidade nos Estados Unidos, especialmente da Contabilidade Financeira. Essa escola de pensamento deve muito de seu atual estágio de desenvolvimento a essas entidades. (SCHMIDT, 2000, p. 87).

No período entre o final do século XIX e século XX, surgiram diversas associações nos Estados Unidos. Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 48), “Em 1887, os profissionais americanos, embora poucos numerosos, tinham-se sentido suficientemente confiantes para formar a Associação Americana de Contadores Públicos (Americam Association of Public Accountants – AAPA).”

Schmidt (2000, p. 91) também escreve que “Um núcleo da AAPA abandonou a Federação e criou, em 1916, o Americam Institute of Accounting (AIA), mantendo o comando na cidade de Nova York.”

Cerca de 40 anos depois, o AIA passou a se chamar AICPA, como o autor descreve a seguir.

Segundo Schmidt (2000, p. 93), “[...] o AIA mudou de nome, em 1959, para Americam Institute of Certified Public Accountants (AICPA).”

Uma outra associação fundada nos Estados Unidos foi a Americam Accounting Association (AAA). Schmidt (2000, p. 88) diz que “A AAA foi fundada em 1916 com o nome de Americam Association of University Instructors in Accounting. Seu primeiro presidente, e um de seus principais mentores, foi John Raymond Wildman, da New York University.”

O nome da associação foi alterado, em 1936, para American Accounting Association. [...] A alteração do nome da associação foi responsável também por uma mudança no seu enfoque de atuação. Mudou de uma associação de professores para uma organização de pesquisa contábil. (SCHMIDT, 2000, p. 88).

Essa associação sempre procurou estimular pesquisas sobre os princípios contábeis, buscando através da prática sua maior aceitação.

Inicialmente os princípios não eram obrigados a serem seguidos, pois não eram regulamentados. Contudo, logo estes foram se tornando cada vez mais indispensáveis para a uniformização da Contabilidade dentro dos seus países e, por isso, foram se tornando obrigatórios.

Um dos mais importantes sinais de que era muito necessária a padronização da Contabilidade foi a crise de 1929.

Os investimentos na Bolsa de Valores de New York cresceram em termos dramáticos, com a quadruplicação do volume médio negociado de 1922 a 1929. Foram alguns dos melhores anos que a economia americana jamais havia tido. Nesse momento, e no curto espaço de apenas dois meses, a expansão terminou e iniciou-se a Grande Depressão. [...] A Grande Depressão iniciava-se, com toda miséria e privação que os dados estatísticos simplesmente não conseguem descrever. [...] À época, as empresas foram duramente criticadas pelo papel que se julga terem desempenhado. Os Contadores não escaparam incólumes dessa crítica. Adolph Berle, um professor de direito da Columbia University, e Gardiner Means, um economista, escreveram um livro extremamente influente que atribuiu as conseqüências, segundo eles, à concentração do poder e da riqueza nas mãos de muito poucas pessoas. Atribuíram tal concentração de poder, pelo menos em parte, à falta de uniformidade das práticas contábeis [...]. (HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999, p. 57 e 58).

Percebe-se, através deste trecho, que a padronização contábil era muito importante para a melhoria das empresas naquele momento e também a partir daí, por isso o governo americano e os contadores da época passaram a se preocupar cada vez mais com a criação de princípios para a Contabilidade, pois estes ajudariam muito nesta uniformização.

Praticamente, todo o destaque que os Estados Unidos possuem atualmente no cenário mundial em relação à Contabilidade, principalmente voltada ao usuário externo, deve-se ao

fato de ter participado ativamente na criação dessas diretrizes e princípios contábeis, que embasam toda a teoria contábil atual.

O AICPA também trabalhava no desenvolvimento dos princípios contábeis, mas durante a década de 60 e 70, surgiram muitos críticos que não estavam satisfeitos com o trabalho do AICPA, por isso o próprio AICPA sugeriu que fosse criada uma nova associação independente para fazer a padronização contábil.

Segundo Schmidt (2000, p. 97), “Essa proposta deu origem à Financial Accounting Foundation (FAF), que subordina o Financial Accounting Standards Board (FASB).”

Hendriksen e Breda escrevem que em 1º de julho de 1973 surgiu o FAF, que era independente de todas as outras organizações profissionais. Pelo fato de terem criado o FAF, extinguiram então o Conselho de Princípios Contábeis (Accounting Principles Board – APB).

Além do FASB, a FAF também comanda outro grupo chamado FASAC, que trabalha mais na verificação da parte prática contábil, ou seja, ele procura ver se aquilo que está sendo pesquisado e criado pelo FASB está dando certo no dia a dia das empresas.

Schmidt (2000, p. 98) diz que “O FASB tem um grupo consultivo de trabalho denominado Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC), que serve como olhos e ouvidos do FASB voltados para o mundo da prática contábil.”

O FAF, que é a fundação que comanda o FASB e o FASAC, possui várias obrigações a cumprir. De acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 63), “Os principais deveres da Fundação, que se reúne trimestralmente, incluem a nomeação dos membros do FASB e do FASAC e as medidas necessárias para levantar fundos que financiem suas atividades.”

O FASB é um órgão de muita importância para a Contabilidade e possui deveres a fazer por essa ciência.

Tanto a SEC [*Securities and Exchange Commission*, que é um órgão do governo federal americano criado para determinar o papel de controle do mercado financeiro e é parecido com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil] como a AICPA, [...], consideram a FASB como autoridade responsável pela emissão dos padrões para a preparação das

demonstrações contábeis, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. (BROWN, 1990 apud SCHMIDT, 2000, p. 98).

Estes dois importantes órgãos (FASB e FASAC), não foram os únicos a serem criados pela FAF. Hendriksen e Breda (1999, p. 66) escreveram que “Em 1984, foi criado um Conselho de Padrões de Contabilidade Pública (Government Accounting Standards Board – Gasb) em paralelo ao Fasb e, como este último, subordinado à Fundação de Contabilidade Financeira.”

O GASB tem a tarefa de estudar qual a melhor forma de padronizar as práticas da Contabilidade nas empresas estatais e também nos próprios estados. Schmidt (2000, p. 103) diz que “O GASB tem a tarefa de qualificar as informações contábeis de entidades públicas para torná-las úteis para os usuários.”

Todas essas organizações profissionais, citadas anteriormente, contribuíram muito para que os profissionais contábeis nos Estados Unidos tenham a expansão e o domínio que possuem atualmente, principalmente entre os empresários que utilizam a Contabilidade como uma grande ajuda para conseguirem padronizar e regulamentar as demonstrações contábeis, satisfazendo assim os acionistas e outros clientes externos que se utilizam destas demonstrações para fazer seus investimentos.

2.2.2 Principais Personagens

Algumas das principais pessoas que participaram da construção da história da escola Norte-Americana serão mostradas a seguir em um breve resumo, onde serão citados seus principais feitos dentro da Contabilidade. Todos os dados sobre estes grandes homens foram escritos pelo autor Paulo Schmidt.

Henry Rand Hatfield foi um dos fundadores da American Accounting Association (AAA), sendo que nos primeiros anos foi vice-presidente da associação e depois também ocupou o cargo de presidente.

Charles Ezra Sprague ajudou na criação do primeiro CPA (Certificado de Contadores Públicos), criou também o conselho que autorizaria a emissão dos certificados e foi diretor do mesmo por dois anos.

William Andy Paton foi o sexto diretor da American Accounting Association e também editou a revista *The Accounting Review* (uma revista muito importante nos Estados Unidos e até no mundo), sendo o primeiro a editá-la. Participou também, do AICPA como membro honorário e da Associação dos CPA de Michigan.

Maurice Moonitz foi o primeiro diretor de pesquisa contábil do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), além de ter sido por vários anos diretor de uma sociedade de CPAs e ter trabalhado por três anos no Accounting Principles Board.

Ananias Charles Littleton foi diretor da Revista *Accounting Review* por vários anos, além de sua atuação como professor que foi muito importante no curso de Contabilidade, na University of Illinois.

Carman George Blough trabalhou como assessor do SEC (Security and Exchange Commission e também foi diretor de pesquisa de tempo integral do AIA (American Institute of Accountants).

Raymond Chambers recebeu por sua contribuição à literatura contábil, uma medalha de ouro da AICPA, sem contar vários outros prêmios que recebeu também da AAA. Como professor orientou muitos alunos de mestrado e doutorado ligados à área contábil e também analisou vários projetos de AICPAs.

Richard Mattessich também foi condecorado com uma medalha de ouro pela AICPA, além de outras academias austríacas e italianas. Por seus trabalhos na teoria e na história da

Contabilidade, foi condecorado com o título de membro honorário da Academia de Historiadores Contábeis, bem recentemente.

2.3 RESUMO DAS DIFERENÇAS DAS DUAS CORRENTES

Os principais fatores que contribuíram para o declínio das Escolas Européias são, segundo Iudícibus:

Os defeitos da escola européia estão consubstanciados: 1. na relativa falta de pesquisa indutiva sobre a qual efetuar generalizações mais eficazes; 2. em se preocupar demasiadamente com a demonstração de que a Contabilidade é ciência, quando o mais importante é conhecer bem as necessidades informativas dos vários usuários da informação contábil e construir um sistema contábil de informação adequado; 3. na excessiva ênfase na teoria das contas, isto é, no uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade, necessária, principalmente, na Contabilidade Gerencial; 4. na falta de aplicação de muitas das teorias expostas, talvez por imaturidade do sistema econômico e Institucional; 5. na queda de nível de algumas das principais faculdades, principalmente italianas, superpovoadas de alunos, com professores mal remunerados, trabalhando cada um por sua conta e risco, dando expansão mais a imaginação do que a pesquisa séria de campo e de grupo. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 32 e 33).

Percebe-se assim, que as escolas européias, apesar de terem tido sua grande importância até o século XVIII, a partir daí entraram em uma espécie de defasagem pelo fato de não acompanharem as mudanças que estavam ocorrendo no mundo e que necessitavam de uma resposta por parte da Contabilidade. Elas não puderam dar essa resposta por estarem preocupadas em manter certos padrões que já estavam enraizados, não necessitando mais de tanta preocupação com os mesmos. Portanto, estas escolas deveriam ter partido para outras partes da Contabilidade que ainda precisavam ser bem desenvolvidas e trabalhadas, como veremos que fez a escola Norte-Americana.

Em outra obra de Iudícibus juntamente com Marion, estes escrevem novamente sobre estas razões que possivelmente causaram a queda das Escolas Européias, apenas com algumas diferenças.

Algumas razões da Queda da Escola Européia (especificamente italiana). **1. Excessivo Culto a Personalidade:** grandes mestres e pensadores da Contabilidade ganharam tanta notoriedade que passaram a ser vistos como “oráculos” da verdade contábil. **2. Ênfase a uma Contabilidade Teórica:** as mentes privilegiadas produziam trabalhos excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, difundindo-se idéias com pouca aplicação prática. **3. Pouca Importância a Auditoria:** principalmente na legislação italiana, o grau de confiabilidade e a importância da auditoragem não eram enfatizados. **4. Queda do Nível das Principais Faculdades:** principalmente as faculdades italianas, superpovoadas de alunos. (IUDÍCIBUS e MARION, 1999, p. 36).

Percebe-se, portanto, que definitivamente estas escolas decaíram por não terem acompanhado o grande passo que a Contabilidade e o mundo estavam dando nessa época, a partir do século XIX. Enquanto os Estados Unidos se desenvolvia muito no campo de Auditoria, por exemplo, a auditoragem na Europa (em geral) estava bem defasada, isto sem contar vários outros campos em que os usuários cada vez mais cobravam uma resposta e que a escola européia no geral não estava se mobilizando para respondê-los.

Amorim, da mesma forma que os outros autores, escreve também sobre os defeitos da Escola Européia:

Como vimos, os defeitos da Escola Européia tiveram, como base, o peso excessivo da teoria, sem demonstrações práticas, sem pesquisas fundamentais: a exploração teórica das contas e o uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade necessária, principalmente na Contabilidade Gerencial, preocupando-se demais em demonstrar que a contabilidade era uma ciência, ao invés de dar vazão à pesquisa séria de campo e de grupo. (AMORIM, 1999, p. 23).

Já a Escola Norte-Americana estava surgindo com toda força, principalmente com o aumento que estava ocorrendo nas indústrias. A escola estava desenvolvendo seus trabalhos, através de suas associações, com grande ênfase em satisfazer os vários usuários da Contabilidade e por isso desenvolvendo a prática contábil.

Pode-se perceber isto nas afirmações de Amorim:

Enquanto declinavam as escolas européias, florescia a Escola Norte-Americana com suas teorias e práticas Contábeis, favorecida não apenas pelo apoio de uma ampla estrutura econômica e política, mas também pela pesquisa e trabalho sério dos órgãos associativos. (AMORIM, 1999, p. 23).

Diferentemente das escolas européias, quase que contrariamente, a escola norte-americana tem características que influenciaram muito na sua ascensão a partir do século XIX. Iudícibus e Marion também mostraram essas razões que ajudaram tanto no rápido desenvolvimento desta escola.

Algumas razões da Ascensão da Escola Norte-americana. **1. Ênfase ao Usuário da Informação Contábil:** a Contabilidade é apresentada como algo útil para a tomada de decisões, evitando-se endeusar demasiadamente a contabilidade; atender os usuários é o grande objetivo. **2. Ênfase a Contabilidade Aplicada:** principalmente à Contabilidade Gerencial. Ao contrário dos europeus, não havia uma preocupação com a teoria das contas, ou querer provar que a Contabilidade é uma ciência. **3. Bastante Importância a Auditoria:** como herança dos ingleses e transparência para investidores das Sociedades Anônimas (e outros usuários) nos relatórios contábeis, a auditoria é muito enfatizada. **4. Universidades em Busca da Qualidade:** grandes quantias para as pesquisas no campo contábil, o professor em dedicação exclusiva, o aluno em período integral valorizam o ensino nos Estados Unidos. (IUDÍCIBUS e MARION, 1999, p. 36).

Percebe-se assim, o interesse desta escola em satisfazer os usuários contábeis, sejam eles quais forem, empresários, acionistas, governo, e outros. Mantendo assim viva a prática contábil que é o que com mais clareza demonstra como está a situação da empresa ou entidade, apesar de saber-se que é com o embasamento teórico que se chega ao pragmatismo, ou seja, normalmente, primeiro é necessário que se conheça a teoria para depois partir para a prática com muito mais certeza do que se está fazendo.

Iudícibus também escreve sobre outros fatores que demonstram porque os Estados Unidos se encontram neste estágio mais avançado em relação aos outros países, além dos fatores já citados anteriormente.

A evolução da Contabilidade nos Estados Unidos apóia-se, portanto, em um sólido embasamento, a saber: 1. o grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais; 2. o investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas no médio e longo prazos, sobre os elaboradores demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências; 3. o governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis; e 4. o Instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 33).

Portanto, nota-se que os Estados Unidos investem em pesquisas, não sendo então por acaso, que está atualmente, bem desenvolvido na área de Contabilidade. Contudo, como todas as coisas esta escola também tem seu lado negativo, ou seja, também possui alguns defeitos que poderiam ser melhorados.

Os defeitos da Escola Americana são os seguintes: 1. pouca importância atribuída à sistematização dos planos de contas, pelo menos nos livros-texto; 2. apresentação dos tópicos dos livros de forma não ordenada, dificultando distinguir, às vezes, os de maior importância; e 3. pouca consideração – por parte dos corpos responsáveis pela edição de princípios contábeis, pelo menos até pouco tempo atrás – pelo problema inflacionário, embora algumas das melhores obras sobre “indexação” tenham sido escritas por autores americanos e alemães. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 35).

Nota-se que como todas as outras escolas, a norte-americana também possui seus defeitos. Contudo, apesar deles, seus pontos positivos são maiores ou destacam-se mais em relação aos negativos, pois atualmente é esta escola quem mais se destaca contabilmente no âmbito mundial na opinião da maioria dos autores de Contabilidade.

Como já foi citado anteriormente, um dos fatores que mais fortemente demonstra o destaque existente na contabilidade nos Estados Unidos é o seu intenso desenvolvimento em pesquisas na área contábil. Neste país, tanto o governo como as associações, e as universidades, têm investido muito em pesquisas na área contábil, fato que ajuda bastante no seu desenvolvimento, e isso sem contar que as próprias associações de Contabilidade também fazem muitas pesquisas na área.

Outro fator que demonstra porque a Contabilidade norte-americana está mais desenvolvida é o fato de que suas empresas cresceram muito e se espalharam pelo mundo como multinacionais, invadindo todos os mercados e investindo alto na tecnologia. Também os investidores médios cobram muito por maiores informações sobre a real situação das empresas. Eles exigem maior uniformidade nas demonstrações e também a regulamentação destas informações, sendo que assim se torna necessária maior preocupação dos contadores em transmitir estes dados, ajudando também no melhor desenvolvimento das empresas. A

partir disso, podemos ter uma noção de como a Contabilidade nos Estados Unidos investiu para chegar neste patamar de desenvolvimento em que se encontra atualmente.

3 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL E OS PENSADORES DA ÁREA

A história da contabilidade no Brasil começou não faz muito tempo, este país ainda é jovem em termos de evolução da Ciência Contábil, por isso pode-se considerar que já foi desenvolvido bastante nesta área, considerando que há cerca de dois séculos praticamente não se falava em Contabilidade no Brasil.

Isto não quer dizer que não poderia se estar num estágio melhor, afinal os Estados Unidos também só começaram a desenvolver mais a Contabilidade há pouco tempo e pode-se considerar que desenvolvem muito mais no campo de pesquisa do que o Brasil, por isso demonstram uma evolução bem maior.

3.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE NACIONAL

Inicialmente no Brasil, os profissionais contábeis eram denominados “Guarda-livros”, principalmente no século XIX. A partir do século XX, começaram a ser chamados de “Contadores” e somente um tempo depois é que surgiu o Bacharel em Ciências Contábeis.

Segundo Schmidt, (2000, p. 205), “Uma das primeiras manifestações contábeis brasileiras ocorreu no reinado de D. João VI. Quando da instalação de seu governo provisório, em 1808, [...]”

De acordo com Gomes (1956 apud Schmidt, 2000, p. 205), “Foi publicado um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.”

Schmidt também relata que como os contadores ou as associações de classe até pouco tempo eram por demais inoperantes, o governo é quem acabava interferindo na evolução contábil através da legislação. Inclusive, em muitos momentos percebe-se esta interferência, através de leis e decretos.

Uma das primeiras grandes manifestações da legislação, como elemento propulsor do desenvolvimento contábil brasileiro, foi o Código Comercial de 1850. Esse código instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral, composto dos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais. (SCHMIDT, 2000, p. 205).

Com isto pode-se perceber a grande influência que o estado detinha, através das legislações, sobre a evolução da Contabilidade.

Até fins do século XIX, como já foi citado, a profissão do Contador ainda não era oficializada, por isso Schmidt escreve que:

No final do século XIX, coube ao Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo a iniciativa de criar um curso regular que oficializasse a profissão contábil. [...] Desse movimento surgiu, em 20 de abril de 1902, a Escola Prática de Comércio. [...] O Decreto Federal nº 1.339, de 9 de janeiro de 1905, reconheceu oficialmente os cursos de Guarda-Livros e de Perito-Contador mantidos pela Escola Prática de Comércio e os diplomas expedidos por ela. Em 1º de dezembro de 1905, seu nome foi alterado para Escola de Comércio de São Paulo. Em 5 de janeiro de 1907, a instituição adotou a denominação de Escola de Comércio Álvares Penteado, em homenagem a um de seus fundadores e colaboradores. A escola de Comércio Álvares Penteado foi responsável pela formação de muitos dos primeiros professores de Contabilidade de destaque no cenário nacional, com é o caso de Francisco D'Áuria e Frederico Herrmann Júnior. (SCHMIDT, 2000, p.206).

Considera-se que esta foi a primeira escola que oficialmente ensinou contabilidade em nosso país, sendo que tinha grande influência da Escola Italiana ou Aziendalista, pois se baseava principalmente nas obras de Fábio Besta e Gino Zappa.

Amorim também declara que esta foi a primeira escola de contabilidade no Brasil:

No Brasil, conforme registros do Conselho Federal de Contabilidade, a Contabilidade provavelmente começou a ser lecionada com a aula de

comércio da corte, em 1809, que foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, e com a transformação desta, em 1856, em Instituto Comercial do Rio de Janeiro, sendo o Brasil um dos primeiros países a ter um estabelecimento de Ensino Superior de Contabilidade, a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902, a primeira escola especializada no ensino da Contabilidade. (AMORIM, 1999, p. 24).

Contudo até meados do século XX, a consciência dentro do Brasil foi mudando, passando a adotar-se a Escola Patrimonialista como maior forma de pensamento.

A primeira metade do século XX revelou patrimonialistas de grande convicção e inequívoco valor, como Francisco D'Áuria, no Brasil. [...] No Brasil, a consciência patrimonialista brotou forte e alastrou-se entre expressivos valores intelectuais, embora a personalista de Cerboni e Rossi estivesse impregnada em outros grandes intelectuais como Carlos de Carvalho. (SÁ, 1997, p. 150 e 151).

Obviamente, que em momento algum da história, não só da do Brasil, mas em todos os outros países não havia uma igualdade total de pensamentos. Sempre existirão as divergências, e isto não é ruim, pois é através das diferenças e dos questionamentos que percebemos ao longo de toda a história que ocorrem os progressos necessários para o desenvolvimento das ciências em geral, sendo que também foi assim com a Contabilidade.

Assim, apesar das divergências de pensamentos, percebe-se que a Contabilidade estava desenvolvendo-se bastante no Brasil, principalmente através das criações das associações de classe.

A pg. 201 da coleção da Revista Brasileira de Contabilidade, de 1915, se encontra um comunicado de que, a semelhança do instituto inglês dos *Chartered Accountants*, seria fundado em São Paulo, o “Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais.” [...] Segundo nota da Revista Brasileira de Contabilidade, - pg. 220 da coleção de 1916 -, constiuira-se, a Associação dos Contadores de São Paulo. [...] O ‘Mensário Brasileiro de Contabilidade’ [revista técnica de Contabilidade na época] apareceu com o número de Abril de 1917 e nêle está inserida uma nota sôbre a fundação do “Instituto Brasileiro de Contabilidade”[nesta nota relatou-se que a fundação deste instituto foi no dia 20 de setembro de 1916]. (D'ÁURIA, 1954, P. 56 E 57).

Percebe-se nestes comunicados de revistas da época, que o desenvolvimento das associações de classe no Brasil estavam aumentando, isto devido aos grandes vultos que estavam surgindo no campo científico da Contabilidade, sendo que a grande maioria estudou na escola “Álvares Penteado.”

Mesmo com todos esses acontecimentos, ou seja, com a criação de escolas e associações de classe, no início do século XX, a Contabilidade ainda não era uma profissão regulamentada e também não era considerada como uma carreira universitária.

O Diário Oficial da União de 9 de julho de 1931 publicou o Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931, que organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de Contador. Mas somente em 1945 a profissão contábil foi considerada uma carreira universitária, com a criação das faculdades de Ciências Contábeis. (SCHMIDT, 2000, p. 207).

Durante esta época, surgiram vários decretos para regulamentar e padronizar a Contabilidade nacional. Como já foi mencionado, por diversas vezes o governo teve que tomar a iniciativa de, através da legislação, influenciar o ensino e a prática contábil.

Como exemplo disso, no ano de 1940, surgiu a publicação do Decreto Lei nº 2.627/40, que foi a primeira Lei das Sociedades por Ações; e esta foi totalmente influenciada pela Escola Européia.

De acordo com Schmidt, em 1946 ocorreram dois grandes acontecimentos:

Em 26 de janeiro, foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, onde foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. [...] Além disso, o ano de 1946 ficou marcado pela criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio. (SCHMIDT, 2000, p. 207).

A partir desses acontecimentos, com toda certeza, a Contabilidade passou a desenvolver-se mais rapidamente, pois com a Universidade e os Conselhos esta pôde aumentar as pesquisas científicas e transmitir melhor os conhecimentos adquiridos.

O Brasil também foi conhecido internacionalmente, por causa de sua alta inflação e do desenvolvimento que teve nesta área na Contabilidade.

Schmidt (2000, p. 208) escreve que “Em termos mundiais, a Contabilidade Brasileira é reconhecida por sua contribuição no campo do tratamento da Contabilidade em períodos de inflação alta, a chamada escola da correção monetária.”

Pelo fato, de ter por vários anos a taxa de inflação muito alta, o Brasil precisou adaptar a Contabilidade a sua realidade. Por isso, de acordo com Schmidt (2000), criou em 1958 a Lei nº 3.470, que introduziu a correção monetária nos ativos fixos e a partir daí começou-se a utilizar a expressão “correção monetária” no Brasil.

Durante esta época, do início até meados do século XX, destacaram-se muito na Contabilidade os mestres Carlos de Carvalho, Francisco D’Áuria e Frederico Herrmann Jr. Estes autores foram considerados como seguidores de escolas européias, como podemos perceber nestas palavras de Sá:

No Brasil, aderiria, em grande parte, as idéias de Cerboni o emérito escritor Carlos de Carvalho e diversos de seus seguidores. [Cerboni foi um dos criadores da escola Personalista]. As definições e conceitos personalistas que Carvalho adotou seriam superados pelos patrimonialistas de Francisco D’Áuria e Frederico Herrmann Júnior. (SÁ, 1997, p.72).

Percebe-se neste texto, que Carlos de Carvalho possuía um tipo de postura teórica que foi substituída pelos autores D’Áuria e Herrmann Jr. por outras idéias; contudo todos eles possuíam suas correntes de pensamentos dentro das escolas européias, principalmente italianas.

De acordo com Schmidt (2000, p.209), “Essa primeira fase de desenvolvimento da Contabilidade nacional foi marcada por dois aspectos relevantes: a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influência doutrinária das escolas italianas.”

Para Schmidt, a Contabilidade nacional pode ser dividida entre antes de 1964 e depois de 1964. Antes desta data, a Contabilidade sofria maior influência das escolas européias e após a mesma, passou a ser mais influenciada pela escola norte-americana.

A segunda etapa do desenvolvimento da Contabilidade brasileira teve início em 1964, ano em que o professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino da Contabilidade. [...] O professor Boucinhas adotou o método didático norte-americano, baseado no livro *Introductory Accounting*, de Finney & Miller. A partir dessa mudança de orientação didática, a influência dos autores italianos e das escolas de pensamento

italianas foi sendo substituída pelos autores norte-americanos. (SCHMIDT, 2000, p. 209).

Outro autor que também trata sobre esta mudança de enfoque que ocorreu no Brasil a partir desta época é Marion, como se vê a seguir:

A mudança de enfoque da Escola Italiana para a Escola Americana deu-se em função da influência de algumas empresas de auditoria, que acompanhavam as multinacionais anglo-americanas. Estas, através de manuais de procedimentos e treinamento, formaram profissionais que preparariam as normas contábeis em nível governamental, influenciando, assim, as empresas menores, incluindo legisladores e outros. (MARION, 1986, p.7).

Nota-se que com a chegada das multinacionais norte-americanas no país, tornou-se ainda mais forte a influência desta nova forma de pensamento que estava surgindo no Brasil.

Outro fato que contribuiu para a maior infiltração do pensamento norte-americano neste país foi a tese de doutorado de Sérgio de Iudícibus, pois seu trabalho tinha muita semelhança com a linha de pesquisa da escola de pensamento contábil norte-americana.

A partir da adoção do método didático norte-americano pela USP, em 1964, e da apresentação do trabalho de Iudícibus, o direcionamento doutrinário contábil, especialmente do maior centro de pesquisa contábil nacional, o Departamento de Contabilidade e Atuária de FEA-USP, muda definitivamente, abandonando as escolas de pensamento contábil italianas e assumindo os ditames da escola norte-americana. (SCHMIDT, 2000, p. 210).

O governo e suas participações nas práticas da Contabilidade, através de leis e decretos, continuaram por muitos anos. Mesmo os contadores tendo criado várias associações e também faculdades já com muito melhor nível que antes, ainda assim o estado se impunha muitas vezes.

Segundo Schmidt, tem-se um exemplo disso novamente nesta ocasião:

A Contabilidade brasileira teve um novo estímulo legal em 1972, quando o Banco Central do Brasil baixou a Resolução n° 220 e as Circulares n°s 178 e 179. A Circular n° 178 obrigou o registro dos auditores independentes no Banco Central do Brasil [...]. A circular n° 179 tratou dos Princípios e Normas de Contabilidade, tendo oficializado a expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. (SCHMIDT, 2000, p. 211).

O Conselho Federal de Contabilidade adotou através de uma resolução algumas modificações às normas e procedimentos de auditoria. De acordo com Schmidt (2000), esta

mudança foi feita através da Resolução CFC n° 321-72 e elas retratam nitidamente a influência da escola norte-americana na Contabilidade Brasileira.

Todos estes acontecimentos que demonstram como o Brasil passa a sofrer maior influência norte-americana, foi consolidado pela aprovação da nova Lei das Sociedades por Ações que demonstrou a interferência do pensamento norte-americano em nosso país (Lei n° 6.404/76).

Silva (1960 apud Schmidt, 2000, p. 213) afirma “[...] mantendo a tradição, esta Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da Contabilidade, incorporando definitivamente as tendências da Escola Americana[...].”

Schmidt (2000, p. 213) escreve que “O ano de 1976 marcou uma nova fase para o desenvolvimento da Contabilidade Brasileira com a publicação, em 15 de dezembro, da nova Lei das Sociedades por Ações.”

No mesmo ano criou-se a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através de uma nova lei. Esta comissão é muito parecida com uma criada no mercado norte-americano em 1934, a *Securities and Exchange Commission* (SEC). Schmidt diz o seguinte:

Seguindo a mesma tendência da escola norte-americana verificada quando da apresentação dessa lei, [aqui o autor fala da Lei 6.404/76 ou Lei das SA], o governo federal sancionou a lei n° 6.385, de 7 de dezembro de 1976, com o objetivo de disciplinar e fiscalizar as atividades do mercado de valores mobiliários. (SCHMIDT, 2000, p.214).

Vários autores consideram que o desenvolvimento da teoria contábil no Brasil poderia estar em um nível muito melhor, e isto se deve principalmente ao ensino um pouco “defasado” que possuem as escolas de ensino técnico e até mesmo as universidades. Muitas vezes elas enfatizam muito a técnica do “como fazer” e não dão grande importância ao “entender o que se está fazendo”, tendo assim a consequência de que muitos contadores fiquem realizando somente o que é obrigatório (que é a parte fiscal), e não repassando aos

seus clientes as informações que precisariam para seguir da melhor forma o caminho com suas empresas.

È evidente que durante esta caminhada, o Brasil teve muitos progressos, mas se pode perceber como as coisas poderiam ter ocorrido de forma mais rápida quando se vê que somente no ano de 1981, que o Conselho Federal de Contabilidade criou uma resolução com as Normas Brasileiras de Contabilidade, pois em 1972 tinham sido criados somente as Normas e os Procedimentos de Auditoria. De acordo com Schmidt, esta foi a Resolução CFC nº 529-81; ele também escreve que:

Em 29 de dezembro de 1993, o CFC baixou a Resolução CFC nº 750, que trata, novamente, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. [São estes os Princípios que vigoram ainda atualmente]. [...] Pelo artigo 4º da Lei nº 9.249/95, publicada em 1º de janeiro de 1996 no Diário Oficial da União, em razão da queda vertiginosa da inflação, como consequência de um plano econômico adotado pelo governo federal, ficou proibida a atualização monetária dos elementos componentes do ativo permanente e do patrimônio líquido. (SCHMIDT, 2000, p. 217).

Nota-se pelo decorrer do texto, que o autor Paulo Schmidt acredita que o Brasil primeiramente sofreu influência das escolas italianas, mas que depois de 1964 passou a ser maior influenciado pela escola de pensamento norte-americana. Contudo, nem todos os autores pensam assim, por exemplo, para Lopes de Sá a maior influência no Brasil sempre foi da escola italiana patrimonialista. Sá diz que:

Embora alguns autores brasileiros não tivessem uma definição concreta sobre a questão doutrinária e outros tivessem preferido seguir a linha pragmática, mais volvida a uma informação que ao estudo do que ela representa, a maioria dos mais expressivos intelectuais brasileiros, nossos Congressos, o Conselho Federal de Contabilidade e os textos legais acabaram por consagrar o patrimonialismo como corrente predominante. (SÁ, 1997, p.157).

Percebe-se também esta sua firme posição pela forma como demonstra que vários autores como Hilário Franco, Frederico Herrmann Jr. e Francisco D'Áuria eram todos patrimonialistas. Sá mostra trechos de algumas das obras destes autores onde eles demonstram acreditar que o objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio, sendo assim, portanto patrimonialistas, já que esta é uma das principais crenças dos patrimonialistas.

Como já foi tratado anteriormente, as divergências servem também como uma forma de se questionar uma e outra opinião e evoluir com as mesmas, através do estudo e da pesquisa. Portanto, o Brasil está se desenvolvendo cada vez mais através das sérias pesquisas de campo que está fazendo com as várias universidades e associações de classe que existem hoje. Com isso, percebe-se que mais importante do que se saber qual a linha de pensamento que este país segue, é perceber que ele está se desenvolvendo cada vez mais na área de Contabilidade, fato que é gratificante para todos os profissionais do ramo.

3.2 PERSONAGENS DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA

O Brasil possuiu muitos personagens e autores de grande valor para a Contabilidade, contudo não se podendo falar de todos, serão citados apenas alguns que mais se destacaram no âmbito nacional.

Inicialmente será mostrado um pouco sobre a vida do autor Carlos de Carvalho, que tanto se dedicou para o avanço da Contabilidade no Brasil.

De acordo com Schmidt (2000, p. 218), “Carlos de Carvalho nasceu na cidade de Rio Claro, Estado de São Paulo, em 12 de agosto de 1866.”

Durante sua vida trabalhou em vários cargos do governo na cidade de São Paulo. Apesar de trabalhar bastante, ainda assim buscou tempo para escrever vários livros e artigos contábeis.

Seus principais trabalhos foram: Questões Práticas de Contabilidade, Tratado Prático de Contabilidade, Páginas de Contabilidade, Estudos de Contabilidade, entre vários outros.

Quando Schmidt (2000, p. 219) fala sobre estes trabalhos, escreve que: “Em todos eles percebe-se a tendência contista de Carlos de Carvalho, pois sua principal preocupação estava centrada no problema da escrituração contábil [...]”

D'Áuria (1954, P. 33) também escreve sobre a paixão de Carvalho pela contabilidade e principalmente, pela contabilidade italiana. “Carlos de Carvalho, com aquela vivacidade de inteligência que o caracterizava e com aquele frenesi pelas coisas de contabilidade, vislumbrou na minha viagem um meio para melhor conhecermos a contabilidade italiana que êle tanto admirava.”

Como Carvalho viveu na época em que no Brasil predominava a corrente de pensamento das escolas européias, este também seguia esta corrente, mas apesar disso deixou um grande legado para a Contabilidade e colaborou muito para seu desenvolvimento no Brasil.

Segundo Schmidt (2000, p. 219), este autor “[...] morreu em Santos (SP) em 2 de janeiro de 1920, com apenas 53 anos de idade.”

Um outro grande personagem da história nacional foi Francisco D'Áuria. Schmidt (2000, p. 219) escreve que este autor “[...] nasceu em São Paulo em 16 de julho de 1884. Diplomou-se na segunda turma da Escola de Comércio Álvares Penteado, na primeira década deste século [refere-se ao século XX].”

Durante sua vida trabalhou em diversos cargos no governo, tanto a nível nacional como no estado de São Paulo, além de ter fundado a Revista Brasileira de Contabilidade e ter sido professor de várias escolas e faculdades na área de contabilidade.

De acordo com Sá:

Francisco D'Áuria foi dos mais sérios e ilustres escritores da ciência contábil que o Brasil já possuiu (1884-1958), considerando-se a vastidão de sua cultura, o nível de sua inteligência, sua criatividade, sua humildade intelectual (própria dos sábios) e os postos de destaque que assumiu, tudo, paralelamente, a sua qualidade didática e humana. (SÁ, 1997, p.151).

Inicialmente D'Áuria era Controlista, mas logo passou a seguir a corrente de pensamento do Patrimonialismo, que defendeu durante o resto de sua vida.

Pode-se perceber isto neste trecho de Sá (1997, p. 152), “Nas diversas obras de aplicação do conhecimento que escreveu como sobre análise de balanços, perícias etc., jamais deixou de conservar sua nítida vocação patrimonialista.”

Seus trabalhos foram reconhecidos até mesmo no exterior e também participou de muitos congressos, conferências etc.

De acordo com Schmidt (2000, p. 221), este emérito autor “[...] morreu em São Paulo, com 74 anos de idade, em 6 de fevereiro de 1958.”

Outro grande autor nacional foi Frederico Herrmann Júnior. De acordo com Schmidt (2000, p. 221), Herrmann Jr. “[...] nasceu em São Paulo, em 3 de setembro de 1896 [...]”

Como todos estes ilustres personagens da história nacional, dedicou sua vida à Contabilidade, contribuindo da melhor forma possível para seu desenvolvimento científico e social.

No ano de 1917, ele concluiu o curso de perito-contador da Escola de Comércio Álvares Penteado. No ano seguinte, 1918, iniciou suas atividades docentes, na própria Álvares Penteado. [...] Herrmann Júnior foi um dos fundadores do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo [...] e seu presidente nos anos de 1924, 1928 e 1932. (SCHMIDT, 2000, p. 221).

Durante sua caminhada na vida acadêmica e científica escreveu diversas obras que tiveram grande reconhecimento na Contabilidade da época e também atualmente, como se percebe neste trecho de Sá:

[...] produziria muitas obras de valor, entre as quais se destacou Contabilidade Superior (cuja primeira edição é de 1936), em uma Editora que ele mesmo fundaria, a Atlas, de São Paulo, competentemente, em quase a totalidade de sua vida, dirigida por seu filho Luiz Herrmann. A Atlas tornou-se a principal base de editoração de obras contábeis [...]. (SÁ, 1997, p. 152 e 153).

Herrmann adotou o Patrimonialismo como corrente a seguir dentro da Contabilidade, demonstrando muito isso em suas várias obras.

Ele adotou postura contrária à teoria personalista de Cerboni, assumindo o patrimonialismo definido por Mais como a corrente de pensamento que melhor traduz o objeto de estudo da Contabilidade. Segundo ele, esse objeto é o patrimônio e o fim, seu governo. (SCHMIDT, 2000, p. 222).

Sá (1997, p. 153) também demonstra isto escrevendo que “Herrmann busca conciliar o aziendalismo de Zappa e o Patrimonialismo de Masi, mas todo o seu desenvolvimento em Contabilidade é nitidamente patrimonialista.”

Infelizmente, este grande personagem nacional não teve muito tempo de vida para continuar este trabalho tão expressivo que fez para a Contabilidade. Schmidt (2000, p. 222) deixa isto claro neste trecho de sua obra: “Herrmann Júnior faleceu prematuramente em São Paulo, em 18 de maio de 1946.” Sá (1997, p. 154) complementa dizendo que: “[...] podemos prever, pelo que realizou em sua curta vida, o que poderia ter produzido se mais tempo vivesse, pois ele associava cultura e sabedoria, teoria e experiência, didática e criatividade, com rara capacidade.”

A partir da década de 50, surge um outro singular autor chamado Hilário Franco. Este autor teve seu primeiro grande destaque no V Congresso Brasileiro de Contabilidade, em 1950, na cidade de Belo Horizonte. De acordo com Sá (1997, p. 154), “Nesse congresso, o melhor trabalho, no tocante à ciência contábil, sob ângulo da doutrina patrimonialista, foi o do contador emérito, paulista, Hilário Franco, intitulado Fundamento científico da contabilidade.”

Franco seguia principalmente as idéias de D’Áuria e Herrmann, sendo que também tornou-se um grande patrimonialista.

Franco, já destaque como orador de sua turma de formatura em 1943, quando completou seu cinquentenário de Contabilidade, em 1993, em obra especial intitulada *Hilário Franco, 50 anos de contabilidade*, mais uma vez com essa iniciativa, provaria sua fidelidade ao valor ético e intelectual do mestre D’Áuria, pois este também deixou seu depoimento gravado para a História em seus *50 anos de contabilidade – 1903 - 1953*. O patrimonialismo masiano, no Brasil, vitorioso em todas as suas principais frentes, teve em Hilário Franco um de seus mais legítimos e qualificados representantes, ou seja, soube ele penetrar na essência da doutrina, sem mesclá-la, sem torná-la híbrida. (SÁ, 1997, p. 156).

Partindo um pouco mais à frente da história, na década de 80, no Brasil, surge um grande autor que ainda atualmente continua ajudando no desenvolvimento da Contabilidade,

trazendo novidades para esta ciência e também explicando de um jeito diferente assuntos que já foram debatidos antes.

O início dos anos 80 ficou marcado pelo aparecimento, em nível nacional, de um novo expoente contábil: José Carlos Marion. Sua primeira grande contribuição acadêmica foi a dissertação apresentada, em 1982, na Faculdade de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, intitulada *Contribuição à contabilidade pecuária bovina de corte*. (SCHMIDT, 2000, p. 215).

Apesar de ainda estar desenvolvendo sua vida contábil, Marion já escreveu diversas obras, entre elas destacam-se: Introdução à teoria da Contabilidade, Análise de Balanços, Contabilidade Básica, Contabilidade Comercial, Contabilidade da Pecuária, Contabilidade Empresarial, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Rural, Manual de Contabilidade para não contadores, entre outras.

Além de seus livros, Marion teve outras grandes contribuições para o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, como com sua tese de doutoramento e também nos vários artigos que já escreveu para as revistas de Contabilidade no geral.

Um outro grande autor nacional é Sérgio de Iudicibus, que já fez até alguns trabalhos juntamente com Marion, como Introdução à teoria da Contabilidade.

Outros importantes livros deste autor foram: A Lei 4.320/64 e os Princípios Fundamentais Geralmente Aceitos, Análise de Balanços, Análise de Custos, Análise de Resultados no Setor Público, Análise do Tratamento Contábil dos Juros no Brasil, Contabilidade Comercial, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Introdutória, Contabilidade Intermediária, entre outros.

Muitos foram os colaboradores para o desenvolvimento da Contabilidade nacional, porém aqui, foram citados alguns, não por estes terem maior importância, mas sim por existir mais material sobre a vida e obra dos mesmos e também é claro, por terem participado ativamente da história da Contabilidade no Brasil.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Portanto, as diferenças entre as escolas européias e a norte-americana são muitas e até bem contraditórias. Nas escolas européias se dava grande ênfase à teoria contábil e se despreocupavam com a prática; enquanto na escola norte-americana dá-se maior ênfase à prática e ao melhor atendimento ao usuário, mas também se estudam e se pesquisam as teorias da Contabilidade, pois é através do desenvolvimento da teoria e da prática que esta ciência se tornará cada vez mais completa. Outra diferença contraditória é que as escolas européias não deram grande importância para a Auditoria, já a norte-americana sim, e sabe-se que esta parte da Contabilidade passou a ser imprescindível na maioria das empresas nos últimos tempos. Também se nota outra diferença, pois as escolas européias passaram a ter uma defasagem nas principais faculdades, enquanto que na escola norte-americana buscou-se cada vez mais qualidade nas suas universidades, fator este que diferencia os profissionais que entram no mercado depois de estudarem nestas faculdades.

Apesar disso, percebe-se que ambas as escolas tiveram sua importância. Afinal, mesmo que as escolas européias não tenham acompanhado tanto toda esta evolução que ocorreu no mundo a partir do século XIX, elas tiveram uma participação no desenvolvimento da teoria e do pensamento contábil em vários séculos anteriores. Sem este desenvolvimento não teria sido possível para a escola norte-americana continuar este progresso na Contabilidade, atualizando a teoria européia e adaptando-a aos tempos modernos, e também desenvolvendo a parte prática contábil e um melhor atendimento aos usuários.

Portanto, vê-se que, cada escola teve sua importância no período em que ocorreu, mas que atualmente é a escola norte-americana que está em seu auge dentro da Contabilidade, pelo fato de estar bem embasada teoricamente (pois investe muito em pesquisas) e pelo fato de melhor ter acompanhado as mudanças que ocorreram no mundo nos últimos tempos; mudanças estas que demonstram que cada vez mais as pessoas estão exigindo maior qualidade em todos os serviços que procuram, conseqüentemente também estão exigindo esta qualidade nos serviços contábeis.

Conclui-se também que, como em quase todo o restante do mundo, a Contabilidade no Brasil atualmente está sendo influenciada principalmente pela escola norte-americana. Isto pode ser percebido através dos livros de teoria contábil mais atuais e do pensamento contábil de seus principais autores, e também pela forma como a Contabilidade é estudada nas universidades e como é escriturada nas empresas dando maior ênfase ao usuário contábil. Sabe-se que, aproximadamente até o ano de 1964, foram as escolas européias que influenciaram a Contabilidade nacional, mas depois disso aos poucos esta influência foi sendo substituída pela escola norte-americana e que esta está sendo mantida até os dias atuais.

Nota-se então, que o desenvolvimento da Contabilidade ao longo dos tempos foi gradativo, contudo manteve-se sempre em constante evolução. Da mesma forma, percebe-se esta evolução na mudança da escola européia para a norte-americana, que atualmente é a que mais se destaca no mundo contábil. Contudo, também foi notado ao longo deste trabalho a importância que cada escola teve na época em que ocorreu para a Contabilidade e para seu constante progresso e evolução, como ciência e também como instrumento de auxílio na tomada de decisão das empresas em seu cotidiano.

O estudo aqui realizado, no entanto, não encerra o assunto apresentado. Pelo contrário, abre caminho para que sejam feitas novas pesquisas sobre o assunto. Como sugestão para futuras pesquisas, pode-se colocar que estas se aprofundem mais em assuntos específicos ou

pontuais na evolução da história. Por exemplo, um estudo sobre como surgiu a Contabilidade, ou de como surgiram as partidas dobradas, ou ainda um aprofundamento em alguma escola europeia específica, ou os efeitos da regulamentação na Contabilidade após a crise de 1929, e muitos outros que podem ser estudados e pesquisados.

REFERÊNCIAS

- AMORIM, Lorival Pereira. **A Evolução Histórica dos Cursos de Contabilidade em Santa Catarina**. Florianópolis: CRCSC, 1999.
- COSENZA, José Paulo. **As práticas contábeis na pré-história e no antigo Oriente**. Revista CRCRS, Rio Grande do Sul, nº 110, p. 7-15, nov. 2002.
- D'ÁURIA, Francisco. **Cinquenta anos de Contabilidade (1903-1953)**. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira S/A, 1954.
- DE ROCCHI, Carlos Antônio. **Vale a pena estudar a história da Contabilidade**. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, v.65, nº469, p. 21-25, 1986.
- DUMARCHEY, Jean. **Teoria Positiva da Contabilidade**. 2 ed. Porto: Revista de Contabilidade e Comércio, 1933.
- ENCICLOPÉDIA BRASILEIRA DE PESQUISA ESTUDANTIL. São Paulo: EDROS, 1985.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da 5ª edição americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- INÁCIO FILHO, Geraldo. **A monografia dos cursos de graduação**. 2 ed. Uberlândia: EDUFU, 1994.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da Contabilidade: para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas S/A, 1999.
- KAN, Wernon . **Accounting Teory**. John Wiley & Sons. Califórnia: Taywars, 1985.
- LAFFIN, Marcos. **O lugar na pesquisa nos cursos de Ciências Contábeis**. Texto mimeo, UFSC, 1998.
- MARION, José Carlos. **Metodologia de Ensino da Contabilidade (ou geral)**. Revista Brasileira de Contabilidade, v.16, n.57, p.7-9, abr/jun, 1986.
- SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. **Perspectivas do conhecimento contábil para o 3º milênio**. CRCRS, Porto Alegre, v. 23, p. 11-19, out/dez, 1994.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 9 ed. revisada. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia de Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2000.

VALLE, Francisco; ALOE, Armando. **Frá Luca Pacioli e seu Tratado de Escrituração de Contas**. Primeira tradução estampada em português, com comentários, biografia, bibliografia e notas explicativas. São Paulo: Atlas, 1966.