

GIOVANNI VICENZI

**ESTUDO SOBRE AS INFLUÊNCIAS DAS ESCOLAS DE
PENSAMENTO CONTÁBIL NO CORPO DOCENTE DO CURSO DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL -
RS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul.

Orientador: Profa. Dra. Marlei Salete Mecca

Caxias do Sul

2011

APROVAÇÃO

GIOVANNI VICENZI

ESTUDO SOBRE AS INFLUÊNCIAS DAS ESCOLAS DE PENSAMENTO CONTÁBIL NO CORPO DOCENTE DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL - RS

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Banca examinadora:

Presidente/orientador

Profa. Dra. Marlei Salete Mecca

Examinadores

Trabalho apresentado e aprovado pela banca examinadora em ____/____/____

DEDICATÓRIA

A todos que sempre estiveram ao meu lado me incentivando e apoiando em todos os momentos, em especial aos meus pais Osvaldo e Marinez, e a meu irmão Francis que acreditaram em mim, e que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos. Dedico também a meu avô João, que partiu em meio a esta caminhada, e que de onde se encontra, deu-me força em meio à dor e a saudade.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer primeiramente a Deus por permitir a chegada deste momento, e a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial a minha orientadora, Profa. Dra. Marlei Salete Mecca, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia, ao Prof. Paulo Tiago Cardoso Campos, que me guiou na elaboração do projeto. Agradeço de forma especial, a minha família pelo amor, compreensão e apoio dedicados, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

PENSAMENTO

Dias inteiros de calma, noites de ardentia, dedos no leme e olhos no horizonte. Um tempo em que aprendi a entender as coisas de mar, a conversar com as grandes ondas e não discutir com o mau tempo. A transformar o medo em respeito, o respeito em confiança. Descobri como é bom chegar quando se tem paciência. E para se chegar, onde quer que seja, aprendi que não é preciso dominar a força, mas a razão. É preciso, antes de mais nada, querer. (Amyr Klink)

RESUMO

As ideias configuram uma grande força na conduta humana, o que, a partir de experiências momentâneas ou duradouras, dispõe-se o homem a suas influências em variados níveis de intensidade. A multiplicidade de formas de pensamento e concepções num contexto global tende a seccionar membros de uma mesma comunidade, seja de ordem política ou econômica, religiosa ou cultural, filosófica ou científica, em grupos que compartilham ideias afins atreladas a um paradigma referencial. Essa pluralidade visionária, característica a diversas ciências, exhibe-se no surgimento de obras de caráter científico, que tidas como referenciais, serão como paradigmas que afetarão a alguns, enquanto a outros, indiferentes ou contrários, não serão por ela afetados, ou ao menos não em intensidade similar aos que dela doutrinarem, comum inclusive à Ciência Contábil. Em épocas remotas da civilização humana, quando o homem ainda fazia de cavernas seus abrigos, surgiu a Contabilidade, no instante em que o homem primitivo passou a estocar seus excedentes, requerendo controle dos mesmos mediante registros rudimentares simples. O florescimento, entretanto, científico da Contabilidade deu-se durante o Renascimento, que como outras ciências e artes, desatrelaram-se da estagnação infligida pelas sobras da Idade Média. Nesta nova realidade, a publicação da obra de Luca Pacioli que compila modelos de registros adotados até então, repercute na sociedade europeia da época, configurando marco histórico desta ciência. Ainda, a revolução ocorrida nas formas de impressão também contribuiu para a difusão do pensamento contábil, entretanto, não seria plenamente considerado em diferentes territórios e entre pensadores distintos. Configura-se dessa forma, um ambiente propício ao aparecimento de novos e divergentes enfoques contábeis aos problemas de tal realidade, ou seja, novas correntes de pensamento surgiam em diferentes geografias, configurando o surgimento das escolas de Contabilidade e repercutindo em diferentes países, inclusive no Brasil. Assim considerando, com este estudo de caráter exploratório, verifica-se a influência das escolas de pensamento contábil no corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul – RS, campus sede, através de constatações levantadas a partir de questionário. Para tanto, elaborou-se para a coleta de dados, principalmente, questões do tipo abertas propondo estudo de caráter qualitativo e abordagem indutiva a partir do direcionamento de questionário aos docentes que ministram disciplinas específicas do referido curso. Ao término, é verificada a influência enraizada na Escola Europeia, compreendendo tendências da Contabilidade Norte-americana. De fato, este estudo demonstra dados históricos dessa ciência que possibilitam uma melhor compreensão da Contabilidade e de procedimentos contábeis modernos, além de evidenciar a identidade do profissional contábil.

Palavras-chave: Evolução; Contabilidade; Pensamento Contábil; Escolas de Contabilidade.

LISTA DE SIGLAS

- RS – Rio Grande do Sul
- TCC – Trabalho de Conclusão de Curso
- AAA – *American Accounting Association*
- AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
- AAPA – *American Association of Public Accountants*
- AIA – *American Institute of Accountants*
- CAP – *Committee on Accounting Procedures*
- APB – *Accounting Principles Board*
- FAF – *Financial Accounting Foundation*
- GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*
- FASB – *Financial Accounting Standards Board*
- USP – Universidade de São Paulo
- FEA-USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo
- CVM – Comissão de Valores Mobiliários
- SEC – *Securities and Exchange Commission*
- IASB – *International Accounting Standards Board*
- IFRS – *International Financial Reporting Standards*
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- BP – Balanço Patrimonial
- DRE – Demonstrativo do Resultado do Exercício
- PUC-RS – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
- UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO	10
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA	12
1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES.....	14
1.4 OBJETIVOS	14
1.4.1 <i>Objetivo geral</i>	14
1.4.2 <i>Objetivos específicos</i>	14
1.5 METODOLOGIA.....	15
1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2 O PODER DAS IDEIAS E A EVOLUÇÃO CONTÁBIL.....	18
2.1 INFLUÊNCIA DAS IDEIAS NO PENSAMENTO HUMANO.....	18
2.2 SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONTÁBIL.....	24
2.3 APRESENTAÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DAS ESCOLAS DE CONTABILIDADE	31
2.3.1 <i>Escola Contista</i>	34
2.3.2 <i>Escola Administrativa ou Lombarda</i>	36
2.3.3 <i>Escola Personalista</i>	39
2.3.4 <i>Escola Veneziana ou Controlista</i>	42
2.3.5 <i>Escola Norte-americana</i>	45
2.3.6 <i>Escola Matemática</i>	48
2.3.7 <i>Escola Neocontista ou Moderna Escola Francesa</i>	49
2.3.8 <i>Escola Alemã</i>	52
2.3.9 <i>Moderna Escola Italiana – Economia Aziendale</i>	54
2.3.10 <i>Escola Patrimonialista</i>	56
2.4 PENSAMENTO CONTÁBIL NO BRASIL	58
2.5 CONCEITUANDO A CONTABILIDADE	61
2.6 OBJETO DA CONTABILIDADE.....	63
2.7 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE	64
2.8 FUNÇÕES DA CONTABILIDADE	68
3 CONTEXTUALIZAÇÃO DA REALIDADE DOS PROFESSORES	70

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS E CONFRONTO COM O REFERENCIAL ADOTADO.....	72
4.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	72
4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	74
4.3 CONFRONTO DOS RESULTADOS COM O REFERENCIAL TEÓRICO.....	79
4.4 CONFRONTO DOS RESULTADOS COM AS HIPÓTESES.....	84
5 CONCLUSÃO	87
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	89
ANEXO A: PLANO CURRICULAR DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL	91
ANEXO B: INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	94

1 INTRODUÇÃO

1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

As ideias, mais que uma representação subjetiva de opiniões, seja de caráter religioso, filosófico, teórico ou científico, determinam a conduta humana. Suas influências ocorrem das mais diversas formas, e não possuem período definido para exercer seu poder coercitivo na ação humana. Assim, diferentes ideologias dividem pensamentos formando novos paradigmas que afetam a realidade mundial.

Realizações científicas revolucionaram e continuam revolucionando as ciências, entre elas a Contabilidade. Essa, embora seja considerada uma das mais antigas ciências, ponderando descobertas milenares que se remetem a registros contábeis rudimentares, tal revolução teve início com a publicação da obra de Luca Pacioli.

Nesse contexto, surgem as escolas de Contabilidade. Tais correntes de pensamento contribuíram a seu tempo, embora sob óticas distintas, para o desenvolvimento da Contabilidade ao estágio atual.

A definição do tema para o desenvolvimento deste trabalho deve-se ao interesse pela história da Contabilidade, sua contribuição para o desenvolvimento das economias, bem como, o simples fato de ser um agente que contribuiu para a evolução da humanidade.

É importante reunir dados da origem e evolução dessa ciência, paralelos ao desenvolvimento econômico-social das antigas civilizações, a fim de que se possam fornecer informações para uma melhor compreensão da Contabilidade, além do que, assim se pode evidenciar a identidade do profissional contábil, que faz e será elemento contribuinte nessa história magnífica.

Considerando a carência de obras que versem sobre o tema proposto, diga-se desta forma, a falta de preocupação com a literatura da história da Contabilidade no Brasil, conforme exposto por Lopes de Sá (1997) e Schmidt (2000), busca-se com este trabalho, reunir informações pertinentes ao referido assunto.

Ainda, para a elaboração deste, considerou-se que, durante o período acadêmico, muito se ouve falar sobre escolas de Contabilidade, no entanto, esse ainda é um assunto não muito claro aos acadêmicos. Este trabalho responde, portanto, a essas dúvidas e incertezas referidas às escolas de pensamento por meio

de definições e diferenciações, além de verificar as contribuições e influências que essas exercem na moderna Ciência Contábil.

Este trabalho também levanta informações que fornecem justificativas para procedimentos contábeis modernos, além de contradizer a concepção de que a Contabilidade, bem como um Curso de Ciências Contábeis remete-se simplesmente a cálculos matemáticos. Diferentemente, o curso aborda o estudo de atos e fatos administrativos que afetam a situação econômico-financeira do patrimônio das entidades, gerando dados e informações que visem oferecer informações úteis e alternativas para a tomada de decisões, fazendo dessa ciência, uma sólida e fundamental estrutura para o desenvolvimento das sociedades.

São constatações neste sentido que o presente trabalho pretende confirmar: A influência das escolas de Contabilidade sobre o pensamento do corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul – RS; verifica se há profissional que se enquadra perfeitamente à determinada corrente de pensamento contábil, divergindo de outras, ou se converge, a docência, em sua maioria, a uma mesma escola de pensamento contábil.

A partir do problema de estudo, é delineado o exercício de ideologias frente a correntes de pensamento contábil, quais sejam suas concepções demonstradas em discursos para o meio acadêmico.

Ainda, novos aspectos e considerações pertinentes ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul estão disponíveis, quer seja para interesse de membros da própria instituição, quer seja para o corpo discente do curso ou ainda àqueles que necessitam de informações para optar por sua formação de nível superior.

Assim, o presente trabalho permite traçar também um perfil de pensamento entre os profissionais contábeis da região de Caxias do Sul, a partir da verificação da influência exercida pelas escolas de Contabilidade, constatando, entre outros, se a Contabilidade regional tende a características europeias ou norte-americanas, por exemplo, uma vez que grande parte dos profissionais com formação de nível superior dessa região provém da referida instituição de ensino, além de demonstrar a convergência e adequação a características globais de Contabilidade.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

A Contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo; há registros milenares que esboçam técnicas contábeis rudimentares de forma a controlar as posses dos homens. Historicamente, cabe ressaltar a revolucionária contribuição da obra de Frei Luca Pacioli, *Summa de Arithmetica, Geometria et Proportionalità*, apresentando métodos de registro para transações comerciais da época, demonstrado a partir do método das partidas dobradas.

A história da Contabilidade sempre esteve atrelada à da humanidade. Dessa forma, por sua estreita ligação com a sociedade, a Ciência Contábil, como ferramenta de controle de transações mercantis, teve grande contribuição no desenvolvimento econômico local, o que por sua vez, delineou traços da economia global.

Em uma história fascinante, vários foram os teóricos que contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade. Aperfeiçoando modelos pré-existentes, propiciaram o surgimento de um conjunto de várias correntes de pensamento nessa ciência, das quais provém o que se considera escolas de Contabilidade.

Para que se compreenda a teoria contábil, é fundamental o estudo da história da Contabilidade. Ainda, “a necessidade de tal conhecimento, entretanto, é muito grande, pois só através dele, é possível conhecer o progresso de nossa disciplina e ter bases para ainda melhor preparar o futuro” (LOPES DE SÁ, 1997, p. 9). Ainda para o profissional contábil, é interessante conhecer a história da ciência a que suas atividades remetem.

A compreensão do passado é pré-requisito para compreender o presente, e isso é fundamental para vislumbrar o futuro da Contabilidade. Seu estudo proporciona entendimento de princípios e motivos que levam a procedimentos válidos ainda hoje, além de orientar o futuro dessa ciência.

Dessa forma, a história da Contabilidade está intrinsecamente ligada às necessidades humanas e sociais. Ao longo de sua evolução, vários teóricos tentaram suprir as necessidades da sociedade, apresentando formas para controlar, explicar, analisar e informar.

O apreço pela história da humanidade é fator relevante para a determinação do tema proposto para pesquisa em desenvolvimento. Nesse sentido, formou-se a hipótese de realizar um trabalho que abordasse a evolução da Ciência Contábil ao

longo do tempo.

Além de aprofundar o conhecimento histórico sobre a Contabilidade, este trabalho proporciona uma reflexão sobre a demanda dessa ciência ao passo que as necessidades humanas surgiam, convergindo para o ponto central desse trabalho: a influência das escolas de Contabilidade. Tais correntes de pensamento, representadas por diferentes enfoques e teóricos, contribuíram firmemente para o desenvolvimento da atual Contabilidade.

Embora apresentem característica evolutiva, as ideias preconizadas nas referidas escolas influenciaram uma geração de pensamento em seu tempo, as quais ainda podem influenciar profissionais num contexto atual.

Assim, o intuito principal deste trabalho é verificar a influência de escolas de Contabilidade no corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, além de verificar a que corrente de Contabilidade converge o pensamento contábil da microrregião, serra gaúcha, uma vez que grande parte dos profissionais contábeis dessa é egressa de tal universidade.

O desenvolvimento deste trabalho serve como instrumento que possibilite clarificar, ampliar e aprofundar conhecimentos que tangem ao contexto histórico da Contabilidade.

Tal conhecimento certamente é um diferencial no competitivo mercado de trabalho de forma a vislumbrar projeções profissionais futuras ou mesmo adequando-se a novas realidades sem resistências. Ainda, a elaboração deste trabalho poderá ser pioneira a novas pesquisas símeis que venham a ser elaboradas.

Isso posto, definiu-se como delimitação do tema para pesquisa a influência das escolas de Contabilidade no corpo docente e Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, campus sede de Caxias do Sul – RS.

Com base da delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: De que forma pode-se explicar, com relação ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, as influências das escolas de pensamento da Contabilidade, isto é, qual ou quais escolas de Contabilidade convergem com maior força sobre as práticas de seu corpo docente?

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

H₁: O corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul apresenta influências de escolas de Contabilidade.

H₂: Essa influência no corpo docente é principalmente da Escola Patrimonialista.

H₃: Há pluralidades em relação à metodologia de ensino frente às ideologias das escolas de Contabilidade no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

H₄: Dentre o corpo docente, aqueles que ministram disciplinas há alguns anos, apresentam perfil tendente à Escola Europeia, enquanto aqueles que ministram disciplinas recentemente possuem perfil influenciado pela Escola Americana.

H₅: As influências no corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul provêm de mais de uma escola de Contabilidade.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 *Objetivo geral*

Verificar a influência das escolas de pensamento de Contabilidade no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, bem como, apontar aquela de maior força sobre as práticas de seu corpo docente mediante o uso de dados teóricos e empíricos conforme se explica na metodologia.

1.4.2 *Objetivos específicos*

- Sistematizar conhecimentos presentes em obras que versem sobre escolas de Contabilidade;
- Demonstrar as principais contribuições das várias escolas de Contabilidade;
- Demonstrar referencial teórico, além dos elementos de cada escola, principalmente a força que as ideias exercem sobre a conduta humana, algo que é central no problema aqui proposto para pesquisa;

- Coletar dados empíricos, conforme se esclarece na seção seguinte, para construir conclusões para o problema de pesquisa e avaliar as hipóteses ou proposições iniciais, mediante confronto com o referencial teórico;
- Avaliar os dados coletados a partir do referencial teórico a fim de apresentar conclusões para o problema de pesquisa e para as hipóteses iniciais.

1.5 METODOLOGIA

Fundamentalmente, este trabalho é uma pesquisa de caráter exploratório, considerando-se não existir uma quantidade de pesquisas realizadas que sirvam como comparativo com o presente trabalho, sendo para Gil (1999, p. 43) a sua realização a partir de tema pouco explorado.

Essa caracterização para pesquisa exploratória também é compartilhada por Beuren (2006, p. 80) ao propor esta tipificação a estudos quando há normalmente pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada.

Para Gil (1999, p. 43) essas pesquisas “tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias”, objetivando “proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”.

Assim,

explorar um estudo significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas. O estudo exploratório apresenta-se como um primeiro passo no campo científico, a fim de possibilitar a realização de outros tipos de pesquisa acerca do mesmo tema [...] (BEUREN, 2006, p. 81).

Propõe-se que os dados sejam coletados a partir de questionários encaminhados aos membros do corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul. Conforme Gil (1999, p. 128) esta é uma técnica de investigação “composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas etc.”.

Sua estruturação considera em sua maioria, questões do tipo abertas, as quais permitem ao respondente escrever, em espaço destinado para esse fim, suas respostas sem qualquer restrição, conforme demonstra Gil (1999, p. 131). Para

Richardson (1999, p. 195) a vantagem deste tipo de questões, “é a possibilidade de o entrevistado responder com mais liberdade, não estando restrito a marcar uma ou outra alternativa”, liberdade esta, conforme Barros e Lehfeld (2005, p. 75), para respostas aos questionamentos propostos.

Foram elaboradas, entretanto, ainda questões do tipo fechadas, as quais são para Richardson (1999, p. 193), “destinadas a obter informações sociodemográficas do entrevistado”, o que caracteriza, portanto, um questionário que combina perguntas abertas e fechadas.

Para a determinação da amostra a ser estudada, considerou-se como critério de seleção os docentes que ministram disciplinas específicas do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, no campus sede Caxias do Sul.

A partir de questões que buscam obter dados subjetivos e de comportamento do respondente como sugere Gil (1999, p. 132 – 133), e dispondo de dados para análise, formar-se-á dessa forma, uma base de dados empíricos para análise de conteúdo, para que, juntamente com as evidências teóricas levantadas em pesquisa bibliográfica, proponham-se conclusões da pesquisa.

Quanto à abordagem, por este trabalho considerar a análise de percepções acerca do tema pesquisado, a presente pesquisa será desenvolvida em âmbito de caráter qualitativo, considerando como método de abordagem o indutivo.

Diante do acima citado, conclui-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é introduzido o tema a ser desenvolvido ao longo da monografia, bem como a relevância de seu estudo, apresentando os objetivos e procedimentos metodológicos a fim apontar constatações sobre o estudo.

No segundo capítulo, são apresentados aspectos teóricos com relação à história da Contabilidade, de tempos remotos a acontecimentos recentes, bem como a influência exercida pelas ideias.

No terceiro capítulo, são apresentados alguns aspectos referentes ao contexto no qual se inserem os professores, bem como considerações pertinentes à formação do corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de

Caxias do Sul.

No quarto capítulo, são apresentados os procedimentos metodológicos empregados na coleta de dados, visando à análise e discussão de resultados, confrontando com o resultado do referencial teórico adotado bem como as hipóteses iniciais.

2 O PODER DAS IDEIAS E A EVOLUÇÃO CONTÁBIL

Neste capítulo serão abordados entendimentos ao que se referem ao papel das ideias no plano pessoal e social, individual e coletivo, passa-se também a examinar a questão de como elas interferem no pensamento e nas ações entre estudiosos, cientistas e técnicos, repercutindo como se deseja na questão da conduta dos professores, como aqui se propõe fazer.

Serão apresentados ainda aspectos que tangem à evolução do pensamento contábil desde eras remotas da civilização humana, considerando, finalmente, as diferentes correntes de pensamento científico que ocasionaram o surgimento das diversas escolas de Contabilidade, o que também se propõe a nível nacional.

2.1 INFLUÊNCIA DAS IDEIAS NO PENSAMENTO HUMANO

A conduta humana fundamenta-se na reflexão crítica de que forma o mesmo deve agir, considerando o livre arbítrio nas decisões. Entretanto, valores diversos tendem a justificar as ações do ser humano. Tais elementos de influência são das mais variadas ordens, quais sejam teórica, religiosa ou política, material ou estética, como também, filosófica ou científica.

Assim sendo, a ação do homem faz transparecer aspectos subjetivos de suas percepções a partir do contato com tudo o que o cerca. Embora não sejam ideologias livres de influência em sua concepção, o que se dispõe na atualidade é produto de ideias.

Segundo Mendonça (2001, p.15), o poder que as ideias têm nem sempre é nítido às pessoas, entretanto, é fundamental o domínio das próprias ideias, assemelhando tal presteza com atividades básicas de um organismo como a alimentação e a respiração. Ainda, para o autor, o contato com as ideias ocorre de forma imperceptível ao saber do homem, bem como sua intensidade de sua coerção.

Um mundo que proporciona facilidade de busca por conhecimento e informações, movido pela racionalidade do homem, faz desse, um ser de pensamento crítico ao que lhe é apresentado. Essa capacidade de refletir criticamente, que o distingue de outras espécies, torna-o adepto ou contrário a

determinadas tendências de pensamento ou de um modo de ver de uma classe. Tais tendências serão como divisores de uma realidade de pensamento no universo a que se refere.

Dessa forma, depara-se a sociedade com distintos conjuntos de ideias acerca de um mesmo problema, ou seja, ideologias, que para Mendonça “são os conjuntos de fatores afetivos e voluntários que, envolvendo uma ideia, a transformam em uma poderosa energia dinâmica” (2001, p. 15).

Partindo deste pressuposto, é correto afirmar que a existência dessa multiplicidade de formas de pensar, ou ainda, parâmetros de pensamento, acarrete em conflitos de ideologias, isto fundamentado pela obra de Mendonça (2001, p. 16), quando o autor é enfático ao caracterizar o mundo de hoje como um conflito de ideologias, um campo de batalha onde conflitam ideias, decidindo a sorte humana pelo movimento das concepções.

Embora tenham se passado quatro décadas desde os escritos de Mendonça, tais disputas ideológicas ainda configuram a realidade global, exemplificado, por exemplo, através de conflitos entre grupos extremistas islâmicos de países do Oriente Médio, que abominam a intervenção de países ocidentais, ou ainda as divergências entre israelenses e palestinos que reivindicam territórios alegados por ambos, como sendo seus, geograficamente.

De acordo com Mendonça (2001, p. 17 – 19), em transcrição da obra de I. M. Bochenski, “o homem é um animal racional, ele não pode agir sem usar a razão”, fazendo-o, por seu racionalismo, buscar descobrir o porquê de determinada situação antes de buscar respostas ao questionar como. Sendo o homem um ser pensante e essa uma atividade constante, tem-se uma poderosa força: “é o pensamento que transforma a face da humanidade”.

Questionamentos e especulações são, portanto, características da natureza humana. Esse comportamento reflexivo ao que se pode dizer natureza das coisas, não é específico de uma ou outra esfera do contexto humano, do contrário, é verificado nas diversas realidades do ser, o que não se difere às ciências, entre elas a Ciência Contábil.

Conforme Mendonça, em momento atual, o homem desenvolveu “uma certa mentalidade mecanicista, pragmática, ativista, que colocou de quarentena o contemplativo. Podemos mesmo dizer que ele perdeu o sentido da contemplação” (2001, p. 21). Essa mecanicidade do homem moderno defendida pelo autor acima

se opõe a outra forma de concepção do conhecimento. A saber, esta, dita vida operativa, discorda daquilo que considera como sendo vida contemplativa.

Ainda conforme Mendonça (2001, p. 21-22), em sentido oposto, por conseguinte, ao mecanicismo operativo voltado à finalidade de realização da produção, concluindo-se na realização da obra, “a vida contemplativa está intencionada à ação [...] é esta que se dirige à tomada de posse de si mesmo” voltada à formação de consciência justa e livre de preconceitos, ou seja, a vontade defendida de imaginação despolicuada:

é a que cuida da justiça intelectual, pelo conhecimento e uso adequado de suas funções intelectuais, defendendo a razão das inclinações afetiva e sentimentais, que impedem a inteligência de atingir as conclusões verdadeiras e não comprometidas *a priori* pelas preferências arbitrarias e irrefletidas (MENDONÇA, 2001, p. 22).

Para Mendonça (2001, p. 41) “a razão humana tem uma capacidade reflexiva”. Ora, a contemplação não se dispersa daquilo que é real, consiste desse modo em ato inteligente e racional, do qual requer o uso da razão.

Diante dessa proposta do autor, verificam-se distinções de duas grandes tendências para que se conceba o conhecimento: o racionalismo e o empirismo. De acordo com o dicionário Mini Aurélio Eletrônico, versão 5.12, enquanto para essa doutrina o conhecimento provém da experiência, o racionalismo considera na razão a fonte de conhecimento.

Tido as ideias como “eixo do mundo dos seres dotados de razão” (MENDONÇA, 2001, p. 24), o referido autor considera a existência de interação entre essas e a vida do homem. Esse relacionamento pode ocorrer a partir do contato com aspectos humanos, sejam os sentimentos, as vontades ou as ações.

Segundo Mendonça (2001, p. 24 - 25), a concepção de ideias pelo homem fundamenta-se em seus sentimentos, que, conseqüentemente, variam em virtude de preconceitos a respeito, seja uma situação ou um fato, que os embasam.

Mendonça sugere:

E se as ideias dão o tom de nossos sentimentos, podemos dizer que as ideias dão a cor da própria existência. Os mesmos fatos produzem em nós impressões e sentimentos que variam de acordo com a ideia que a respeito deles somos capazes de estabelecer (2001, p. 26-27).

Portanto, para que se produzam sentimentos e impressões no ser humano, devem-se possuir noções e conhecimentos, ou seja, ideias do fato em questão, o que acarretará diferente representatividade devido a seu grau.

Assim como com os sentimentos, as ideias relacionam-se com a vida do homem através da vontade. Para Mendonça (2001, p. 27-28), essa, entendida como desejo, é firme e determinante na conduta da ação humana. Contudo, os atos dependem das vontades e essas por sua vez, de ideias.

Ideias [...] não só representam o real, como também constroem a realidade, na medida em que determinam a vontade e dirigem a ação da vontade, que, por sua vez, se transforma nos atos da vida prática que configuram a existência particular e social do homem (MENDONÇA, 2001, p. 28).

As ideias são representadas num plano real, pela vontade, e essa se manifesta em atos que refletem, conseqüentemente, na sociedade, determinando a natureza do homem. Ademais, o autor apresenta a existência de uma relação íntima que adentra a ideias e atos.

De acordo com os estudos de Mendonça (2001, p. 30 – 34), tal relação adentra a característica abstrata das ideias que lhe garante existência. Tomando como princípio a fundamentação de atos em ideias, o senso de liberdade intrínseco no homem se confirma com o domínio de seus atos, então, não é livre aquele que não tem clareza de suas ideologias.

Segundo Mendonça (2001, p. 32) “as ideias obscuras, vagas, imprecisas, não podem garantir a firmeza das ações”. Dessa forma, a liberdade é plena mediante domínio de seus atos, que requer clareza de ideias a fim de agir com equilíbrio e segurança, do contrário, não há firmeza em suas ações.

Desse modo, as ideias influem nos sentimentos, determina as vontades, além de guiar as ações. Assim, considera Mendonça (2001, p. 32) que “na vida humana, ou vivemos de acordo com o que pensamos, ou acabamos pensando de acordo com nosso modo de viver”, demonstrando por conseguinte

o poderio das ideias: elas tem tanta força que podem chegar até a enganar ao próprio homem a respeito de si mesmo, quando verificamos que, por vezes, as ideias que parecem dirigir a sua vida são apenas a expressão de um tipo de comportamento formado pelos hábitos adquiridos no decorrer da vida (MENDONÇA, 2001, p. 33).

Verifica-se, portanto, a relevância das ideias no mundo. Conforme exposto, as ideias exercem grande influência na conduta humana e na necessidade de controle que se requer sobre as mesmas. Assim, fica o homem vulnerável à ação coercitiva de ideologias distintas que povoam o plano de vida do ser. Desse modo, sua racionalidade impede o exercício pleno das ideias em seu ser, o que o torna adepto a um modo de ver ou contrário a pensamento tendente a semelhantes. Tal adequação, ou ainda, afinidade determina se a ideologia pode ser momentânea ou duradoura, sendo que o homem as concebe involuntariamente em suas experiências cotidianas.

De forma similar ao pensamento de Mendonça, Kuhn (2007, p. 145 – 146) expõe que mudanças no mundo ocorrem a partir de alterações de paradigmas, o que reorienta a comunidade científica a um foco em novas direções.

Para tanto, paradigmas são para Kuhn (2007, p. 13) “as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência”.

Tais comunidades

puderam fazer isso porque partilhavam duas características essenciais. Suas realizações foram suficientemente sem precedentes para atrair um grupo duradouro de partidários, afastando-os de outras formas de atividade científica dissimilares. Simultaneamente, suas realizações eram suficientemente abertas para deixar toda a espécie de problemas para serem resolvidos pelo grupo redefinido de praticantes da ciência (KUHN, 2007, p. 30).

Segundo Kuhn (2007, p. 29 – 30), portanto, a partir dessas realizações surgem modelos de pesquisa que, por algum tempo, orientarão o desenvolvimento de trabalhos por partidários posteriores.

Essas realizações científicas, aqui também consideradas paradigmas, são definidas por Kuhn (2007, p. 125-126), como revoluções científicas, substituídos total ou parcialmente, em momentos de conhecimento não cumulativo, por novos e incompatíveis ao modelo anterior. Essas revoluções iniciam quando o paradigma, tido como referencial, deixa de responder a explorações de aspecto natural, situação esta iniciada em uma parcela da comunidade científica. Esse funcionamento

defeituoso é um pré-requisito para a revolução, e que essa seja revolucionária à comunidade afetada pela mudança de paradigma.

Ainda, Kuhn afirma que

a nova teoria bem sucedida deve, em algum ponto, permitir previsões daquelas derivadas de sua predecessora. Essa diferença não poderia ocorrer se as duas teorias fossem logicamente compatíveis. No processo de sua assimilação, a nova teoria deve ocupar o lugar da anterior (2007, p. 131 – 132).

A validade de um novo paradigma ou de uma nova teoria configura-se em sua capacidade de exprimir novas ideias embasadas em conhecimentos já concebidos por teóricos antecessores. Assim, sua confirmação ocorre no momento em que essa expressa sua representatividade substituindo, no mínimo em partes, o conhecimento científico acumulado.

Aceitamos, portanto como pressuposto que as diferenças entre paradigmas sucessivos são ao mesmo tempo necessárias e irreconciliáveis. [...] Paradigmas sucessivos nos ensinam coisas diferentes acerca da população do universo e sobre o comportamento dessa população (KUHN, 2007, p. 137).

Logo, mudanças desse cunho fomentam o desenvolvimento do conhecimento e da própria humanidade. Desse modo, “a recepção de um novo paradigma requer com frequência uma redefinição da ciência correspondente” (KUHN, 2007, p. 138).

Para Kuhn (2007, p. 141) as mudanças de padrões científicos que delineiam métodos e padrões de pesquisa podem ser causadoras de transformações de uma ciência. “Por isso, quando os paradigmas mudam, ocorrem alterações significativas nos critérios que determinam a legitimidade, tanto dos problemas, como das soluções propostas” (KUHN, 2007, p. 144).

Mudanças de paradigmas são para a ciência como o descobrimento de novos horizontes a serem explorados na busca da ciência. Esse novo segmento possibilita pesquisas científicas que desenvolvem teorias que suprem o que antes não parecia ter solução, como também, aprofundam-se conhecimentos que outrora não apresentavam interesse para tanto.

Kuhn (2007, p. 146) sugere que “transformações desta natureza, embora usualmente sejam mais graduais e quase sempre irreversíveis, acompanham

comumente o treinamento científico”. Uma vez do contato com novas percepções, o conhecimento não mais será tido da mesma forma. Conseqüentemente, tal influência de concepções é inevitável, podendo, afetar completamente conceitos pré-definidos, transformando-os bruscamente, determinando novos paradigmas em desacordo àqueles estruturados e defendidos por outros grupos científicos, conforme exposto por Kuhn (2007, p. 148).

Assim, na busca pelo conhecimento, são inevitáveis as mudanças de paradigma que caracterizam e configuram o desenvolvimento científico. Nesse sentido, “após uma revolução científica, muitas manipulações e medições antigas tornam-se irrelevantes e são substituídas por outras” (KUHN, 2007, p. 165).

Portanto, para Kuhn (2007, p. 208) “a comunidade científica é um instrumento imensamente eficiente para resolver problemas [...] por seu paradigma. Além do mais, a resolução desses problemas deve levar inevitavelmente ao progresso”.

Mudanças no pensamento científico foram e ainda são constantes na realidade mundial. Seja por insatisfação ou por insuficiência na resolução de situações cotidianas, indivíduos passam a questionar realizações científicas tidas até o momento como modelos que explicavam situações variadas. Da mesma forma, na Ciência Contábil, padrões de pensamento foram elaborados a partir de questionamentos e divergências de ideias pré-estabelecidas. O texto acima, portanto, fundamenta esse trabalho, uma vez que toca no aspecto essencial que vincula a prática ou a conduta com paradigmas adotados ou conhecimentos tidos como válidos. Isso se aplica também às práticas dos professores, tema central deste trabalho.

2.2 SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONTÁBIL

“Não é descabido afirmar-se que a noção de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do *homo sapiens*” (IUDÍCIBUS, 1997, p. 30).

Para Lopes de Sá,

a Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez por isso, seus progressos quase sempre tenham

coincido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano (1997, p. 15).

Segundo Schmidt,

embora se costuma dizer que a Contabilidade tenha surgido com o trabalho do Frei Luca Pacioli, [...] algumas recentes pesquisas arqueológicas que revelam os primeiros sistemas contábeis na era pré-histórica. [...] Assim como a delimitação do tempo é intensamente anterior a Pacioli, o espaço também não se limita à Itália, mas a todas as partes nas quais a Contabilidade frutificou como elemento indispensável para o desenvolvimento da sociedade (2000, p. 11).

Similar, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 41) consideram que “muito antes de que a Europa emergisse de tendas e peles, economias sofisticadas já existiam no Oriente Médio e no Extremo Oriente”.

Tais considerações visam demonstrar enfoques dos referidos autores, para o surgimento do pensamento contábil, além de sua essencialidade e relação com o desenvolvimento da civilização humana.

Conforme a obra de Ludícibus (1997, p. 30), historiadores sugerem evidências por contas há um período de aproximadamente 4000 anos a. C., entretanto, registros primitivos utilizados para controle de rebanhos, quer seja na produção agrícola, sugerem a prática rudimentar de Contabilidade.

Schmidt situa esse período primitivo ao apresentar que

a história da Contabilidade vem experimentando, nos últimos anos, uma revolução. Recentes trabalhos arqueológicos encontram vestígios da utilização de sistemas contábeis na pré-história, durante o período mesolítico [...], compreendido entre 10000 e 5000 a. C.
[...]

Em sítios arqueológicos do Oriente Próximo, foram encontrados materiais utilizados por civilizações pré-históricas que caracterizam um sistema contábil utilizado entre 8000 e 3000 a. C., constituído de pequenas fichas de barro. Essas escavações revelam fatos importantes para a Contabilidade, colocando-a como mola propulsora da criação da escrita e da contagem abstrata (2000, p. 15).

Na mesma linha, Lopes de Sá (2008, p. 21 – 22) expõe criação pelo homem, a artística, como forma mais primitiva de inscrição, a qual era tida como ferramenta de evidência para suas conquistas. Posteriormente, desenvolve o homem, o anseio de controle sobre sua riqueza patrimonial, ou seja, sobre as conquistas do seu trabalho. “Essa observação empírica produziu, também, a ideia originária de coisa

que se pode dispor para obter-se utilidade, como meio apto para suprir necessidades, ou seja, o 'patrimônio" (LOPES DE SÁ, 2008, p. 22).

Essa necessidade de controle também é defendida por Schmidt (2000, p. 15) ao questionar sobre a necessidade de um sistema que pudesse controlar a localização das mercadorias, bem como suas trocas e proprietários. Para tanto, sugere o autor que a resposta pode estar em achados arqueológicos, quando pesquisadores se depararam com a Contabilidade.

Para tal controle, Lopes de Sá (1997, p. 20) sugere as contas primitivas como as manifestações mais antigas do pensamento contábil. Tal sistema consistia em identificar objetos, geralmente expressos em figuras, quantificados através de riscos ou sulcos, registrando para tanto, os meios patrimoniais em pinturas líticas, em gravações em ossos de rena, ou ainda, como sugere Schmidt (2000, p. 16), em fichas de barro.

"O desenho do animal ou da coisa representava a natureza da utilidade que o homem primitivo havia conquistado a guarda; os riscos que quase sempre seguiam ao desenho da coisa ou objeto denunciavam a quantidade existente" (LOPES DE SÁ, 2008, p. 22).

"Tal conjunto (quantidade e qualidade) formou a 'conta primitiva', ou seja, uma evidência com a identificação da utilidade (desenho) e quantificação (riscos)" (LOPES DE SÁ, 2008, p. 22).

"O homem primitivo buscava, assim, memorizar aquilo que dispunha e o que não precisava mais buscar na natureza, porque armazenara" (LOPES DE SÁ, 1997, p. 20).

Para Schmidt (2000, p. 16), a evolução da contagem se deu em três estágios, a saber:

A "primeira fase envolvia a combinação de um sinal (p. ex., um osso, uma concha) com uma mercadoria (um carneiro, uma medida de grão, um coco), repetindo o sinal para cada unidade adicional do produto" (SCHMIDT, 2000, p. 17).

O período que caracterizado como

segunda fase, contagem concreta, caracterizava-se pelo relacionamento de fichas concretas (ou objetos similares) com palavras representando números específicos. Algumas expressões, como uma dupla, uma braça, um par, indicavam o número dois, mas não podiam ser usadas em todas as situações. Na contagem concreta, identificava-se um conjunto de palavras ou de fichas com um conjunto de coisas específicas. A noção de

cardinalidade (medida de grandeza sem referência à ordem de sucessão) foi introduzida nessa fase. Essa contagem estava limitada a um escore de objetos (SCHMIDT, 2000, p. 17).

Por fim, Schmidt considera que

na última fase da evolução da contagem, desenvolveu-se o símbolo numérico, liberando a contagem de um conjunto específico de coisas, criando números gerais suficientes para contagem de qualquer coisa e criando a noção abstrata de um, dois, três, etc. (2000, p. 17).

Lopes de Sá (1997, p. 23) sugere que a evolução dos registros contábeis tenha ocorrido em virtude da influência de fatores como o desenvolvimento da estrutura social da civilização, atrelado aos Estados e Poder religioso, a partir da arte de escrever e contar.

Tanto Schmidt (2000) como Lopes de Sá (1997) apontam regiões da Mesopotâmia, entre elas Uruk, como ambiente propício ao desenvolvimento da cultura contábil. Dessa forma, achados arqueológicos em “Uruk, [...] centro importante da civilização sumeriana” (SCHMIDT, 2000, p. 16), sugerem que

os contadores inventaram [...] dois sinais: os numerais (símbolos usados para representar números abstratos) e os pictográficos (símbolos usados para expressar mercadorias). Os numerais eram impressos, enquanto os sinais pictográficos eram entalhados (SCHMIDT, 2000, p. 17).

Posteriormente, segundo Schmidt (2000, p. 17), por volta de 3250 a. C. as fichas passaram a ser preservadas em envelopes de barro, perfuradas e amarradas juntas em uma espécie de laço de barro. Os mesmos foram aprimorados ao receber impresso que permitia a rápida identificação do patrimônio e total da dívida, evitando dessa forma, a abertura dos mesmos e a quebra de lacres de segurança, que já eram a fim de preservar a integridade das informações contidas.

“Assim nasceram os registros de uma escrituração contábil; contábil porque se quantificava e evidenciava a riqueza patrimonial do indivíduo ou de sua família” (LOPES DE SÁ, 2008, p. 22).

“O nascimento da Contabilidade é o da inscrição de elementos da riqueza patrimonial, passando, aos poucos, a registros de melhor qualidade” (LOPES DE SÁ, 2008, p. 23).

Outro ponto de destaque remete-se à

escrita cuneiforme, da Mesopotâmia, basicamente contábil, surgindo no IV milênio antes de Cristo, sendo mais utilizada nesse sentido que para qualquer outro, segundo afirmam estudiosos da questão, foi um desses progressos que, como os da era lítica, orgulham o conhecimento da Contabilidade, por sua qualidade como expressão do pensamento (LOPES DE SÁ, 1997, p. 24).

A Contabilidade sempre foi elemento de importância da estruturação das civilizações, a ponto de afirmar que em virtude das necessidades contábeis de comerciantes, templos e governantes, foi o desenvolvimento da “escrita contábil que deu origem à escrita comum e não o inverso” (LOPES DE SÁ, 1997, p. 19).

Lopes de Sá informa que há

cerca de 2000 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 custos e já produzia balanços de qualidade (1997, p. 25).

“Tão importante era o processo que escolas de escrituração contábil foram organizadas na Mesopotâmia e delas boa quantidade de tábuas de exercícios, elaboradas por alunos, foram encontradas” (LOPES DE SÁ, 1997, p. 26).

Além dos sumérios-babilônios, por Lopes de Sá, embora tenham apresentado pioneirismo no processo de escrituração contábil, outra civilização antiga que contribuiu para a evolução da mesma foram os egípcios. Esses contribuíram com passos substanciais por meio do uso do papiro, que agrupando suas folhas formariam livros, além de aspectos “evolutivos no sentido de análises e até o uso de matrizes contábeis, para efeitos de distribuição de despesas por centros de aplicação delas” (LOPES DE SÁ, 1997, p. 26).

No que tange aos egípcios, Schmidt considera que

por volta do ano 2000 a. C., os livros e documentos comerciais já eram obrigatórios no Egito [...] Os egípcios deram um grande passo no desenvolvimento da Contabilidade ao escriturar as contas com base no valor de sua moeda, o *shat* de ouro ou de prata. Esse desenvolvimento deveu-se em parte à administração centralizada exercida naquele país, onde a cobrança de impostos e de outras taxas exigia um complexo sistema de registro (2000, p. 22).

Lopes de Sá menciona sobre o tratamento do profissional contábil daquela época, afirmando que “aos contadores confiavam-se tarefas administrativas de alto significado, inclusive diplomáticas e até militares” (LOPES DE SÁ, 1997, p. 27).

Desenvolvendo tarefas contábeis da época, “o escriba era considerado como o ‘máximo profissional’ no antigo Egito, ou seja, o mais digno de todos os profissionais”, segundo White *apud* Lopes de Sá (1997, p. 27).

Esse método de controle patrimonial não ficou restrito a uma região, do contrário, cruzou continentes e atravessou mares. Peças arqueológicas que denotam escrita contábil da antiguidade foram encontrados em outras civilizações, conforme Schmidt (2000, p. 22 – 23), como na Síria, em Creta, em Lídia (na Ásia Menor), em ilhas gregas, entre outras.

Um dos achados contábeis mais evoluídos da Antiguidade, datado de 454 a 406 a. C., foi encontrado na Grécia segundo Schmidt (2000, p. 22), que registrava todos os contribuintes de impostos do império grego. Ainda,

o desenvolvimento do Estado grego trouxe maior necessidade de controle sobre o recebimento de impostos e a prestação de contas à população. Tal necessidade estimulou o desenvolvimento da Contabilidade na Grécia (SCHMIDT, 2000, p. 22).

Na Grécia, a Contabilidade de templos e do Estado era independente, sendo a pública gravada em estrelas de mármore e afixadas em praças a fim de que todos tomassem conhecimento da arrecadação e destinação do dinheiro, assim exposto por Lopes de Sá (1997, p. 29).

Destaca ainda Lopes de Sá, na evolução da Contabilidade, que o

mundo romano, imenso e poderoso, sucedendo ao grego, foi palco de grandes acumulações de riquezas, com muito maior extensão de terras, aprimorados sistemas de administração, e rica ciência jurídica, e contou com grandes intelectuais, além de uma estrutura social bem definida (1997, p. 30).

Nesse sentido, para Lopes de Sá (1997, p. 30) “a Contabilidade dos romanos realizou diversas evoluções e pode ser identificada como de excelente qualidade, superior à que herdou de outros povos, com características marcantes”.

Característica marcante dos romanos era, conforme Lopes de Sá (1997, p. 30) a estruturação de livros distintos para cada tipo de atividade ou grupo de fatos

específicos.

Segundo Lopes de Sá (1997, p. 31), ainda, apresenta importância a Contabilidade Pública e das Colônias, fundamentado no imenso território contido pelo Império, que para controle, era centralizado na figura de um Contador Geral do Estado, responsável por administrar o patrimônio público do maior império que já existiu.

Conforme Schmidt (2000, p. 22 – 23), em virtude de invasões territoriais por povos bárbaros e segundo Lopes de Sá (1997, p. 31), a queda do Império Romano trouxe estagnação à Contabilidade do mundo ocidental, como em outras áreas do conhecimento. Entretanto, nesse período, fervilhava no Oriente o pensamento contábil.

Muito depois, para Schmidt (2000, p. 23), as guerras santas, que empreenderam as Cruzadas a fim de expulsar muçulmanos da Terra Santa, fizeram renascer no Mediterrâneo as atividades comerciais em cidades costeiras da Itália, como Veneza e Florença. A partir do final século X, a Europa iniciava um processo de recuperação econômica: cessadas as invasões, novas terras estavam à disposição para lavouras, que a partir dos excedentes de produção estimularam o comércio e o desenvolvimento das cidades.

Segundo Melis (*apud* SCHMIDT 2000, p. 23) o século XIII foi o período que marcou o fim da era da Contabilidade Antiga e início da Contabilidade Moderna. Neste novo cenário econômico, o comércio tornou-se mais complexo, surgiram grandes empresas, tanto comerciantes como consumidores necessitavam de controle de suas mercadorias e de seus negócios. Desponta a Contabilidade “como instrumento capaz de fornecer as informações necessárias para o gerenciamento dos negócios” (SCHMIDT, 2000, p. 23).

Em meados dos séculos XII e XIII, a Europa vivia um momento de expansão econômica jamais vista anteriormente, fomentado pelo desenvolvimento do comércio, o que requeria necessidade de maior controle por parte de empresas, por simples comerciantes, bem como dos consumidores.

Geograficamente, segundo Schmidt (2000, p. 25), tal desenvolvimento econômico, o florescimento da Contabilidade deu-se em grandes centros comerciais da época situados no norte italiano, em cidades como Gênova, Veneza e Florença, num período coincidente com o aperfeiçoamento de técnicas de impressão de livros.

Segundo Schmidt (2000, p. 24),

naturalmente, a Contabilidade foi criando sistemas de controle de toda movimentação patrimonial dessas empresas. Começaram a surgir as primeiras grandes obras que deram um passo decisivo para a fixação da Contabilidade como um instrumento útil no controle patrimonial.

Conforme Schmidt (2000, p. 25), foi nesse período, após a revolução comercial ocorrida após o século XII, que iniciaram as práticas generalizadas de um sistema por partidas dobradas nas empresas, que se estendeu por toda a Europa.

Segundo Lopes de Sá (1997, p. 34), “o genial sistema de partidas dobradas, baseado em uma equação onde todo débito corresponde a um crédito e vice-versa, nada mais foi que o registro de um fato em sua causa e efeito”.

2.3 APRESENTAÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DAS ESCOLAS DE CONTABILIDADE

Através das primeiras manifestações da Contabilidade, por registros simplesmente rudimentares, apontam o surgimento da Ciência Contábil em eras remotas da civilização humana. Posteriormente, este saber humano estruturou-se cientificamente quando do aprofundamento de teorias empíricas e verificações do comportamento das sociedades.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 50) afirmam a existência de registros de transações contábeis há quatro mil anos, entretanto somente na Itália do século XIV surge o sistema de partidas dobradas que, atualmente, ainda é utilizado.

Conforme Lopes de Sá (1997, p. 16), as teorias empíricas elaboradas até então passaram por estudos e análises, sendo elaboradas obras científicas que abriram terreno para o surgimento das escolas de Contabilidade. Desse modo, embora, há muito, a Contabilidade acompanhe o desenvolvimento econômico-financeiro das nações utilizando-se de teorias empíricas, essa ciência não possuía caráter científico.

Em referência ao autor acima mencionado, é impreciso afirmar datas pertinentes à evolução do pensamento contábil, quer pelo sigilo ético exigido, quer pela perda de informações e documentos que possibilitariam delimitações mais precisas de períodos da Contabilidade.

Nesse contexto, revoluções científicas iniciaram no Renascimento, quando, conforme Bernstein (1997, p. 3) “as pessoas se libertaram das restrições do passado e desafiaram abertamente as crenças consagradas”.

Desatrelando-se das trevas da Idade Média, segundo Bernstein (1997, p. 3), na Contabilidade, essa revolução deu-se com o monge Luca Pacioli, que “trouxo a contabilidade das partidas dobradas à atenção dos homens de negócio da época”.

A publicação de Pacioli, *Summa de Arithmetica, Geometria et Proportionalità*, em novembro do ano de 1494, em Veneza, que apresentou a Contabilidade por partidas dobradas, é considerada por Bernstein (1999, p. 41-42) uma inovação revolucionária nos métodos contábeis com importantes consequências econômicas, a qual compara com a criação da máquina a vapor, trezentos anos mais tarde.

Para Ludícibus (1997, p. 41), nessa, se distingue “o *Tractatus de Computis et Scripturis*, marco básico na evolução da Contabilidade. Nesse tratado, talvez pela primeira vez, o método contábil é explicado integralmente a partir do inventário”.

Essa obra, conforme Lopes de Sá (2008, p. 28), teve grande repercussão a ponto de “que muitos europeus, ao se referirem a partidas dobradas, falavam do ‘método italiano’ ou de ‘método de Veneza’ e outros, ainda, admitiam ter sido Luca Pacioli o inventor das partidas dobradas”.

Lopes de Sá (1997, p. 40 – 42) concorda com o impacto causado pela obra de Pacioli, em virtude, no entanto, por sua publicação pelo processo criado por Gutemberg, o que, conseqüentemente, lhe rendeu maior número de exemplares. Entretanto, discorda com a difusão de que teria sido ele quem inventou, ou tenha sido o primeiro autor das partidas dobradas, fundamentado na realidade histórica que a isso tudo desmente.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 39) consideram não se conhecer quem inventou a Contabilidade, porém, dimensionam o surgimento gradativo de um sistema de escrituração por partidas dobradas em centros comerciais do norte italiano nos séculos XIII e XIV, o que configuram resquícios para o desenvolvimento do capitalismo privado.

Nesse enfoque, Schmidt considera que

mesmo que o sistema de partidas dobradas tenha sido desenvolvido em mais de uma cidade simultaneamente, Veneza tornou-se a mais conhecida mundialmente devido ao momento histórico vivido por esta cidade quando da publicação do primeiro livro impresso que apresentava esse sistema

contábil. Pacioli, com sua obra, tornou Veneza imortal para todos os estudiosos da Contabilidade (2000, p. 27).

Concentrado o desenvolvimento das partidas dobradas em uma região ou a partir de um conhecimento já expandido a outras localidades, estruturado esse sistema a partir de teorias elaboradas ao longo dos anos e compiladas pelo frei franciscano, é inegável a contribuição de Pacioli à Contabilidade por seu pioneirismo e na difusão da escrita contábil.

O amadurecimento da Ciência Contábil aliado às facilidades provenientes do aperfeiçoamento de técnicas de impressão difundiu esse conhecimento para outros países europeus. Deslocada a diferentes cenários, a Contabilidade evoluiu ajustando-se a essas novas realidades. Além da Itália, diversos outros países apresentaram expoentes do pensamento contábil, tais como França, Inglaterra, Alemanha, entre outros.

Quando vários mestres, com suas próprias observações, partindo de uma teoria principal, formam suas teorias derivadas, em diversos locais, estabelece-se uma corrente científica de pensamentos semelhantes. De uma escola podem surgir outras e os que eram discípulos em uma tornam-se líderes em outra, mas dentro de uma mesma filosofia, de uma mesma base teórica [...] (LOPES DE SÁ, 1997, p. 60).

A abertura a novas correntes científicas a partir de uma base teórica, uma filosofia pré-existente é efeito comum aos diversos ramos da ciência, sejam sociais, exatas ou humanas. Na Contabilidade, nota-se também que, por meio da observação dos fenômenos patrimoniais sob a luz das principais teorias então existentes, surgem novas tendências de pensamento contábil, o que provocou o surgimento das primeiras obras de caráter científico, as quais propiciaram o desenvolvimento das escolas de Contabilidade.

Quanto às teorias da Contabilidade, Lopes de Sá (1997, p. 60), afirma que

[...] como em todos os ramos do conhecimento humano, também na Contabilidade, a ciência construiu-se de teorias. [...] As observações levaram a raciocínios organizados que geram conceitos, estes produzem enunciados ou teoremas, e estes, ainda, as teorias. Os que criam bases doutrinárias e as teorias, como mestres, passam a ter adeptos e assim se forma uma escola científica, de pensamentos semelhantes.

Ainda, Lopes de Sá (1997, p. 61) afirma que

[...] todas essas tendências de pensamento contábil preocupam-se em situar a verdadeira matéria de estudos da Contabilidade e a classificação desta no mundo científico, algumas preocupadas com a absoluta autonomia de nossa disciplina e as outras situando-a em planos menores. Cada uma das escolas, somando-se, foram transformadas em correntes, possuindo seus líderes ou expoentes intelectuais que melhor caracterizam o pensamento.

Desse modo, conceitua-se de acordo com Ludícibus *et al.* (2003), neste TCC, portanto, escolas de Contabilidade como o conjunto das várias correntes da Contabilidade.

Serão apresentadas, entre as principais, algumas das escolas de Contabilidade, definidas, conforme Schmidt (2000) como:

- Escola Contista
- Escola Administrativa ou Lombarda
- Escola Personalista
- Escola Veneziana ou Controlista
- Escola Norte-americana
- Escola Matemática
- Escola Neocontista ou Moderna Escola Francesa
- Escola Alemã
- Moderna Escola Italiana – Economia Aziendal
- Escola Patrimonialista

A seguir, procura-se conceituar cada uma das mesmas em separado, diferenciando seus enfoques e buscando, no final, traçar um paralelo entre as referidas escolas de pensamento contábil.

2.3.1 *Escola Contista*

Para Schmidt (2000, p. 29) o desenvolvimento da primeira escola de Contabilidade, em meados do século XV, a Contista foi impulsionada pela difusão de livros impressos, sobretudo a obra de Pacioli, reunindo contadores sob uma mesma ótica.

Esses autores preocupavam-se, segundo Schmidt (2000, p. 29) em descrever e apresentar modelos de escrituração em livros por meio do sistema de partidas dobradas, atentar a Contabilidade com a escrita contábil e técnicas de registro por meio de contas, o que caracteriza tal escola: a Contista.

Para esses pensadores contábeis, que criaram o movimento contista, o processo de escrituração contábil deve estar subordinado ao funcionamento das contas. O objetivo das contas é sempre o de registrar uma dívida a receber ou a pagar, ou seja, o processo central de registro do haver e do dever (SCHMIDT, 2000, p. 30).

Foi o sistema de contas que para Schmidt (2000, p. 30) trouxe controle administrativo sobre as relações que surgiam com o fim do feudalismo, em empresas do tipo familiar à governamental.

Segundo Schmidt (2000, p. 30), a Escola Contista teve grande contribuição de contistas franceses, que desenvolveram importantes trabalhos, entre os quais a teoria das cinco contas de Edmundo Degranges, e teoria geral das contas de Jacques Savary, onde “há cinco itens principais que continuamente servem de meio de troca: mercadorias, dinheiro, efeitos a receber, efeitos a pagar e lucros e perdas” (HERRMANN, 1978, *apud* SCHMIDT, 2000). Embora sugerisse o princípio contista de destacar o dever e o haver, a teoria das cinco contas não teve considerável aceitação na Itália e em outras localidades, conseqüentemente não se tornou universal.

O contismo, centrado no problema de evidenciar os saldos das contas a receber e a pagar, e seguindo os princípios ditados pelos primeiros trabalhos escritos sobre técnicas comerciais, seguiu a regra de quem recebe deve e quem entrega tem a haver. As contas, na realidade, representam o conjunto de débitos e de créditos que uma pessoa tem em relação à outra. As contas a receber e a pagar, com o desenvolvimento da teoria das contas ao longo dos anos, uniram-se a várias outras contas representando valores e outros bens, como dinheiro, mercadorias, etc. Sua movimentação seguia os mesmos princípios ditados para as contas a receber: eram debitadas quando aumentavam e creditadas quando diminuían. Por outro lado, as contas de passivo deveriam funcionar de forma equivalente à movimentação das contas a pagar, ou seja, aumentavam com créditos e diminuían com débitos (SCHMIDT, 2000, p. 30 – 31).

Evidenciadas as noções de contas patrimoniais ativas e passivas, criou-se posteriormente, em virtude do surgimento das sociedades, a necessidade de

controle dos capitais, conforme Schmidt, a conta de capital. Para tanto

emprega um sentido próprio da expressão “haver” e, por convenção, da expressão “dever”, quando o sócio, com sua cota, retira-se da companhia. A conta de capital foi um instrumento que consolidou o princípio da entidade separada de seu proprietário. Para muitos contistas, a conta de capital assemelha-se a uma dívida da empresa para com o capitalista (2000, p. 31).

Conforme Schmidt o contismo desenvolveu a personificação das contas, ou seja, “todas as contas representam pessoas, mesmo que tenham denominação de coisas ou pessoas, e seus saldos representam créditos e débitos de seus titulares”. Assim sendo, “a conta de capital deve ser considerada como uma dívida para com o proprietário, como uma característica conta de passivo (2000, p. 31)”.

Portanto, evidencia-se consoante Schmidt (2000, p. 31 – 32), “uma dívida a pagar de uma pessoa corresponde ao direito de receber de outra. Um lançamento a débito de uma pessoa corresponde a um lançamento a crédito de outras”. Ainda, para o autor, as contas representam relações entre empresa e pessoas, evidenciando seus direitos e suas obrigações, através da mensuração do dever daquele que recebe e do direito daquele que entrega, tendo este a haver.

“Apesar das críticas, coube aos contistas o papel de iniciadores de uma corrente de pensamento que, sem dúvida, fortaleceu a Contabilidade como uma atividade humana com vida própria” (SCHMIDT, 2000, p. 32).

2.3.2 *Escola Administrativa ou Lombarda*

Surgida no norte da Itália, na região da Lombardia, a qual a designou, também denominada Materialismo Substancial por Lopes de Sá (1997), a Escola Lombarda, é considerada por esse como a escola precursora de pensadores contábeis por seu caráter científico. Conforme já exposto anteriormente, Schmidt (2000) considera a primeira escola de pensamento contábil, a Escola Contista.

A Escola Lombarda, segundo Lopes de Sá (1997, p. 63 – 64), desenvolveu-se a partir do ano de 1840, e foi estruturada a partir da publicação da obra *La contabilità applicata alle amministrazione private e pubbliche*, de Francesco Villa, o que maracava o início do período científico da Contabilidade.

Segundo Schmidt (2000, p. 53) a Contabilidade de Villa não se restringia

apenas à escrita contábil, compunha-se ela “de um conjunto de conhecimentos e operações com o objetivo de controlar a gestão”, que, para Lopes de Sá (1997, p. 64) era considerado um processo mecânico.

Conforme Lopes de Sá (1997, p. 64), Villa considerou que não é o contador que está a serviço da informação, e sim a informação é quem está à disposição para o contador. O mesmo verificou a importância da riqueza, a qual merece atenção, não devendo-se focar somente nos registros, que são esses subsídios para estudos em virtude de a Contabilidade não consistir apenas em registros e demonstrações.

Esse ponto também é confirmado por Schmidt (2000, p. 54) ao afirmar que “a parte técnica de registro contábil representa apenas uma parte da Contabilidade”. Para Villa, a parte mecânica da Contabilidade seria desempenhada “para pessoas de cultura pouco elevada”.

Segundo Lopes de Sá (1997, p. 64), Villa considerava, para que os entendimentos fossem alcançados, os dados deveriam ser adequados, assim como avaliações, revisões e orçamentos.

Referindo-se a Villa, Lopes de Sá (1997, p. 64) afirma:

Suas bases de raciocínio sobre os meios patrimoniais, a utilidade e os limites da mesma, a renda, o princípio da competência, o valor, os fenômenos contábeis das imaterialidades, em suma, os fundamentos que levam aos conceitos, são suficientes para colocar o seu trabalho no campo da dignidade científica.

Villa (*apud* Lopes de Sá, 1997, p. 64) considerava que por 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.

Em consequência disto, o pleno conhecimento de todas as contas e registros, constituíram o conhecimento da arte de computar (guarda-livros), mas não seria suficiente para um verdadeiro contabilista, um contador, um administrador ou similar, os quais sendo destinados não só a manutenção de livros, cabe-lhes a censura das prestações de contas decorrentes e o julgamento sobre o comportamento de uma administração da qual não se conhece a natureza, os detalhes, as normas, e os hábitos que as rege não se pode nada concluir.”

Segundo Schmidt (2000, p. 54) para os seguidores da Escola Lombarda, a Contabilidade era considerada “um complexo de noções econômicas e

administrativas aplicadas à arte de escriturar livros e registrar contas”. Para tanto, o contador deve conhecer a gestão da entidade perfeitamente, não dominando apenas técnicas de escrituração.

Assim, a Contabilidade remete-se ao conhecimento do conjunto de fatos a fim de que se possa, através de registros e demonstrações, concluir sobre os acontecimentos. Para Lopes de Sá (1997, p. 65) “esse emérito cientista definiu a linha divisória entre o simples registro, como arte, e aquele conhecimento do comportamento da riqueza patrimonial”.

De fato, conforme Schmidt (2000, p. 53) a Contabilidade seria “uma disciplina superior a fim de interpretar a dinâmica das entidades, ou seja, voltada para o controle da gestão”.

Para Schmidt (2000, p. 53) esse movimento se desenvolveu a partir da agregação de elementos econômico-administrativos aos contábeis. Essa inclusão de elementos econômicos de produção e de consumo para a administração das entidades deu-se pelo fato de naquela época, por volta do século XIX, o estudo da administração não ter tratamento como ciência independente da Contabilidade. Portanto, “a administração das entidades passou a ser o alvo central de interesse de estudiosos contábeis”.

Schmidt considera como o cerne da Escola Lombarda “a relação entre a administração econômica e a Contabilidade”. Desta forma,

Villa procurou aplicar os princípios econômicos gerais ao campo da Contabilidade, especialmente os postulados da economia clássica, ou seja, reduzir os esforços ao mínimo, ter a máxima utilidade e produzir com forças adicionais aquilo que não seria possível obter sem ele (2000, p. 54).

Para estudiosos dessa corrente de pensamento contábil, o foco central era a administração das entidades, o que para Villa

a implantação de um novo empreendimento deveria ser precedida de acurado cálculo de conveniência, verificando o consumo dos bens da entidade, o tempo necessário para o retorno do capital investido, o possível tempo de permanência do produto novo no mercado, o custo de aquisição de novas máquinas, da matéria-prima, além de outros desembolsos necessários (SHMIDT, 2000, p. 54).

Ainda, os lombardos, segundo Schmidt (2000, p. 54), demonstravam

interesse por atividades públicas, considerando que os gastos inúteis e a má administração do dinheiro público deveriam ser impedidos por meio da Contabilidade pública.

Em meio a novas considerações e contribuições para a Contabilidade, para Schmidt (2000, p. 55), um dos maiores méritos da Escola Lombarda “foi desvincular a Contabilidade do campo do formalismo das cifras e dos números, que era o interesse predominante dos estudiosos da época”. Dessa forma, pode-se considerar Villa como o precursor do estudo contábil como fonte de informação gerencial, ou seja, estabeleceu-se o controle como objetivo da Contabilidade.

2.3.3 *Escola Personalista*

Segundo Schmidt (2000, p. 61), para alguns estudiosos desta escola, fundada na segunda metade do século XIX, também é denominada como Logismográfica, Jurídico-personalista ou Toscana.

Para Lopes de Sá (1997, p. 70), “o personalismo foi uma corrente que se ligou aos conceitos jurídicos, pessoais, mas, com sérios envolvimento, também, com a administração”.

Schmidt (2000, p. 61) expõe que os estudiosos toscanos consideravam que “as contas deveriam ser abertas em nome de pessoas verdadeiras, físicas ou jurídicas, e o dever e o haver representavam débitos e créditos das pessoas titulares dessas contas”.

Para Lopes de Sá (2008, p. 34) “os personalistas defendiam o estudo dos aspectos de direitos e das obrigações que envolviam os donos da riqueza e tudo o que com esta se relacionasse”.

Nessa escola de pensamento, os trabalhos iniciaram com Francesco Marchi, entretanto, foi Giuseppe Cerboni quem desenvolveu a teoria personalista, conforme exposto por Schmidt (2000, p. 61). Para Marchi, a entidade era confiada ao administrador em virtude de sua responsabilidade sobre o montante do ativo e do passivo, sendo assim, quatro contas representariam quatro pessoas: consignatários e correspondentes, que figuravam devedores e credores do administrador e do proprietário, bem como o próprio administrador e proprietário.

Segundo Schmidt (2000, p. 62), Cerboni voltou seus estudos, entre outras,

para o desenvolvimento do pensamento logismográfico, que se fundamenta na inter-relação entre a Contabilidade, a Economia e a Administração.

Prossegue Schmidt (2000) demonstrando tal processo: economicamente, por instinto de conservação, o homem busca aquilo que satisfaça suas necessidades e prazeres. O aspecto administrativo ocorre ao indicar ao homem o caminho do direito e da moral, uma vez que assim lhe proporciona um progresso com limites infindos. Assim, a Contabilidade relaciona-se a cada um desses aspectos, econômico, no auxílio em avaliação sobre meios de aquisição e produção de matéria econômica, e, para a administração, na percepção real do dever e do haver para com qualquer pessoa, sendo então possível a manifestação, dessa forma, de fatos de tais naturezas no mundo empresarial.

Para Schmidt (2000, p. 62 – 63), sob a luz logismográfica, Cerboni verificou a essência contábil: “o campo ideal para análise de todos os fatos econômicos, administrativos e contábeis” tanto de natureza teórica ou prática, compreendendo o estudo da determinação das leis e organização interna da azienda, da aplicabilidade da matemática aos fatos administrativos, além de considerar o estudo da logismografia “como método de coordenar e representar os fatos administrativos da azienda, analisar seus processos e efeitos jurídicos e econômicos e reuni-los em uma única e continua equação”.

A saber, conceitua-se azienda pela definição de Ludícibus *et al.* (2003), “são entidades que têm um objetivo que está ligado aos objetivos da sociedade. Esse é um termo italiano que nos nossos dias é muito pouco utilizado”. O que também “alguns substituem este termo por empresa, entidade etc.”.

O pensamento logismográfico era estruturado sob dois sistemas de escrituração, o patrimonial e o financeiro, objetivando a elaboração de balanço patrimonial com contas representativas ao proprietário e terceiros e correspondentes, o que também era previsto para órgãos públicos, ou seja

as duas Contabilidades (a financeira e a econômico-patrimonial) são representadas por distintos balanços apoiados sobre a mesma base: uma coluna demonstrando a quantidade e o valor do evento econômico passível de registro, podendo interessar a uma Contabilidade ou à outra, ou as duas simultaneamente (SCHMIDT, 2000, p. 63).

Segundo Schmidt (2000, p. 63 – 64), “o pensamento logismográfico de

Cerboni fundamentou-se em dois princípios: o da personalidade das contas e o da contraposição”. O princípio da personificação das contas trata as operações como relações jurídicas que ligam os entes, proprietário e propriedade, responsáveis pelas transações, enquanto o princípio da contraposição ocorre naturalmente em virtude da existência da propriedade e o trabalho para sua administração, gerando conflito de interesses entre proprietário e terceiros.

A fundamentação da teoria personalista de Cerboni esteve baseada nos seguintes axiomas, conforme Schmidt (2000, p. 64):

- Toda a administração consta de uma ou várias aziendeas e todas têm um proprietário ou chefe a quem pertence em absoluto ou por representação a matéria administrável. Por outro lado, não se pode administrar sem que o proprietário ou chefe entre em relações com agentes e correspondentes.
- Uma coisa é possuir os direitos de propriedade e de soberania da azienda e outra coisa é administrá-la.
- Uma coisa é administrar a azienda e outra é guardar seus bens e ser responsável por eles.
- Não se cria um débito sem que simultaneamente se crie um crédito e vice-versa, debitando-se a conta que recebe e creditando-se a que entrega.
- Em relação aos agentes e correspondentes, o proprietário, administre ou não a azienda, é, de fato, o credor do ativo e o devedor do passivo. Assim, o crédito do proprietário corresponde ao débito dos agentes e correspondentes e, vice-versa, o crédito deles corresponde ao débito do proprietário. Os agentes e correspondentes nunca são debitados sem que o proprietário seja creditado ou debitado por igual importância.
- O haver e o dever do proprietário só variam em consequência de perdas, ganhos, reduções ou reforços da dotação inicial da azienda.

O modelo cerboniano, conforme Schmidt (2000, p. 64), considerava a existência de relações jurídicas nas atividades empresariais entre as pessoas que a

compõe: o proprietário, correspondentes, que são aqueles com quem mantém transações, e os agentes consignatários, aqueles a quem são confiados à guarda de valores na empresa. Tal teórico propôs, portanto, como objetivo da Contabilidade o de “revelar essas relações, já que as contas contábeis referem-se a essas pessoas e expressam seus direitos e obrigações”.

Conforme Schmidt (2000, p. 65 – 66), outro expoente na consolidação de teorias personalistas foi Giovanni Rossi, que defendia “a abertura de contas para toda classe de pessoas e para toda classe de direitos e deveres”. Para tanto, para a abertura das contas, seriam necessários três elementos: “uma pessoa capaz de direitos e obrigações, ou direito ou uma obrigação e um objeto relacionado ao direito ou obrigação”.

Schmidt (2000, p. 66) elenca algumas críticas a essa escola, como a vasta abrangência de conteúdos da Contabilidade devido ao seu campo de atuação englobar toda a administração da entidade além de funções contábeis tradicionais; o tratamento de organizações através de um sistema único e imutável ao longo do tempo, independente da finalidade da organização; “os administradores devem responder apenas pelo resultado de suas gestões, não podendo ser considerados devedores ou credores do proprietário”.

Por outro lado, Schmidt (2000, p. 66) considera positivo o fato de a Escola Personalista conseguir contrapor-se ao pensamento contista, sobretudo a teoria das cinco contas de Degrange, além do reconhecimento de Cerboni como um grande colaborador para o desenvolvimento da Ciência Contábil.

2.3.4 Escola Veneziana ou Controlista

Conforme Schmidt (2000, p. 73), também considerada Escola Veneziana, pelo seu desenvolvimento na cidade de Veneza em função da edição de importantes obras nessa cidade, sobretudo na figura de Fabio Besta, a Escola Controlista surgiu em oposição ao pensamento personalista, conforme Lopes de Sá (1997, p. 80).

Essa escola distinguiu, segundo Schmidt (2000, p. 73) os conceitos de administração geral e de administração econômica. Enquanto aquela se refere à gestão da produção, o consumo de bens, negócios de diversas naturezas, as relações entre pessoas, à administração econômica remete-se “à administração do

patrimônio de uma empresa com o objetivo de produzir novas riquezas”.

Para Besta, conforme Schmidt (2000, p. 73) as entidades tem um organismo administrativo próprio, onde há autoridade daqueles a quem pertence a riqueza, objeto da administração. Assim, “toda entidade deve possuir substância a ser administrada, os órgãos administrativos, que se traduzem em pessoas reais e ativas, e o sujeito dos direitos e das obrigações jurídicas” na forma de pessoa natural ou jurídica.

Conforme Schmidt (2000, p. 73 – 74), por admitir a existência de riquezas a ser usufruídas e zeladas, Besta sugere que em parte, a administração das mesmas deve ser econômica. Para tanto, a administração econômica compreende a gestão de todas as atividades fundamentais, como a aquisição de bens e suas transformações, a direção que harmoniza e mantém relações internas e externas, e também o controle, que verifica o consumo inútil e desperdícios das forças econômicas.

Portanto, para Schmidt (2000, p. 74), a Contabilidade é para Besta “a disciplina que estuda os procedimentos racionais com os quais há de ser desenvolvido o controle econômico, com seus princípios e normas”, ou seja, “é a parte da administração pela qual o trabalho econômico é revelado e estudado em suas causas e em seus efeitos”.

Para os controlistas, os balanços, as contas, os orçamentos, as demonstrações de resultado, etc. representam uma força de controle da riqueza dos organismos econômicos. Esses mecanismos servem para fiscalizar os movimentos da riqueza a disposição das unidades econômicas e obrigam as pessoas que com elas lidam a exercerem sua atividade de maneira que os administradores consideram mais vantajosa (SCHMIDT, 200, p, 75).

Segundo Schmidt (2000, p. 75), a Contabilidade foi dividida em Contabilidade aplicada segundo as características das entidades, e em Contabilidade geral que seria a parte comum aplicável a todas as entidades no estudo de seu patrimônio. “Os controlistas dedicaram muita atenção no processo de continuidade da gestão, pregando, para tanto, sua divisão em períodos administrativos, coincidentes ou não com o ano civil”.

Para tanto, a missão da Contabilidade foi definida em três partes:

a primeira tem por objetivo estabelecer um ponto de partida para que seja possível analisar de pronto os resultados da gestão; a segunda, é a de acompanhar a gestão pondo em evidencia todos os fatos ocorridos que facilitam o julgamento do trabalho administrativo; a terceira, é a de demonstrar os resultados finais da administração econômica para fins de aprovação ou rejeição da gestão (SCHMIDT, 2000, p. 75).

O patrimônio, segundo Schmidt (2000, p. 75) era

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

Schmidt (2000, p. 76 – 77) considera que, para Besta, a administração econômica tem por objeto a riqueza da entidade. Para tanto, para que se conheça o estado da mesma, são necessários os registros contábeis de fatos administrativos por meio da escrituração em livros por métodos adequados. Assim, são necessárias as contas, que formam um sistema de escrituração expresso em grandezas mensuráveis, “que tem por objetos, fundos de elementos ativos e passivos do patrimônio, representado esse “pela soma de valores ativos e passivos, ou seja, um fundo de valores”.

Estrada *apud* Schmidt (2000, p. 77) considera que tais contas contrapõem-se ao aspecto cerboniano, ou seja, não são personificadas e nem representam direitos e obrigações entre seus titulares, entretanto refletem valores fundamentalmente, e fatos administrativos não compõem relações jurídicas e sim, mutações patrimoniais devido à consideração de valores aos componentes patrimoniais.

Para Schmidt (2000, p. 77), desta forma, Besta julgou as contas em duas categorias: as elementares que “são formadas por todos os elementos ativos e passivos”; e as derivadas “classificadas como de capital representam o capital social e as reservas em geral” e as de gestão “representam as variações ativas e passivas do capital líquido [...] sintetizadas em uma única conta geral chamada de lucros e perdas”.

O personalismo das contas, especialmente de Cerboni, foi muito combatido por Fabio Besta, que procurou demonstrar o erro das teorias personalistas fundamentadas juridicamente nas noções de direito e obrigação e apresentadas por meio do método logismográfico, que era composto de

uma série de contas abertas em nome dos agentes correspondentes e consignatários e do proprietário. Para Besta, as contas não deveriam ser abertas em nome das pessoas nem de personalidades nem representariam direitos ou obrigações, mas deveriam refletir os valores dos componentes patrimoniais, suscetíveis de modificações (SCHMIDT, 2000, p. 155).

2.3.5 *Escola Norte-americana*

Para Ludícibus (1997, p. 33), o aparecimento das grandes corporações no início do século passado, junto ao desenvolvimento dos mercados de capitais e o crescimento do país, formaram um campo propício ao “avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas”.

É característico o início da Escola Norte-americana, surgida no ano de 1887 com a criação de um órgão da classe profissional, conforme Schmidt (2000, p. 87), apresentado no início do século XX, caráter prático no tratamento de problemas de natureza econômico-administrativos com limitações teóricas, uma vez que as mesmas se desenvolveram em grande parte a partir de entidades de profissionais contábeis.

Tal escola transformou-se em uma das mais importantes do mundo, passando a ditar “regras no tratamento de questões ligadas à contabilidade de custos, controladoria, análise de demonstrações contábeis, gestão financeira e controle orçamentário, além de outros ramos do conhecimento contábil”, o que a deixa à frente num cenário mundial de Contabilidade, conforme expõe Schmidt (2000, p. 87).

Segundo Schmidt (2000, p. 87) a Escola Norte-americana demonstra interesse no quesito informações. A procura por sua qualificação cindiu seu desenvolvimento em dois campos de atuação contábil:

De um lado, todo o progresso doutrinário da Contabilidade financeira e dos relatórios contábeis, com intensa participação das associações profissionais no desenvolvimento prático e teórico da disciplina; de outro, a enorme expansão da Contabilidade gerencial. Especialmente no que tange à qualidade da informação interna para a tomada de decisão (SCHMIDT, 2000, p. 87).

A distinção dessa escola para Schmidt (2000, p. 87 – 88) é o fato de

profissionais contábeis acatarem em sua maioria às diretrizes das associações profissionais, as quais desenvolveram a Contabilidade nos Estados Unidos, sobretudo a financeira. Dentre as entidades de classe norte-americanas, Schmidt considera como principais a *American Accounting Association* (AAA), criado em 1916, e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que teve vários predecessores, sendo o mais antigo a *American Association of Public Accountants* (AAPA), criado em 1887.

Algumas das importantes contribuições dessas entidades de classe são apontadas por Schmidt (2000, p. 88 – 91) nos parágrafos seguintes.

O AAA surgiu como associação de professores, mudando posteriormente para uma organização de pesquisa contábil, que dentre suas publicações está uma monografia sobre padrões de Contabilidade.

A AAPA, inicialmente formado por práticos de Contabilidade, demonstrou preocupação na profissionalização contábil, requerendo o estabelecimento de exames de qualificação para a obtenção de licenças profissionais, o que logo viria a acontecer, expandindo essa ideia a nível nacional devido à federalização dessa entidade, trabalhando ainda, para a padronização da prática contábil norte-americana. Desta, alguns membros afastaram-se, criando a AIA, que mais tarde tornar-se-ia AICPA, “direcionando esforços no desenvolvimento de padrões profissionais e na prática de pesquisas contábeis” (SCHMIDT, 2000, p. 91), além de propor um código de ética para os profissionais, que proibia a busca direta por clientes e a propaganda dos serviços.

A maior preocupação era segundo Schmidt (2000, p. 92) “com a qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, especialmente no que tange a informações para investidores no mercado de ações”, o que viria a ser criticado com a quebra da Bolsa de Valores de Nova York. Posteriormente, por ação do governo, a forma de divulgação das demonstrações contábeis das empresas de capital aberto passando a controlar o mercado financeiro.

A padronização da Contabilidade financeira tornou-se um dos mais controvertidos aspectos do doutrinamento contábil norte-americano. Ao longo dos anos, foram criadas três entidades com o objetivo de desenvolver estudos para uma melhor condução da prática contábil: o *Committee on Accounting Procedures* (CAP), o *Accounting Principles Board* (APB) e a *Financial Accounting Foundation* (FAF) (SCHMIDT, 2000, p. 93).

Para Schmidt (2000, p. 93 – 95), tanto o CAP, criado em 1936, e o APB, criado em 1959, “contribuíram consideravelmente para o progresso doutrinário e para o desenvolvimento dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*)”, entretanto, muitas foram as críticas, entre as quais, de que seus trabalhos eram tendenciosos e que seguiam orientações de clientes, da padronização não considerar conceitos teóricos que fundamentam a Contabilidade, além de nas decisões considerados aspectos políticos aos científicos.

Quanto ao FAF, criado em 1973, tem como subordinado o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), comitê por meio do qual são indicados procedimentos padrões de Contabilidade, além de desenvolver “estrutura conceitual sobre os objetivos e conceitos fundamentais da Contabilidade financeira e dos relatórios contábeis” (SCHMIDT, 2000, p. 98).

Segundo Schmidt (2000, p. 103), posteriormente, a qualificação das informações contábeis se estendeu às entidades públicas a fim de torná-las úteis a seus usuários, o que passou a ser supervisionada por comitês criados para esse fim. Ainda, são criados órgãos de regulamentação em auditorias, exigindo padrões mínimos de desempenho e a padronização em seus trabalhos.

Essas organizações profissionais foram as maiores responsáveis pelo atual estágio de confiança que inspiram os profissionais de Contabilidade nos Estados Unidos, com uma breve verificação das demonstrações contábeis publicadas naquele país, constata-se o alto grau de padronização dos relatórios, o que facilita, indubitavelmente, o processo de comparabilidade. Além disso, a Contabilidade goza, hoje, de grande prestígio junto à comunidade empresarial, sendo considerada uma das principais fontes de informação sobre seus empreendimentos (SCHMIDT, 2000, p. 104).

Conforme Schmidt (2000, p. 111), o desenvolvimento contábil norte-americano em virtude de práticas e teorias, proporcionou uma posição de destaque aos Estados Unidos num patamar global. Naquele país, outro fator de destaque, é o enfoque dado à Contabilidade Gerencial.

O surgimento de grandes companhias, bem como a complexidade e diversidade geográfica das empresas no século XX, são para Schmidt (2000, p. 112), aliados às associações profissionais, agentes que demandaram aperfeiçoamento de sistemas contábeis para o fornecimento de informações. “O estudo e a prática da Contabilidade gerencial foram desenvolvidos para produzir esses sistemas e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões

gerenciais”.

Como a demanda por informações contábeis aumentou, a participação da Contabilidade dentro das organizações ampliou-se. Os contadores passaram a trabalhar na preparação de orçamentos, a dar assistência no trabalho de determinação de preços e nas operações de controle interno das organizações (SCHMIDT, 2000, p. 114).

“Nos dois grandes segmentos de trabalho da Escola Norte-americana de Contabilidade, a informação contábil sempre surge como o principal foco de atenção” (SCHMIDT, 2000, p. 114 – 115), assim, afirma tal autor que “a Contabilidade existe e perdura para servir informações ao usuário” (2000, p. 117).

Essa concepção no que tange à preocupação da Escola Norte-americana, também é demonstrada por Ludícibus,

Predomina, nos textos americanos, a preocupação com o usuário da informação contábil. A Contabilidade é sempre utilizada e apresentada como algo útil para a tomada de decisões. A teoria contábil americana não deseja, de partida, endeuçar demasiadamente a importância da Contabilidade no contexto do conhecimento humano, mas, lenta e seguramente, por meio da solidez dos argumentos apresentados e dos exemplos, o leitor acaba percebendo a verdadeira e efetiva importância desta disciplina, no contexto administrativo (1997, p. 35).

Tema que apresenta crescente relevância na Escola Norte-americana, conforme Schmidt (2000, p. 116), é a Contabilidade Social, tendo se desenvolvido diversos trabalhos que “usaram a estrutura da Contabilidade gerencial para verificar o impacto das empresas sobre a sociedade, incluindo os efeitos sobre empregados, o meio ambiente e a comunidade em geral”.

2.3.6 *Escola Matemática*

Segundo Schmidt (2000, p. 151), Giovanni Rossi, embora tenha sido grande colaborador da Escola Personalista, propôs uma concepção matemática às contas. Esse teórico diverge na concepção de que a Contabilidade é uma ciência social, para ele, ela é uma ciência matemática em sua essência e métodos.

Ainda conforme Schmidt (2000, p. 151), essa corrente de pensamento julgava como fundamentais as contas contábeis, “pois representavam o elemento de

evidenciação da Contabilidade”, requerendo análise abstrata das mesmas. Neste sentido, “uma conta representa um elemento matemático, que pode ser dividido em duas seções, uma do dever e outra do haver”.

As contas da teoria matemática, segundo Schmidt (2000, p. 151) são de natureza abstrata, o que as difere da natureza dos valores, e, contrariamente à maioria dos estudiosos contábeis, os teóricos dessa escola consideravam que “o ponto central de interesse são as grandezas matemáticas e não o que elas representam”.

Conforme Schmidt (2000, p. 152), devido a essa natureza abstrata das contas, era possível chegar a um montante de valores, o que não seria possível considerando as naturezas distintas que cada uma representava. Dessa forma, para teóricos matemáticos “todas as grandezas passíveis de registro contábil não caracterizam necessariamente valores econômicos ou valores em moeda, mas grandezas de qualquer espécie”, assim sendo, o registro poderia ser em diferentes unidades monetárias, ou em outras grandezas de peso, volume, quantidade, entre outras.

Dessa forma, Schmidt (2000, p. 152) julga que a Contabilidade “não objetivava a representação de valores e atividades sujeitos a uma gestão, nem tampouco procura estudar e interpretar os fenômenos patrimoniais”, além do que ela “deve ser vista como um instrumento auxiliar a serviço da Economia e de outros ramos do conhecimento”.

A consideração de a Contabilidade ser “um simples instrumento de escrituração aplicável em inúmeras disciplinas” além de resumi-la em “um simples processo de registro matemático desligado completamente da gestão”, consentiu para que a Escola Matemática fosse alvo de críticas, conforme expõe Schmidt (2000, p. 152).

2.3.7 Escola Neocontista ou Moderna Escola Francesa

A Contabilidade francesa ficou em evidência novamente a partir de 1880, conforme Schmidt (2000, p. 155), quando em Congresso de Contadores, padronizou-se os balanços patrimoniais, ganhando força, o neocontismo surgido “como um movimento contrário ao personalismo das contas e defendendo o valor

das contas”.

Para Schmidt (2000, p. 155 – 156), a ideia de Besta de as contas refletirem valores dos componentes patrimoniais, fundamentou a teoria das contas e das escriturações, adotando-o “como principal base para a Contabilidade”.

Denominando a Contabilidade como ciência das contas, segundo Schmidt (2000, p. 156), os neocontistas atribuíram a ela a função de evidenciar “o ativo, o passivo e a situação líquida das unidades econômicas”, para o que seria necessária a abertura de “contas com valores dos ativos (ou positivas), dos passivos (ou negativas) e diferenciais (ou abstratas)”. Diferentemente dos contistas, o significado dos termos dever e haver passou, nessa nova corrente de pensamento, a ser aceito como sinônimo de entradas e saídas.

Os neocontistas atribuíram à Contabilidade

a finalidade de acompanhar a evolução e a modificação que ocorre no patrimônio das entidades, com o objetivo de conhecer, sempre que necessário, sua composição e valor. Os registros contábeis são os responsáveis pela inscrição das modificações do patrimônio, tanto quando a variação ocorre no valor unitário dos bens quanto se ocorrer na quantidade. [...] O que deve ser registrado, na realidade, não são as flutuações das contas do proprietário, do agente ou do correspondente, mas os aumentos e as diminuições dos valores possuídos ou devidos (SCHMIDT, 2000, p. 156).

Conforme Schmidt (2000, p. 156) a doutrina neocontista considerava a divisão das contas em três grupos, as de ativo e passivo, representativas do patrimônio e de valores concretos; e a conta da situação líquida, de representatividade de valores abstratos, as quais possuíam subdivisões, apresentando as contas elementares. Nesse sentido, a padronização dos balanços demandou para esses teóricos a “relação que existe entre o ativo, o passivo e a situação líquida de uma pessoa”, demonstrado na fórmula $\text{Ativo} = \text{Passivo} + \text{Situação Líquida}$, devendo estruturar as contas no ativo pelo seu grau de disponibilidade e no passivo por sua exigibilidade. “Cabe observar que a chamada teoria das três séries de contas não se deve a Dumarchey. Em vários livros dos meados do século XIX, o balanço já aparecia representado” estruturado em tal fórmula.

Segundo Silva (1959, *apud* Schmidt, 2000, p. 156), os neocontistas consideravam a dinâmica entre as contas os fatos modificativos e fatos permutativos.

A saber, Ludícibus *et.al.* (2003), define fato modificativo aquele que a “ação

que modifica para mais ou para menos o patrimônio da empresa”; e para fato permutativo a “ação que não modifica o patrimônio da empresa, mas que altera valores do Ativo e do Passivo transferindo valores de uma conta para outra”.

Dessa forma, as alterações entre tais fatos segundo Schmidt (2000, p. 157), de acordo com o neocontista Dumarchey,

na assim por ele chamada de dinâmica contabilística, insere-se a afirmação de que em um balanço, em um instante qualquer, a soma das importâncias referentes a débito, a dever ou a entrada, é igual à soma das importâncias referentes a crédito, a haver ou a saída. Vale dizer que a um débito corresponde sempre um crédito de igual valor.

Quanto à origem dos recursos, segundo Schmidt (2000, p. 157), os neocontistas já tinham distintas as fontes em duas categorias: os recursos investidos pelo dono da empresa e os provenientes de terceiros.

A escola neocontista concentrou-se na chamada teoria materialista ou positivista das contas, pois para a maioria dos seus adeptos, a principal função da Contabilidade resume-se a revelação patrimonial, ocupando-se principalmente dos processos de classificação e registro das contas, em detrimento dos aspectos econômico-administrativos dos eventos registrados. O objeto de estudo da Contabilidade, na visão dos neocontistas, é a própria revelação patrimonial (SCHMIDT, 2000, p. 158).

Conforme Schmidt (2000, p.158), o sistema patrimonial dos contistas está baseado “na ideia de que os elementos patrimoniais e as suas variações são suscetíveis de avaliação autônoma e que os resultados do exercício são a soma algébrica de lucros e prejuízos particulares”, considerando além de aspectos qualitativos, os aspectos quantitativos, os quais permitem extrair conclusões mais seguras das contas e balanços.

No século passado, em meados dos anos 1942, segundo Schmidt (2000, p. 158), o governo francês, influenciado pela corrente neocontista, implantou um modelo de plano de contas que visava padronizar a confecção de demonstrações fidedignas. Sob críticas por parte das empresas, esse plano foi modificado posteriormente por comissões designadas para este fim, fazendo assim distinções entre Contabilidade financeira e gerencial. Posteriormente, em 1946, um novo plano foi desenvolvido a fim de padronizar a prática contábil, fundamentado em uma “terminologia básica, processo de classificação lógica, método de padronização para

o registro contábil e procedimentos para realizar avaliações”.

2.3.8 Escola Alemã

Conforme Lopes de Sá (1997, p. 92), na busca pelo “verdadeiro objeto de estudos da Contabilidade, os reidualistas tiveram como princípios admitir que o lucro é o que mais preocupa como objeto de estudo, sendo o fenômeno básico a ser observado”.

Também definida como Reditualismo por Lopes de Sá (1997, p. 92), tendo por expoente Eugen Schmalenbach. Esta doutrina concentrou seus estudos, segundo Schmidt (2000, p. 163), na *Betriebswirtschaftslehre* e a *Rechnungswesen*.

Por *Betriebswirtschaftslehre*, pode-se traduzir por “teoria econômica das empresas, ou simplesmente, economia da empresa” (SCHMIDT, 2000, p. 163).

Esta corrente, liderada por Schmalenbach, considerava o estudo das “entidades de forma objetiva, como organismos econômicos, independentes de suas formas jurídicas e de seus criadores”, conforme Schmidt (2000, p. 165).

Ainda, para Schmidt (2000, p. 165),

para os seguidores dessa doutrina, as empresas desempenham uma função social que tem de ser determinada de acordo com as conveniências gerais da sociedade. Os resultados das atividades devem basear-se não nos preços efetivamente pagos ou recebidos, mas no valor econômico social ou valor intrínseco dos bens consumidos e dos produtos obtidos.

Nesta corrente, segundo Schmidt (2000, p. 166) era importante distinguir entre resultado econômico e resultado financeiro. Para tanto, seriam necessários dois balanços: “um estático, para demonstrar a composição e o valor do patrimônio em determinado momento, e um dinâmico, para revelar a eficiência da entidade do ponto de vista econômico-social, ou seja, sua evolução”.

Outras correntes se destacaram nesse cenário conforme Schmidt (2000, p. 166). Entre outras, a corrente de pensamento dentro da Escola Alemã liderada por Schär e Nicklisch valia-se do método dedutivo verificando o que aconteceria adotando determinados princípios, e não o que ocorreu. Ainda, as atividades serviam a sociedade, sendo necessário o público estar satisfeito e que empregados sejam bem-remunerados.

Outra corrente apontada por Schmidt (2000, p. 166), foi liderada por Rieger, onde se estuda “a entidade não somente como organismo da economia social, mas como um instrumento com que um indivíduo busca um ganho monetário. O ponto central de investigação deve ser a rentabilidade do capital próprio”.

Segundo Schmidt (2000, p. 166), uma quarta corrente desenvolveu-se. Liderada por Gutenberg, esta se preocupava muito mais em entender os custos que a forma para determiná-los, passando a estudar a economia empresarial, o que seria “investigações sobre a constituição e a vida das empresas”, elaborando princípios de gestão.

Schmidt (2000, p. 167) traduz *Rechnungswesen* como, *lato sensu*, Contabilidade ou sistema de cálculo, que “representa o conjunto de registros efetuados nos organismos econômicos com o objetivo de fornecer subsídio para demonstração da gestão, servindo como bases de orientação e controle” para os usuários das informações, sendo mais aplicada que a economia empresarial, composta de escrituração, cálculo de custos, orçamento e estatística da empresa, ou seja, do exercício, da exploração da atividade.

Complementar a anterior, conforme Schmidt (2000, p. 168) esta disciplina fundamenta-se em três teorias, a estatística, a orgânica e a dinâmica. A saber, a teoria estatística, tendo por expoentes Schär e Nicklisch, é uma teoria monista, que considera que “o resultado do período deve ser levantado a partir do confronto entre seu valor patrimonial inicial e final”. A teoria orgânica, dualista, representada por Fritz Schmidt, segundo o qual, “o balanço pode fornecer não somente o estado patrimonial, mas também os reais resultados do exercício”. Quanto à teoria dinâmica, teve como mentor Schmalenbach, distingue balanços estáticos dos dinâmicos. O balanço estático “é utilizado para determinar o valor e a composição patrimonial em determinado momento, ao passo que o segundo tem por finalidade a apuração do resultado do exercício, sendo considerado de resultados”.

Segundo Schmidt (2000, p. 168 – 170), “a conta de ganhos e perdas é a principal da doutrina de Schmalenbach, uma vez que mostra a movimentação ocorrida em um determinado período em função da gestão sobre um patrimônio”, onde “são registrados todos os custos ou consumos e os proveitos e prestações do exercício”.

Conforme Schmidt (2000, p. 170) “para muitos estudiosos da doutrina contábil alemã, foi um dos primeiros a distinguir claramente o balanço patrimonial da

demonstração de resultados”.

O pós Primeira Guerra Mundial segundo Schmidt (2000, p. 170 – 171) foi marcado pela inflação na Alemanha, quando se desenvolviam modelos e sistemas que pudessem ajustar informações contábeis em períodos inflacionários. “A escola alemã foi também das mais prodigiosas no impulso da Contabilidade de custos. Schmalenbach [...] definiu custos fixos pela primeira vez em 1908”.

Nesse sentido,

a Contabilidade de custos alemã faz uma clara distinção entre custos, gastos e pagamentos. Os custos são tratados como equivalentes monetários dos meios de produção consumidos no processo produtivo; os gastos equivalem monetariamente aos bens e serviços adquiridos, ocorrendo seu reconhecimento no momento da declaração contábil da dívida ou do desembolso; os pagamentos correspondem à entrega do ativo relativo ao gasto. Assim, custo ocorre na data do consumo, o gasto na data da aquisição e o pagamento na entrega do dinheiro ou de outro ativo (SCHMIDT, 2000, p. 172).

2.3.9 Moderna Escola Italiana – Economia Aziendale

Para Schmidt (2000, p. 185) esta escola, mais conhecida como economia aziendale é fruto do processo evolutivo da Contabilidade italiana, tendo Gino Zappa como seu principal expoente.

As ideias de Zappa revolucionaram a Contabilidade de sua época, entendendo, segundo Canziani (*apud* Schmidt, 2000, p. 188), que “o resultado é o mais importante fenômeno econômico da firma”.

Schmidt (2000, p. 188) sintetiza as características da Economia Aziendale em dois segmentos: “a tentativa de integrar em uma única disciplina todos os conhecimentos da vida econômica da entidade”; e “desenvolver uma teoria para a Contabilidade a partir do resultado, sendo que esse representa o produto algébrico dos custos e proveitos (receitas) resultantes das operações da entidade”.

Segundo Schmidt (2000, p. 188), para Zappa a gestão, a organização e a Contabilidade formariam um corpo doutrinário único com grande campo de atuação, tendo, portanto, a Contabilidade, “como função à demonstração dos resultados da gestão por meio da observação adequada ao estudo quantitativo dos fenômenos

empresariais”, não devendo desta forma, “simplificar-se em um simples método de registro”. Consequentemente, a percepção da “vida econômica e financeira da entidade somente será plenamente conhecida a partir da total revelação destes fatos pela Contabilidade”.

Conforme Schmidt (2000, p. 189), o resultado do exercício “pode ser definido como o incremento ou decréscimo sofrido pelo capital em determinado período administrativo, em consequência das operações de gestão”. Assim,

o resultado e o capital podem ser vistos como duas diferentes visões do mesmo fenômeno. O capital é a representação do conjunto de elementos do ativo e do passivo que vão gerar o resultado, ao passo que o resultado é a representação das mudanças dos componentes patrimoniais em um determinado período. O resultado é o produto do exercício da gestão, tornando-se impraticável sua vinculação com apenas a determinados elementos patrimoniais, mas sim ao total patrimônio funcional administrado (SCHMIDT, 2000, p. 189).

Schmidt (2000, p. 189) considera que para a Moderna Escola Italiana, o patrimônio era dividido em dois grupos: valores numerários e valores negociados. Assim,

os valores numerários de ativo e passivo são constituídos pelas entradas e saídas de dinheiro, ao passo que os valores negociados derivam dos valores numerários ou são o resultado do confronto entre eles ou, ainda, podem ser o produto de estimativas.

O autor ainda expõe que os mesmos poderiam ser ainda certos, como o caixa; assimilados, como créditos e débitos de compras e vendas; ou presumidos, como as provisões para crédito de liquidação duvidosa.

Quanto à gestão, Schmidt (2000, p. 190), admite a preocupação de Zappa em ter conhecimento do que ocorreu em períodos anteriores, os quais influenciam no presente, podendo ainda influenciar em período subsequente. “É importante, portanto, saber o que aconteceu, o que está acontecendo e prever o que possa a vir a ocorrer no futuro”.

Na determinação do rédito do exercício, Zappa considerava a possibilidade de exclusão de valores de pouco relevância, bem como valores que não podem ser determinados, a não ser arbitrariamente, conforme expõe Schmidt (2000, p. 190), o que seria impossível definir de maneira exata para cada período, bem como a

exatidão dos custos de produção.

Conforme Schmidt (2000, p. 191 – 192), para os doutrinadores desta escola “o principal papel dos registros contábeis é o de demonstrar os componentes do resultado originados das variações monetárias geradas pelas transações com economias mistas”. Consideravam também a existência “de uma classe genérica de contas, denominadas contas econômicas, que engloba as contas de capital e as de resultado”, bem como “há outra classe genérica de contas, denominadas financeiras, que abrange todos os débitos e créditos de natureza financeira e numerária”, sendo encerradas no final do exercício em contrapartida de uma conta sintética de resultado a fim de que se apure o lucro ou o prejuízo do exercício.

No sistema de rédito de Zappa, “os custos e proveitos são derivados de variações numerárias ou determinados por meio de estimativas” (SCHMIDT, 2000, p. 193).

De maneira similar ao que ocorreu na Alemanha, Schmidt (2000, p. 194 – 195) discorre que o trabalho de Zappa inspirou a uniformização da Contabilidade italiana por comissão designada, instituindo o Código Civil “padrões mínimos para as demonstrações contábeis”.

Muitos críticos, segundo Schmidt (2000, p. 195),

sustentam que um enfoque unicamente voltado para o rédito, derivado de um conjunto de custos e proveitos relacionados a um exercício, e com o capital formado por custos e proveitos suspensos ou relacionados a exercícios futuros, não representa a realidade empresarial, pois o capital pode ser entendido como um fundo que precede o rédito e este como um fluxo do capital. Rédito, segundo esses críticos, depende em muito de valores atribuídos aos elementos patrimoniais, sendo, portanto, uma função da gestão sobre o patrimônio.

2.3.10 Escola Patrimonialista

Fundada na Itália, a Escola Patrimonialista teve como principal expoente Vincenzo Masi, considerando esta, conforme Schmidt (2000, p. 201), a Contabilidade como uma ciência que tem por objeto o patrimônio, utilizando-se em seus trabalhos do método descritivo-estatístico, entre outros, servindo-se de instrumentos, como documentos, registros e livros, para auxílio a seus fins. Também

Lopes de Sá (2008, p. 34) considera o reconhecimento de que o patrimônio é objeto de estudos da Contabilidade para os patrimonialistas.

Segundo Schmidt (2000, p. 201), os seguidores desta escola propunham as contas e sistemas de escrituração como ferramentas da Contabilidade para sua operacionalização. Considerando assim a escrituração, tal doutrina criticou os contistas em virtude da relevância que estes atribuíam ao sistema de registro por contas, “sem se preocuparem com o conteúdo”.

Para os patrimonialistas, conforme Schmidt, o aspecto patrimonial das entidades não se formou de imediato. As representações iniciais

foram das contas que demonstravam as relações de débitos e créditos da empresa para com terceiros, passando para a relação de outros elementos de ativo e passivo, consolidando, aos poucos, uma maneira conveniente de representar seu patrimônio total, bem como sua movimentação, em unidades monetárias. Para Masi, o passar do tempo foi o fator que contribuiu para a formação do conceito de patrimônio não como objeto imediato de investigações, mas apenas como um todo suscetível de representação contabilística, podendo afirmar-se que a história da Contabilidade até nossos dias gira em torno do fenômeno patrimonial. Portanto, para os patrimonialistas, o objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio das entidades (2000, p. 201).

Doutrina Masi, consoante Schmidt (2000, p. 201 – 202), que Zappa, representante da Moderna Escola Italiana ou Economia Aziendal, considerava um sistema de ciências amplo demais, o que englobava outras além da Contabilidade, como a Administração e a Economia. Assim, restringiu o envolvimento da Contabilidade com problemas vinculados à esfera patrimonial das entidades, desde sua formação até as mudanças causadas por gestões posteriores. Nesse sentido, as pesquisas que se remetem ao patrimônio valem-se de investigações baseadas nos registros contábeis e nas contas que o representam.

Para os seguidores de Masi, conforme Schmidt (2000, p. 202), a conta do patrimônio se divide em três contas básicas, contas do ativo, de passivo e diferencial. Para as contas de ativo, são registrados os bens em posse ou a receber, ou um direito real ou pessoal, enquanto as contas de passivo representam “os bens a entregar ou uma obrigação real ou pessoal”. Já as contas diferenciais demonstram os fatos que alteram o patrimônio líquido.

Conforme Schmidt (2000, p. 202), para a teoria patrimonial, a Contabilidade

não é apenas uma disciplina que tem por objeto a revelação patrimonial, ou seja, representa a vida patrimonial das entidades, como sugeriam os neocontistas, mas uma ciência, portanto, com leis e princípios próprios, que estuda e interpreta os fenômenos patrimoniais.

Para o brasileiro Frederico Herrmann Jr., estudioso seguidor da doutrina patrimonialista, a Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo “o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações” (1978, *apud*. SCHMIDT, 2000, p. 202), enunciando, mediante utilização de fórmulas, efeitos na estrutura patrimonial e distribuição de réditos.

Críticas ao patrimonialismo de Masi surgiram principalmente na Itália conforme Schmidt (2000, p. 202 – 203), sobretudo ao fato de considerar a Contabilidade em uma ciência com objeto próprio de estudo, o patrimônio e sua administração, o que ultrapassa as possibilidades da disciplina.

2.4 PENSAMENTO CONTÁBIL NO BRASIL

Para Lopes de Sá (2008, p. 95-97), as escolas de Contabilidade desenvolvidas na Europa, influenciaram a cultura contábil brasileira em maior grau, embora insistentes sejam as incursões de técnicas anglo-saxônicas.

Complementando essas informações, Lopes de Sá especifica a influência das escolas de Contabilidade no Brasil. Nesse ponto, percebe-se a influência da Escola Europeia com maior intensidade, embora resquícios da cultura contábil norte-americana sejam investidas constantes nas técnicas e concepções contábeis no contexto brasileiro.

Essa percepção quanto à origem da Contabilidade brasileira é comum também a Ludícibus (1997, p. 36 – 37) ao afirmar que “o Brasil foi forte e inicialmente influenciado pela escola italiana”. Entretanto, tal evolução não ocorreu sem o aparecimento de traços verdadeiramente brasileiros, até a invasão norte-americana, o que fortemente influenciou, revertendo a tendência, o que se deu inicialmente pela entrada de firmas de auditoria no país.

A influência de tais firmas, obviamente, era e é grande. Se considerarmos que quase todas as subsidiárias de multinacionais são por elas auditadas, veremos que a influência sobre os procedimentos adotados, por meio da

imitação das grandes companhias, foi acentuada e deve ter influenciado os legisladores (IUDÍCIBUS, 1997, p. 37).

Para Lopes de Sá (2008, p. 95), algumas das escolas que se desenvolveram “no velho continente (Neocontismo, Personalismo, Patrimonialismo, Aziendalismo, principalmente), mas com rara qualidade de argumentos lógicos, criaram inclusive mesclas culturais no Brasil”.

Dentre as diversas escolas de Contabilidade surgidas ao longo da evolução dessa ciência, aquela que com mais intensidade influenciou a Contabilidade no Brasil foi a Patrimonialista, tanto que hoje é reconhecida por legislação e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, por considerar a Contabilidade como uma ciência do patrimônio, conforme afirma Lopes de Sá (1997, p. 62).

Para Schmidt (2000, p. 205 – 206), o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil sempre esteve atrelado à legislação. Inicialmente, não havia padrões de normas e procedimentos para a Contabilidade, permitindo desta forma, do experimento a tendências doutrinárias, o que começou a mudar através do Código Comercial, quando do surgimento da obrigatoriedade de escrituração e a elaboração de demonstrações contábeis anuais, por volta de 1850.

Segundo Schmidt (2000, p. 209), “a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influência doutrinária das escolas italianas” marcaram o desenvolvimento dessa ciência no cenário nacional.

Entre as influências da legislação na Contabilidade brasileira, pode-se destacar a Lei nº 6.404/76. Anterior, vigia, conforme Schmidt (2000, p. 207), o Decreto-Lei nº 2.627, de 1940, que instituiu a primeira Lei das Sociedades por Ações brasileira, tendo nesta fundamentação às atividades contábeis, no ensino e na prática, por meio da determinação de procedimentos basilares.

Com esta, a nova Lei das Sociedades por Ações, segundo Schmidt (2000, p. 213), marca-se uma nova fase no desenvolvimento contábil no Brasil. Para ele, com a nova lei, procurou-se “criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, imprescindível à sobrevivência da empresa privada na fase atual da economia brasileira”.

Embora a influência da legislação ainda se fizesse presente, Schmidt (2000, p. 210) considera haver mudanças tendentes na Contabilidade nacional

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

A saber, o trabalho de Ludícibus intitula-se “Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis”; o enfoque mudado pela Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (FEA-USP) se deu pela edição do livro “Contabilidade Introdutória” por professores do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da referida faculdade, conforme Schmidt (2000, p. 209).

Outro exemplo da influência da escola norte-americana, para Schmidt (2000, p. 214) foi a sanção da Lei nº 6.385/1976, “com o objetivo de disciplinar e fiscalizar as atividades do mercado de valores mobiliários”. Esta lei instituiu ainda a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), nos mesmos moldes da *Securities and Exchange Commission* (SEC) do mercado norte-americano.

Assim sendo, para Ludícibus (1997, p. 38) “o fato é que muitas normas de avaliação contábil e de padronização de demonstrativos contábeis estão concordes com a tendência norte-americana”.

Sob influência patrimonialista e recentemente norte-americana também, a Contabilidade brasileira é reconhecida a nível mundial, segundo Schmidt (2000, p. 208) pelo seu tratamento “em períodos de inflação alta. A chamada escola de correção monetária”.

Este progresso da Contabilidade nacional também é considerado por Ludícibus (1997, p. 38), no que tange, “a escola de correção monetária [...] é uma contribuição das mais notáveis à constituição de uma verdadeira e genuína escola brasileira de Contabilidade, ainda hoje em pleno desenvolvimento”.

“Embora não exista uma escola de pensamento contábil brasileira, pode-se afirmar que a escola de correção monetária nacional contribuiu sobremaneira para o desenvolvimento da Contabilidade mundial” (SCHMIDT, 2000, p. 218).

Recentemente, segundo Yamamoto *et al.* (2011, p. 2), a Contabilidade brasileira

vem passando por um processo intenso de mudanças, com adoção gradativa das normas internacionais de contabilidade, as quais sofreram mudanças significativas e ainda continuam sendo alvo de novas alterações. A convergência, contudo, passa por desafios técnicos para a implementação das normas e por mudanças de filosofia, de postura e pensamento, envolvendo aspectos legais, culturais, organizacionais e educacionais.

Salienta ainda Yamamoto *et al.* (2011, p. 2), o compromisso do IASB (*International Accounting Standards Board*) no desenvolvimento de “um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade a serem usadas na preparação de demonstrações financeiras nos mercados de capitais globais”. A repercussão dessa tendência tomou vulto em território nacional principalmente com a instituição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 que provocaram “mudanças significativas nas normas contábeis brasileiras rumo à adoção das IFRS [iniciadas] em 2010 para empresas abertas e instituições financeiras brasileiras, incluindo seguradoras”.

A adoção de normas internacionais propicia um processo de reflexão crítica sobre o conjunto de demonstrações em relação ao objetivo da contabilidade de gerar informações para a tomada de decisões pelos diversos usuários, os quais acreditam que a harmonização internacional das normas contábeis é prioridade, urgente e inquestionável (YAMAMOTO *et al.*, 2011, p. 3).

2.5 CONCEITUANDO A CONTABILIDADE

Entre mestres e escritores, conforme Lopes de Sá (2008, p. 45), há discordâncias entre definições para a Contabilidade. Entre as diferentes considerações, “alguns apresentam a Contabilidade sob o ângulo empírico, observando o conhecimento apenas da tecnologia, da escrituração, mas outros entenderam o valor científico”, o que para outros, ainda, ambas as características mesclam-se em outra definição.

A natureza científica desta é considerada por Lopes de Sá (2008, p. 46), ao conceituar a Contabilidade como “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 774, de 16 de

dezembro de 1994, julga que

a Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Essa conceituação complementa a definição da ciência contábil ao expor sua natureza social. Esta característica se deve ao fato de que essa tem por seu objeto o patrimônio das entidades, o qual é afetado pelas ações do homem, provocando aumento ou diminuição do mesmo. Logo, não se pode julgar a Contabilidade como disciplina que pertença ao rol das ciências exatas.

Outra definição, de acordo com o dicionário Mini Aurélio Eletrônico, versão 5.12, Contabilidade é a “ciência que sistematiza e interpreta registros de transações financeiras de empresas e de outras organizações”.

Para Ludícibus *et al.* (2003), a Contabilidade

do ponto de vista do usuário, sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física, de produtividade especial com relação à entidade objeto de contabilização. [...] Em uma visão macro, ciência que registra e avalia como e quão bem a entidade utilizou os recursos a ela confiados.

Na obra de Montoto (2011, p. 35), ressalta-se um diferente conceito para Contabilidade conferido pelo autor, classificando como “uma ciência social que estuda o Patrimônio de uma entidade econômico-administrativa, pessoa física ou jurídica”. Para o êxito na esfera de situações de caráter econômico-administrativo, as ações demandam planejamento, execução e controle. Por conseguinte, tem-se características que abrangem a “Economia no planejamento das metas da empresa, a Administração da execução de suas estratégias e ações e a Contabilidade no controle do resultado dessas ações” conforme fundamenta-se o autor pelo trabalho de Ludícibus.

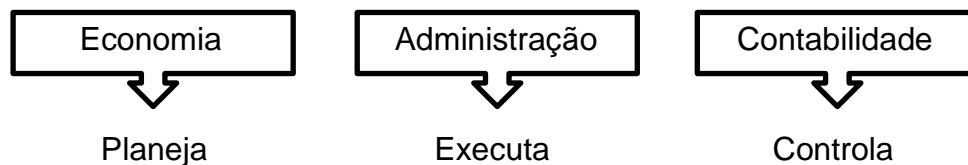


Figura 1 – Esferas de abrangência do contexto econômico-administrativo
Fonte: Montoto (2011, p. 35).

É, portanto, Contabilidade, pelas palavras de Montoto (2011, p. 38).

uma ciência que estuda e pratica suas funções a partir dos fatos contábeis produzidos pela entidade em determinado período. Assim, registra os fatos contábeis nos livros, controla a entidade a partir das Demonstrações Financeiras e orienta os gestores a partir da Análise das Demonstrações Financeiras e da Auditoria em toda a produção de fatos contábeis na entidade.

2.6 OBJETO DA CONTABILIDADE

A fim de que se possa caracterizar seu objeto, faz-se necessário o entendimento do que seria o objeto da Contabilidade. Dessa forma, buscou-se uma definição para tal problema, adotando-se, portanto, o entendimento de Ludícibus *et al.* (2003), que consideram como seu objeto os assuntos, os temas que servem de estudo para a ciência.

A partir das definições exploradas acima, pode-se extrair o objeto de estudo da Contabilidade, transcrevendo trecho da Resolução 774/94 do CFC “a Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades [...]”.

Tratando do patrimônio como objeto da Contabilidade, tal resolução considera que

o objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos

pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

Também este é considerado por Montoto (2011, p. 40) “na Contabilidade, o objeto é o patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens de direitos e obrigações com terceiros”, sejam eles pertencentes à pessoa física ou jurídica, sociedade ou instituição da qualquer natureza, independente de seu fim.

Para Montoto (2011, p. 40), o objeto da Contabilidade, ou seja, o patrimônio sofre modificações não só em virtude da ação humana, como também de forma natural, por exemplo, o desgaste de bens, o que precisa ser registrado a fim de assimilar tais mutações, para que se possam realizar estudos de foco qualitativo e quantitativo. Assim sendo, deve a Contabilidade registrar, classificar e sintetizar fatos contábeis a fim de demonstrar informações que permitam a mensuração do patrimônio e a determinação do resultado em dado período.

De modo semelhante, Ludícibus *et al.* (2003), também considera como objeto da Contabilidade o patrimônio, o que lhe cabe evidenciar as variações de aspecto qualitativo e quantitativo do mesmo.

A definição do problema proposto neste subcapítulo também é abordada por Greco *et al.* (2006, p. 2), o qual considera que “o objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio, que ela estuda e controla, registrando as alterações ocorridas”.

2.7 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

Montoto (2011, p. 41 – 42) pondera ser objetivo final da Contabilidade o fornecimento de “informações aos seus usuários para a tomada de decisões nos processos de controle e planejamento da entidade”, provenientes de mutações patrimoniais.

Para tanto, a partir do item 9 da Resolução CFC nº 1121/08, conforme transcrito abaixo, pode-se estabelecer diferenciações entre os diversos usuários da Contabilidade bem como suas necessidades de informações:

- (a) Investidores: os provedores de capital de risco e seus analistas, que se preocupam com o risco inerente ao investimento e o retorno que ele

produz. Eles necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de pagar dividendos.

- (b) **Empregados:** os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores. Também se interessam por informações que lhes permitam avaliar a capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e suas oportunidades de emprego.
- (c) **Credores por empréstimos:** estes estão interessados em informações que lhe permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.
- (d) **Fornecedores e outros credores comerciais:** os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos. Os credores comerciais provavelmente estarão interessados em uma entidade por um período menos que os credores por empréstimos, a não ser que dependam da continuidade, como um cliente importante.
- (e) **Clientes:** os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo prazo com ela ou dela dependem, como um fornecedor importante.
- (f) **Governo e suas agências:** os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações, a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.
- (g) **Público:** as entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

Ludícibus (1997, p. 20) considera que “a função da Contabilidade (objetivo) permanece praticamente inalterada através dos tempos, ou seja, quanto a prover informação útil para a tomada de decisões econômicas”, e, assim como exposto por Montoto, pondera a existência de variados usuários da informação contábil, bem como necessidades distintas de informações a cada tipo de usuário. Dessa forma, a fim de auxiliar na visualização e no entendimento das informações para cada grupo de usuários, reproduz-se a tabela elaborada por Ludícibus:

Usuário da Informação Contábil	Meta que Desejaria Maximizar ou Tipo de Informação mais Importante
Acionista minoritário	fluxo regular de dividendos.
Acionista majoritário ou com grande participação	fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação.
Acionista preferencial	fluxo de dividendos mínimos ou fixos.
Emprestadores em geral	geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais ou juros, com segurança.
Entidades governamentais	valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empregados em geral, como assalariados	fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
Média e alta administração	retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

Figura 2 – Usuários da informação contábil e o tipo de informação que necessita
Fonte: Ludícibus (1997, p. 21).

Assim como o empregado busca saber sobre a situação econômica da empresa a fim de que tenha garantido o pagamento de seus proventos, os acionistas visam ao retorno de seus investimentos mediante pagamento de dividendos. A administração necessita de informações de liquidez e do grau de endividamento da empresa para que possa adotar políticas administrativas saudáveis, enquanto o fisco visa dados que comprovem a tributação para determinar suas arrecadações tributárias. Assim, “o modelo decisório é influenciado pela informação disponível ou que, historicamente, tem sido utilizada pelos usuários”

(IUDÍCIBUS, 1997, p. 22).

Complementando nesse sentido, Yamamoto *et al.* (2011, p. 4), consideram que “em função dos usuários possuírem interesses e competências distintos, as demonstrações contábeis precisam ser preparadas para atendimento às necessidades comuns da maioria deles”, sendo assim necessários padrões na evidenciação das informações contábeis.

Propor informações contábeis é de fundamental importância para a tomada de decisões por parte do usuário, o que, para tanto, requer a plena escrituração de fatos administrativos com vulto de caráter significativo. Entretanto, para Iudícibus (1997, p. 22), “nem sempre é possível ou desejável obter toda a informação relevante para cada tipo de usuário, em virtude de problemas de mensuração da Contabilidade e das próprias restrições do usuário”.

Dessa maneira, conclui Iudícibus (1997, p.23) que “o objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”, o que atualmente envolve aspectos produtivos e sociais.

Para Greco *et al.* (2006, p. 2), “são fins da Contabilidade: assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas”, permitindo as informações, uma avaliação nítida da situação patrimonial, econômica e financeira, pelos seus usuários.

Iudícibus *et al.* (2003) consideram:

O principal objetivo da Contabilidade é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elemento necessário, mas não suficiente. Sob o ponto de vista do usuário externo, quanto mais a utilização das demonstrações contábeis se referir à exploração de tendências futuras, mais tenderá a diminuir o grau de segurança das estimativas envolvidas. Quanto mais a análise se detiver na constatação do passado e do presente, mais crescerá e avolumará a importância da demonstração contábil. Os objetivos da contabilidade devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para o seu processo decisório.

Também Hendriksen e Van Breda (1999, p. 89) fazem considerações quanto ao objetivo da Contabilidade, julgando como principal “a divulgação de informações financeiras” a fim de apoiar quaisquer que sejam os indivíduos na tomada de

decisão.

2.8 FUNÇÕES DA CONTABILIDADE

Greco *et al.* (2006, p. 1) consideram quanto a função da Contabilidade:

ela registra, estuda, e interpreta (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica. Essa situação patrimonial é apresentada ao usuário (pessoa que tem interesse em avaliar a situação da entidade) por meio das demonstrações contábeis tradicionais e de relatórios de execução, específicos para determinadas finalidades.

Ludícibus (1998, p. 24) referencia à obra de Robert N. Anthony, *Management Accounting*, considerando serem duas as finalidades básicas da Contabilidade: o controle e o planejamento.

Nessa mesma obra, Ludícibus conceitua o controle como sendo um “processo pelo qual a alta administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo em conformidade com os planos e políticas traçados pelos donos de capital e pela própria alta administração”.

Na obra analisada por Ludícibus (1998, p. 24 – 25), a informação contábil é útil como meio de comunicação, quando por meio de relatórios é possível a verificação por parte da organização, quanto ao cumprimento de planos e políticas administrativas, proporcionando, quando necessário, a criação de medidas para que se redirecione o foco administrativo. A informação pode ser utilizada também como meio de motivação, no momento em que a administração necessita de conhecimento quanto à execução dos trabalhos por seus colaboradores, o que requer valorização do pessoal, conseqüentemente, motivando a organização para que sejam executadas as propostas da administração. A informação é considerada ainda como um meio de verificação: embora o desempenho humano não possa ser mensurado apenas por registros contábeis, esses fornecem informações para avaliações dos serviços executados por empregados, o que pode lhes acarretar reconhecimento retribuído por aumentos salariais ou promoções, por exemplo, ou, quando necessário, adoção de medidas corretivas.

Outra finalidade atribuída por Ludícibus (1998, p. 25), é a do planejamento, ou

seja, a verificação de qual das alternativas de ação será a melhor para o futuro da entidade, o que pode ser estabelecido como o embasamento de relatórios contábeis para o planejamento empresarial.

Para Montoto (2011, p. 41), as funções da Contabilidade são basicamente econômicas e administrativas, as quais podem ser representadas “por meio de seus dois principais relatórios contábeis, o Balanço Patrimonial (BP) e o Demonstrativo do Resultado (DRE)” sintetizando tais funções. A função administrativa no que tange ao controle do patrimônio remete-se ao BP, enquanto a econômica refere-se a apuração do resultado ponderando aspectos do DRE.

Para tanto, a Contabilidade utiliza-se de algumas técnicas, quais sejam: escrituração, demonstrações contábeis, auditoria, e análise das demonstrações financeiras. Para Montoto (2011, p. 42) as técnicas contábeis são procedimentos práticos utilizados para a coleta e registro de dados em livros contábeis, assim como a elaboração de relatórios e suas análises e verificações.

3 CONTEXTUALIZAÇÃO DA REALIDADE DOS PROFESSORES

Abaixo, são elencadas informações pertinentes aos docentes do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, campus sede, bem como do referido curso de graduação. Salienta-se que os dados podem ser encontrados no próprio site da instituição, www.ucs.br, de onde as mesmas foram extraídas.

O Curso de Ciências Contábeis é oferecido pela Universidade de Caxias do Sul e

tem como compromisso primeiro contribuir com a sociedade regional no sentido de formar profissionais competentes para, no âmbito das organizações contábeis, empresas públicas e privadas, organizações não empresariais ou onde vierem a exercer a função de Contador, desenvolvendo ações compatíveis com a evolução da contabilidade como instrumento de apoio à alta administração na tomada de decisão, tendo uma visão geral da gestão da organização e conhecimento sobre sistemas de informações, aplicando os princípios e normas contábeis e desenvolvendo ações que estejam, ao mesmo tempo, sintonizadas com as transformações do mundo contemporâneo e voltadas à evolução da contabilidade e, com isso, contribuir para o desenvolvimento das organizações e promover o bem-estar social (<http://www.ucs.br/portais/curso122/apresentacao/>, acesso em 06 out. 2011).

Desse modo, o curso tem por objeto de estudo o

registro dos atos e fatos administrativos, demonstrativos da situação patrimonial e financeira das organizações; administração em informações gerenciais; mensuração econômico-financeira, elaboração de diagnósticos e proposições de alternativas para a tomada de decisões (<http://www.ucs.br/portais/curso122/apresentacao/>, acesso em 06 out. 2011).

Assim, conforme Projeto do Curso, ano de 2009, no que trata do perfil profissional do egresso, através de atividades de ensino, prevê o desenvolvimento no aluno, de “competências e habilidades que viabilizem aos agentes econômicos o pleno cumprimento de sua responsabilidade de prestar contas da gestão perante a sociedade (*accountability*)”, a fim de subsidiar gestores por meio de informações contábeis, auxiliando na tomada de decisões.

Ao término, o bacharel está apto para o exercício de suas funções em “empresas públicas e privadas; industriais, comerciais, prestadoras de serviços, financeiras, bem como atuar como profissional liberal”, conforme expõe o referido

projeto de curso, no planejamento, coordenação e controle do

fluxo de valores da empresa, permitindo uma visão precisa do patrimônio. Registra a movimentação financeira das organizações (com e sem fins lucrativos) orientando e subsidiando o planejamento tributário, elaborando planos de gestão e investimentos. Atua também nas áreas de controladoria, perícia, auditoria e consultoria.

Dessa forma, prevê tal projeto de curso, a orientação para a formação profissional de caráter humano ao passo que permite atuar “com o equilíbrio e o discernimento que o trabalho com pessoas requer, atuando com retidão, liderança, disciplina e respeito”, embasado em princípios éticos, para o bem-estar individual e coletivo, além de promover capacitação plena no exercício de suas funções, com características, além de técnicas, crítico-conceituais.

Recentemente, o curso teve seu plano curricular reformulado, apresentado no anexo A, a fim de que o aluno egresso desenvolva habilidades e competências previstas ao profissional apto às realidades sociais, econômicas, políticas e culturais, que remetam a aplicabilidade de legislação pertinente, bem como aptidões práticas de sua profissão, a fim de compreender a organização de forma plena, diagnosticando e analisando problemas, a fim de empreender medidas que resultem em soluções eficazes, elaborando relatórios e pareceres, fazendo uso de terminologias e legislação pertinentes, como domínio de funções contábeis e seu exercício de forma responsável e ética.

Dentre esses professores, apresentam-se profissionais com titulações como doutores, mestres e especialistas, caracterizando o quão intelecto são os mesmos, o que demonstra o apreço pelo ensino aos discentes a partir de profissionais extremamente qualificados. Suas titulações são em maioria, voltadas às ciências sociais como Administração, Economia e na própria Ciência Contábil, além de ramos do Direito e Engenharias.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS E CONFRONTO COM O REFERENCIAL ADOTADO

No decorrer deste capítulo serão descritos e analisados os procedimentos empregados na coleta dos dados, resgatando considerações iniciais que se remetem às correntes de Contabilidade apresentadas a fim de propor considerações sobre a influência das escolas de pensamento contábil no corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Para tanto, este será dividido nas seguintes seções:

4.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a elaboração dos questionários, buscou-se explorar entendimentos distintos considerados pelas diferentes escolas de Contabilidade, o que torna possível a verificação de diferentes tendências de pensamento. Para que se possam evidenciar estas tendências, elaboraram-se questionamentos nesse sentido, os quais foram apresentados diretamente aos docentes.

O modelo de questionário encaminhado aos professores é apresentado ao final deste trabalho, no anexo B.

Para a elaboração deste, considerou-se também aspectos de estudos anteriores similares ao que aqui se propõe fazer, como o estruturado por Oliveira *et al.* com objetivo de

[...] analisar tendências de pensamento econômico de dois dos principais cursos de Ciências Econômicas da cidade de Porto Alegre (Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC-RS e Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS), com base na posição de seus professores a respeito dos grandes temas da economia brasileira, procurando revelar as tendências de pensamento econômico de seus respectivos cursos e, também, verificar se ainda existem economistas que se enquadram perfeitamente dentro do escopo de ideias de uma escola de pensamento apenas (2006, p. 47).

As conclusões de tal estudo, segundo Oliveira *et al.* (2006, p. 50-53), de caráter exploratório, survey por amostragem não probabilística, documental e estudo de caso qualitativo, foram constatadas por meio de questionários encaminhados aos

docentes por meio eletrônico (e-mail), situando correntes de pensamento econômico. Quanto ao questionário, optou-se propor perguntas fechadas limitando opções ao respondente.

Obtidos os dados por meio de questionários, Oliveira *et al.* (2006, p. 53-63), utilizaram-se da elaboração e análise de tabela e de quadro a partir das informações obtidas para levantar conclusões sobre o tema proposto. Os questionamentos apresentaram índices de respostas às indagações satisfatórios em ambas as universidades, sendo respondidas todas as questões. Não havendo identificação dos respondentes, consideram-se confiáveis as respostas por não haver razões que levem a distorcer suas respostas em pesquisas deste tipo. Constatou-se, portanto, haver tendências a pensadores clássicos e neoclássicos. Tais resultados, podem ainda constatar novo delineamento quanto ao “exercício da ideologia frente aos grandes temas da economia brasileira” (OLIVEIRA, *et al.* 2006, p. 63), além de propiciar, futuramente, extensões ao trabalho.

De maneira similar, podem-se fazer constatações neste sentido como aqui se pretende fazer. No que tange ao corpo docente, conforme exposto no capítulo 1, em subcapítulo que reporta-se à metodologia, os questionários foram direcionados aos docentes que ministram disciplinas específicas do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, campus sede nesta cidade, ou seja, foram entregues um total de 25 questionários.

Para análises, entretanto, dispôs-se do número de questionários retornados ao pesquisador, para tanto, considera-se uma amostra de 17 docentes, que representam 68% dos mesmos.

Entre esses, pode-se estratificar os docentes entre doutores, mestres e especialistas. Aqueles que possuem mestrado representam 52,94% da amostra, ou seja, um total de 9 docentes, representando, os doutores, 11,77% num total de 2, enquanto os que possuem especialização são 6, que correspondem a 35,29% dos profissionais analisados.

Reportando-se aos dados coletados mediante tais questionários, consideram-se satisfatórias as respostas apresentadas aos questionamentos, essas foram concisas com as questões, além de respondidas em sua totalidade.

Recebidos os questionários aplicados aos docentes, coleta-se, portanto, dados para a análise e discussão dos resultados, mediante confronto com o referencial teórico abordado bem como a testagem das hipóteses propostas

inicialmente.

4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados obtidos através do questionário serão apresentados e analisados na ordem das questões conforme disposição destas no questionário de coleta de dados.

Na questão 1, os respondentes foram indagados sobre seu entendimento de Contabilidade, sendo necessário atribuir um conceito próprio a esta ciência.

Confere-se na maioria das respostas, em 76,47% dos casos, ou seja, para 13 respondentes há entendimento de a Contabilidade ser uma ciência, social aplicada, destinada ao estudo e controle do patrimônio das entidades em geral, bem como sua evolução. Para tanto, registra e interpreta os fatos ocorridos na entidade a partir de conhecimentos sistematizados, princípios e normas. Outros não fazem referência ao patrimônio em suas concepções, considerando, no entanto, sua característica científico-social, julgando os fatos administrativos praticados pelos gestores, utilizando-se de suas técnicas para a coleta, registro e evidenciação dos mesmos.

Outra característica, divergente, é a consideração por um dos respondentes com ferramenta de gestão com prioridade de maximizar o patrimônio, seja físico ou jurídico, mediante conhecimento do resultado, bem como de fatos passados e atuais para projeções futuras.

No questionamento 2, explorou-se abrangências da Ciência Contábil buscando considerações pertinentes ao objeto da Contabilidade, bem como seus objetivos e finalidades.

A esse, em 100% das situações analisadas, os respondentes consideram o patrimônio das entidades como o objeto do estudo contábil. Entretanto, presente em um questionário, como perspectiva contrária, julga-se a convergência do objeto de estudo, que outrora era tido o patrimônio, focado agora um estudo maior na informação proporcionada pelo registro das mutações patrimoniais.

Quanto aos objetivos e finalidades da Contabilidade, houve omissão de um questionário apenas, que não considerou esta abrangência na resposta auferida. Dessa forma, 50% dos docentes demonstraram preocupação quanto a técnicas contábeis, como o registro, o controle e a demonstração dos fatos ocorridos com o

patrimônio provocados pela gestão do mesmo a fim de que, como para os demais respondentes, possam ser apresentadas informações fidedignas à realidade econômico-financeira da entidade, para o auxílio a diversos usuários, sejam internos ou externos, na tomada de decisões.

Diferentemente, verificou-se em análise de dois questionários a despreocupação quanto à capacidade de, através da Contabilidade, apresentar informações pertinentes para traçar planos de ação que demonstrem as decisões tomadas pelos seus usuários. Restringiu-se apenas ao registro, controle e demonstração das mutações patrimoniais, ou ainda, deteve-se ao planejamento e controle para a busca do objetivo maior, para este, o aumento patrimonial.

Com a questão 3, questiona-se quanto à utilidade atribuída à Contabilidade, buscando explorar com as respostas, no sentido de verificar a relevância que esta apresenta para o docente, sendo um fim ou um dispositivo auxiliador.

A consideração de a Contabilidade não ser em si uma finalidade, ou seja, como um instrumento que serve a outros enfoques foi defendido por 14 dos 17 docentes respondentes. Esses se remetem àquilo que consideram alguns sua finalidade, ou seja, tem a Contabilidade como instrumento que proporciona fundamentação aos interessados, para uma tomada de decisão favorável na busca de resultados positivos, servindo de um modo geral como ferramenta de grande vulto para a gestão e o controle dos atuais organismos econômicos, podendo traçar dessa forma, planos de ação para atingir um determinado objetivo. Por esta característica, há quem julgue a Contabilidade como a melhor ferramenta de gestão de que se dispõe, para outros, um instrumento impulsionador de desenvolvimento econômico de uma nação.

Outros, no entanto, compartilham percepções divergentes. Em menor frequência, característica comum a 3 respondentes, verifica-se a grande importância dada à Contabilidade em seus aspectos técnicos de escrituração a fim de um mecanismo de controle das riquezas, preocupando-se com a evidenciação da formação patrimonial bem como no registrando de suas mutações.

Com a questão 4, pretende-se verificar a relação da Contabilidade com outras ciências, e de que forma se dá essa afinidade.

Para esta, os respondentes foram unânimes ao responder afirmativamente a existência de vínculo entre a Contabilidade e outras ciências, entre as quais se evidenciam a Administração, a Economia e o Direito, principalmente, além da

História, da Matemática, entre outras. Esta interligação é, sobretudo, direta no cotidiano das pessoas, seja nos dados de que se utiliza, advindos de outras áreas de estudo, para com suas tarefas, em menção, digam-se da História e da Matemática, como também as informações que proporciona para a tomada de decisões de caráter econômico-administrativo, que envolvam, por exemplo, relações jurídico-tributárias, o que, conforme exposto por docente, pode sobrepor-se a essência à forma.

Na questão 5 explora-se a relevância atribuída ao registro dos fatos contábeis através da escrituração contábil.

Para este questionamento, 41,18% dos respondentes, ou seja, 7 docentes julgaram fundamental ou importante o registro dos fatos contábeis. Dentre este extrato, 6 professores julgam ser esse essencial para a existência da Contabilidade, o que de uma forma ou outra, dá-lhe forma e consistência. Ao que difere, o restante pondera sobre a perda de tal importância atribuída à escrituração, ou seja, não somente por meio de registros contábeis possuir-se-á elementos favoráveis ao sucesso administrativo.

Outra fração da amostra inicial, em mesmo número da anterior, 7 respondentes, julgam ser por meio destes, possível o controle patrimonial das entidades em virtude do registro das alterações patrimoniais das entidades, o que de forma ampla, permite o registrar a vida da empresa, proporcionando evidenciações históricas úteis quando delas forem necessárias.

Em resposta, outros 2 professores vão além desse ponto. Para eles, a escrituração contábil proporciona medidas fundamentadas em dados anteriores, para que se alcancem objetivos traçados, bem como corrigir desvios de projeções esboçadas outrora.

No questionamento 6, os docentes foram instigados a expor seus pontos de vista concernente às contas contábeis, bem como a possível utilização das mesmas como técnicas de controle.

As contas foram consideradas importantes, fundamentais ou excelentes instrumentos de controle por 7 docentes, o que representa 41,18% dos mesmos. Assim, julgam poucas variações, as contas como instrumento de controle a fim de se possa estruturar informações, para o entendimento até mesmo por leigos ao processo, que permitam acompanhar os diversos impactos sobre o patrimônio, verificando as mutações que afetam o mesmo.

Comum aos demais, percebe-se a representatividade do patrimônio, seja sob aspectos qualitativos ou quantitativos, pelo registro agrupado de fatos contábeis da mesma espécie em um período determinado, como instrumento para controles eficazes e representativos da realidade empresarial, permitindo uma melhor gestão por parte da direção das organizações por meio do fornecimento de informações concisas que atendam a seus usuários de forma geral.

De forma divergente ainda, houve menção por parte de 1 docente, de que as contas servem simplesmente para a organização da tarefa contábil, de forma a agrupar características comuns a fim de propiciar análises e a gestão.

Com a questão 7, busca-se conhecer a relevância atribuída pelo docente à história do pensamento contábil e dessa forma, sua abordagem no ensino.

Nesse questionamento, foi desconsiderado o questionário respondido por 1 docente. A resposta dada para tal fugiu completamente ao pretendido na elaboração da questão.

Para a grande maioria dos docentes, 81,25% dos mesmos consideram relevante o conhecimento de contexto histórico da Contabilidade. Para esses 13 professores, a assimilação deste conhecimento permite um melhor entendimento dessa ciência, o que se faz útil nas mudanças atuais pelas quais aquela transita atualmente. Esse proporciona ainda compreensão de procedimentos que hoje são adotados no meio contábil, bem como entendimento de diversos estágios ao longo de sua evolução, bem como suas contribuições. Neste sentido, julga 1 respondente, necessário identificar e compreender as diferentes correntes de pensamento contábil surgidas, afinal, considera ele, a atual Contabilidade ser a união de várias destas correntes.

Desses, é comum a 2 docentes a percepção de que deter este conhecimento é um diferencial para os profissionais contábeis, considerando eles que um contador detenha conhecimentos necessários para debitar e creditar. Em mesma frequência, 2 respondentes julgam ser este, o estudo da história da Contabilidade, um quesito o qual não se atribui preocupação que os mesmos consideram ser fundamental para a formação profissional do discente.

De maneira imparcial, 2 docentes apenas compreendem a evidenciação e distinção entre as escolas de Contabilidade, o que também é ressaltado por um deles o surgimento do método das partidas dobradas.

Em sentido contrário às respostas apresentadas pelos demais docentes,

houve a verificação na resposta atribuída por 1 professor, o que para o mesmo, embora deva ser abordado para compreensões do contexto com o qual se está envolvido, é apenas um complemento para estudos, não sendo necessário expandir tal conhecimento.

Na questão 8, os respondentes são questionados quanto a suas considerações bem como exposições didáticas no que se refere aos usuários da informação contábil.

A esse questionamento, houve a clara separação de três aspectos quanto aos usuários da informação contábil. Para um percentual de 47,06% dos docentes que representa uma subdivisão ideológica comum a 8 docentes, esses atribuem grande importância ao objetivo explorado na questão. Para esse grupo, os usuários das informações contábeis são a principal razão para a qual existe a Contabilidade, o que o caracteriza como foco dessa, devendo ela, portanto, atender as necessidades daqueles, proporcionando condições para melhor decidir sobre seus interesses nas diferentes necessidades, de forma similar a uma ferramenta, conforme exposto por 1 dos respondentes.

Em menor proporção, outros 6 professores demonstram preocupação com a segregação entre os diversos tipos de usuários da informação, o que também é compartilhado por docente do grupo analisado acima. Mediante identificação destes e conhecendo suas necessidades específicas, é possível pela Contabilidade gerar informações adequadas e compreensíveis a cada necessidade por parte do usuário.

Para outros 3 docentes que representam 17,65% da amostra, é comum o ponto de vista de que o usuário deve ser ciente da importância das informações contábeis, bem como deve estar preparado para desfrutar ao máximo as informações que lhes são fornecidas. Estas devem ser de qualidade a fim de que possa, o usuário, considerando também informações econômicas externas, identificar e interpretar fatores que lhe permitam controlar, planejar, por exemplo.

Finalizando a coleta dos dados, com o questionamento número 9, os respondentes variaram suas respostas quando questionados sobre a posse do patrimônio a, ou seja, se o mesmo pertence à entidade ou aos sócios.

Para a grande maioria dos docentes, 11 deles, o patrimônio pertence às entidades. Tomando como base o Princípio da Entidade, o qual confere distinção entre o patrimônio próprio da entidade para com o de seus sócios, e também considerando a legislação societária, demonstrando como modelo o próprio contrato

social ou estatuto, 4 docentes convergem para com os demais ao ponto de que a figura da pessoa jurídica mantém o patrimônio e é essa que pertence aos sócios, o que representa dessa forma um crédito auferido a estes, em participação no capital da empresa.

Divergentes são, portanto, os outros 6 docentes. Para eles, é aos sócios que o patrimônio pertence. Nesse enfoque, os sócios proporcionam a atividade empresarial, assim sendo, a entidade é apenas representante dos reais proprietários, cabendo a ela a obrigação de zelar pelo patrimônio dos sócios.

4.3 CONFRONTO DOS RESULTADOS COM O REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo desta seção é comparar os resultados apresentados na seção 4.2 com o referencial teórico desenvolvido ao longo do capítulo 2.

Conforme apresentado anteriormente, toda a ação humana está baseada em ideias. Essas exercem grande influência sobre o homem, em suas ações e pensamentos, de breve ou longo período de coerção, traduzindo-se para em um plano real pela vontade, que se manifesta em atos de conduta, determinando a natureza do homem.

Evidenciaram-se autores que abordam essas considerações, como Mendonça (2001). Para ele, o contato com distintas ideias ocorre imperceptivelmente, bem como seu poder não é nítido às pessoas, entretanto, requer controle sobre as mesmas. Considera ele que o homem não age sem o uso da razão, assim sendo, dispõe o homem de poderosa energia dinâmica, as ideias, que influem em sentimentos, vontades e ações. Assim sendo, para o autor, vive o homem de acordo com aquilo que pensa, ou pensa de acordo com aquilo que vive, acarretando dessa maneira, divisões na face mundial.

A pluralidade de paradigmas, para Kuhn (2007) ocorre em virtude da reorientação da comunidade científica, o que direciona suas realizações a um foco em novos rumos.

Para o autor, esses paradigmas nada mais são que revoluções científicas reconhecidas universalmente, que fornecem problemas e soluções aos praticantes de uma ciência por um período de tempo. Quando ocorrem mudanças desses, há redefinições da ciência em questão, o que na maioria das vezes é irreversível,

substituindo medições antigas que se tornaram irrelevantes por outras novas.

Nesse sentido, tais considerações quanto à representatividade das ideias e sua influência sobre o homem, bem como as diferenças de paradigmas considerados, fundamentam a constatação de diferentes respostas conforme exposto anteriormente, o que propõe confronto dos dados levantados.

Apresentam-se a seguir tais confrontos a fim de que se possam verificar as influências das escolas de pensamento contábil no corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul – RS, campus sede.

Assim sendo, as conferências para as questões 1 e 2, considerando as incidências de maior frequência, verifica-se tendência de pensamento comum às predições da Escola Patrimonialista de Contabilidade, o que se confirma a partir de exposições apresentadas pelos autores acima. Schmidt (2000) apresenta a Contabilidade, sob ponto de vista da referida doutrina, como uma ciência vinculada à esfera patrimonial. Para tanto, serve-se ela de leis e princípios próprios para o estudo e interpretação dos fenômenos desse contexto, operacionalizando por meio de documentos, registros e livros que possibilitam seu fim.

As considerações quanto ao objeto de estudo da Contabilidade também convergem em grande maioria ao pensamento da Escola Patrimonialista ao apontar, para tanto, o patrimônio das entidades como objeto de estudos contábeis. Fundamentando esta constatação, Lopes de Sá (2008) reconhece aquele como objeto de estudos da Contabilidade, enquanto Schmidt (2000) o considera como objeto próprio de estudos.

Quanto à finalidade e objetivo da Contabilidade, considerando exposições de Schmidt (2000), pode-se justificar a avaliação de critério patrimonialista aqui sugerido a partir de sua teoria que expõe o envolvimento da Contabilidade naquilo que ao patrimônio se remete, ocasionado pela sua gestão, o que também é considerado por este autor, elemento característico da Escola Neocontista. Esse grupo apresenta ainda influências da Escola Norte-americana em suas concepções, assim como outros docentes que demonstram grande importância com a qualificação das informações contábeis, necessitando que estas sejam úteis para o processo de tomada de decisões.

Divergentes a essa tendência, as constatações a ambos os questionamentos, caracterizam aspectos da Moderna Escola Italiana de Contabilidade. Schmidt (2000) considera o resultado o principal fenômeno econômico de uma entidade, o que a

partir de conhecimento de fatos passados e presentes, pode-se projetar ocorrências futuras. Característico ainda à Escola Controlista é a consideração de que pela administração possa produzir novas riquezas, conforme é exposto também por Schmidt (2000). A partir dessas exposições, pode-se considerar o apresentado pelo respondente como prioridade, ou seja, a maximização do patrimônio, como condizente às teorias, os quais fomentam o crescimento patrimonial.

Com as respostas atribuídas ao terceiro questionamento, verifica-se influência da Escola Norte-americana. A grande maioria dos respondentes considera a Contabilidade como algo que aventura-se a outros fins, o que para eles destina-se ao oferecimento de informações úteis que proporcionem resultados positivos aos planos de gestão. Esse enfoque a aspectos gerenciais bem como o quesito informação para a tomada de decisões é fundamentado a partir da teoria de Schmidt (2000), ao considerar a relevância atribuída por esta doutrina à Contabilidade Gerencial, indubitavelmente atrelado ao fornecimento de informações de qualidade necessárias quando das decisões.

A menor parcela dos respondentes configura tendência de pensamento compatível à Escola Neocontista. Conforme analisado, há preocupação com evidenciações de formação e mutações patrimoniais o que se representa por meio de contas. Dessa forma, expõe Schmidt (2000) a atribuição dada à Contabilidade pelos neocontistas: através de registros contábeis, acompanhar a evolução e modificação patrimonial, bem como demonstrar sua composição através da evidenciação do ativo, do passivo e da situação líquida das entidades.

Pelo questionamento 4, confere-se influência da Escola Personalista no que se refere à relação da Contabilidade com o Direito, o que para grande parte dos docentes ocorre. Tal escola propunha estudos atrelados a conceitos jurídicos a partir da personificação das contas, considerando dessa maneira a existência de relações jurídicas entre pessoas inseridas na atividade empresarial, objetivando à Contabilidade a revelação destas relações conforme expõe a teoria de Schmidt (2000).

Ainda, outras áreas do conhecimento estão intimamente ligadas à Contabilidade, conforme sugerido à Administração e à Economia. O vínculo entre essas também foi alvo de estudos por doutrinadores personalistas para Schmidt (2000), a ponto de desenvolver o que se denomina pensamento logismográfico, o qual se estrutura pela inter-relação entre a Contabilidade, a Economia e a

Administração.

Respostas aos questionamentos 5 e 6 exprimem características da Escola Neocontista no que se refere às contas como principal embasamento à Contabilidade, sendo fundamentais os processos de classificação e registro dos eventos sob aspectos econômico-administrativos, conforme apresentado por Schmidt (2000).

Verifica-se em suma as respostas propostas pelos docentes aos dois questionamentos, influência principalmente da Escola Patrimonialista. Apresentam eles, que a partir dos registros auferidos, é possível manter um controle patrimonial, o que julgam este processo um instrumento da Contabilidade; sendo assim, alinha-se o pensamento deles à teoria patrimonialista exposta por Schmidt (2000), onde propõe que para os seguidores dessa doutrina, as contas, bem como sistemas de escrituração, são ferramentas para a operacionalização da Contabilidade, no acompanhamento do patrimônio e seus impactos.

Há entre os respondentes, também características da Escola Norte-Americana, demonstrada no fato de que as contas como instrumento de controle são eficazes para que se proponham informações concisas para o atendimento às necessidades dos usuários, o que para teoria de Schmidt (2000) é foco de atenção dessa doutrina, perdurando a Contabilidade para servir aos usuários, assim como Ludícibus (1997), que a apresenta como útil na tomada de decisão.

No questionamento número 7, verifica-se a influência, de forma ampla, da Escola Europeia de Contabilidade. Os teóricos europeus demonstravam preocupação em caracterizar a Contabilidade como uma arte, empenhando esforços para caracterizá-la como uma ciência dotada, bem como elaborando teorias para procedimentos empregados, conceitos próprios e métodos formulados a partir de observações e experimentos.

Conhecer esses, além de um diferencial para o profissional conforme expõe alguns docentes, é conhecer a identidade profissional. Dispor-se a estes, é, de certa maneira, reviver a história da Ciência Contábil, tomando conhecimento de teorias e métodos. Dessa forma, segue-se tendência da doutrina Europeia quando procura-se entendimento de enunciados científicos da Contabilidade.

Quanto às respostas para a questão 8, algumas serão desconsideradas para o confronto que aqui se pretende evidenciar, a julgar dispor-se de verificações indispostas a este objetivo.

É característico da Contabilidade o fato de gerar informações a seus usuários de diversos níveis para a tomada de decisão, o que não permite diferenciações aqui neste aspecto a uma escola de outra. Sejam revelações quanto à estrutura patrimonial, sejam informações de rentabilidade ou endividamento. Será sempre característico à Contabilidade o fato de fornecer informações, o que pode ser confirmado pela teoria de Schmidt (2000) que propõe a existência da Contabilidade e seu perduro pelo fato de servir informações aos seus usuários, além de Ludícibus (1997), Yamamoto *et al.* (2011), Greco *et al.* (2006), Ludícibus *et al.* (2003) e Hendriksen e Van Breda (1999).

Dessa forma, não se pode confrontar as respostas de 14 docentes, que apenas trataram o exposto na questão de forma exposta acima, com o referencial teórico adotado para as escolas de Contabilidade. Entretanto, dispõem-se ainda de 3 questionários.

Estes compartilham a necessidade de oferecer informações contábeis de qualidade a seus usuários para que possam assim dispor de auxílio na tomada de decisão. Para que se obtenham informações com essa característica, são necessários para tanto, procedimentos padrões. Sob este enfoque, pode-se verificar influência da Escola Norte-americana, que conforme Schmidt (2000), a qualidade da informação bem como padronizações da prática contábil são características desta doutrina.

Ao questionamento 9, verifica-se considerações da Escola Contista. Questionados sobre a posse do patrimônio, os docentes dividiram-se entre entidade e sócios. Conforme exposta anteriormente, a consideração de que o mesmo pertence à pessoa jurídica se faz presente na maioria das respostas atribuídas ao questionamento, nesse sentido, a fim de justificar suas posições, alguns docentes fazem menção ao Princípio da Entidade, conferindo aos sócios um direito participativo sobre o patrimônio da entidade. O vínculo com tal escola de pensamento contábil se fundamenta a partir da obra de Schmidt (2000) ao expor, quando do surgimento das sociedades, a necessidade de controle dos capitais. Nesse sentido, criou-se a conta capital para esse fim, consolidando o princípio acima exposto, a qual era tida como uma dívida para com o proprietário.

Ao que divergem os demais docentes, ao considerarem o patrimônio como sendo de posse dos sócios, percebe-se novamente, influência da Escola Personalista. A partir do exposto por Lopes de Sá (2008), os personalistas

propunham estudo das relações jurídicas, representativas de direitos e obrigações, que se referiam aos donos da riqueza e tudo o que com essa estivesse relacionado. Dessa forma, como exposto pelos docentes, o patrimônio pertence aos sócios, então há relações jurídicas entre os donos da riqueza e o que assim se reporta às atividades empresariais, como agentes consignatários, que para Schmidt (2000) guardam valores da empresa, bem como correspondentes que transacionam com a empresa, figurando devedores e credores.

4.4 CONFRONTO DOS RESULTADOS COM AS HIPÓTESES

Objetiva esta seção em apresentar conclusões dos resultados demonstrados nas seções 4.2 e 4.3 e confrontá-las com as hipóteses ou proposições apresentadas no capítulo introdutório deste TCC.

Às hipóteses, pode-se afirmar que em maioria, foram confirmadas, o que não se pode afirmar em relação à proposição 4. Tiveram resultados confirmados as hipóteses apresentadas a seguir:

- “O corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul apresenta influências de escolas de Contabilidade”. Considerando a hipótese 1, os resultados confirmam tal proposição ao passo que todos os respondentes apresentaram em suas considerações, aspectos compatíveis aos pressupostos teóricos elencados.

- “Essa influência no corpo docente é principalmente da Escola Patrimonialista”. Conforme verificado, nos questionamentos 1 e 2, que possibilitariam uma gama maior de opções de respostas, além do que considerações a que se propôs com eles, são aspectos diferenciais de maior vulto entre as escolas de pensamento. Assim, bem como a grande convergência às respostas aos questionamentos 5 e 6, apresentam os docentes inúmeras menções a aspectos competentes da Escola Patrimonialista.

- “Há pluralidades em relação à metodologia de ensino frente às ideologias das escolas de Contabilidade no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul”. Embora arraigados à doutrina patrimonialista, conforme se expôs acima, considerações pertinentes a outras escolas de pensamento contábil também influenciam o corpo docente do Curso de Ciências Contábeis dessa universidade,

dentre as quais se destacam as Escolas Neocontista e Personalista, especialmente no que se refere a evidenciações patrimoniais a fim de conhecer sua composição e valor sempre que necessário, bem como dimensionar e revelar as relações jurídicas, de maneira sintética respectivamente, além de aspectos da Escola Norte-americana, quando da preocupação com as informações contábeis úteis para o processo de tomada de decisão.

- “As influências no corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul provêm de mais de uma escola de Contabilidade”. Diferentes paradigmas científicos do meio contábil podem influenciar profissionais desse meio. De fato, os docentes são influenciados por elas, o que, no entanto, não conjuga influência única e exclusivamente de uma escola de pensamento apenas sobre um docente sequer. Diferentes coerções ideológicas influenciam diferentes docentes, o que num conjunto geral, demonstra influência de diversas escolas de Contabilidade sobre o mesmo.

Para a hipótese 4: “Dentre o corpo docente, aqueles que ministram disciplinas há alguns anos, apresentam perfil tendente à Escola Europeia, enquanto aqueles que ministram disciplinas recentemente possuem perfil influenciado pela Escola Americana”. Para tanto, segregou-se a amostra tomada entre professores que ministram disciplinas antes e depois do ano de 2005, inclusive, conjugando assim critério para análise proposta. Nesse sentido, foi desconsiderado um total de 3 questionários por não constar esta informação. Os professores que iniciaram sua docência até 2004 totalizam 9, sendo iniciantes na docência a partir de 2005, 5 docentes.

Considerando as respostas em geral a cada questionário, esta hipótese foi rejeitada. Neste último grupo, onde se pretendia verificar perfil tendente à doutrina americana, há presença de docentes influenciados por escolas europeias, em alguns casos de maneira facilmente verificável. Quanto ao outro extrato analisado, quer seja, aqueles que ministram disciplinas já a alguns anos, tem perfil tendente, em maioria, à Escola Europeia, verifica-se, a exemplo das respostas atribuídas do quinto e sexto questionamento proposto, a grande importância atribuída aos registros para a atividade contábil, o que é característico de tais doutrinas, bem como a relevância a evidenciações patrimoniais (Escola Patrimonialista).

Desse modo, não se pode afirmar que aqueles que ministram disciplinas há mais tempo, apresentam perfil Europeu, bem como não se pode dizer que

professores jovens na docência desta instituição apresentam perfil tendente à Contabilidade Norte-americana. Há sim, entre eles, perfis alinhados ao pensamento contábil Europeu assim como Norte-americano, mas não distintos como dispõe a proposição.

5 CONCLUSÃO

Esta monografia enfocou as doutrinas das diversas escolas de Contabilidade, objetivando verificar a influência das mesmas sobre o corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, bem como apontar aquela que exerce maior força sobre as práticas do mesmo.

Confere-se a partir desse estudo de caráter exploratório, que paradigmas teóricos do passado, surgidos em realidades socioeconômicas distintas das que hoje se apresentam, influenciaram em sua época e continuam influenciando nas condutas profissionais atuais. Fundamentações teóricas passadas ainda ecoam no presente. Desse pressuposto, constata-se o fato de as escolas de Contabilidade repercutirem, hoje, na conduta dos profissionais, os quais aqui são tidos os docentes da Universidade de Caxias do Sul, que ministram disciplinas específicas do Curso de Ciências Contábeis.

Desse modo, verifica-se que a influência sobre estes ocorre principalmente em virtude da Escola Patrimonialista, fundada na Itália há muito. Suas teorias repercutiram no mundo, a ponto de ser adotada pelo Brasil como referencial. Embora a legislação pertinente, fundamente-se em premissas dessa doutrina contábil, outras escolas de pensamento se dispunham a incursões na Contabilidade brasileira. O que em algum momento, pudesse ser considerado de pronto, óbvio, como conclusões da pesquisa que aqui se propôs, em virtude de a Contabilidade bem como suas práticas, disporem de embasamento legal, o que configuraria influências da doutrina patrimonialista, não se comprova.

Do contrário, convergem sobre as práticas do corpo docente outras ainda, doutrinas de pensamento contábil. Verificou-se, de fato, a influência das Escolas Personalista e Neocontista, surgidas respectivamente na Itália e na França, o que demonstra essência enraizada em doutrinas da Escola Europeia. Outro ponto constatado é a preocupação no que se refere à qualificação das informações prestadas afim de que sejam úteis para o processo de tomada de decisão, ou seja, voltam-se à preocupação para o usuário da informação contábil. Esse fato conjuga novo ponto de influência, configurando assim, o apontamento de características da Escola Norte-americana. Essa perspectiva constatada, pode ocorrer em virtude de a Contabilidade nacional transitar por processo recente e gradativo pelo qual se adotam normas internacionais de Contabilidade, elaboradas naquele país, já

fundamentadas em nível de Brasil, em legislações específicas recentes, o que, para tanto, demandará que profissionais se reciclem, ocasionando mudanças de comportamentos da ordem filosófico-cultural por parte de profissionais e entidades.

Ainda, a partir de explanações sobre as principais contribuições das várias escolas de Contabilidade, além de exposições que se remetem a evolução dessa ciência, verificou-se, portanto, sua grande contribuição no desenvolvimento da humanidade. Atrelada a ela, a Contabilidade propôs com sua utilização, desde tempos remotos, um instrumento não só de controle e evidenciações patrimoniais, como também relações jurídicas entre os entes que com a riqueza se relacionam.

Com essas também, verificaram-se tentativas, erros e acertos, teorias que não surtiram efeitos na comunidade científica contábil e outras que, diferentemente, prosperaram tornando-se paradigmas sob os quais mantiveram adeptos, utilizando-se delas em suas rotinas profissionais. Entre essas realizações científicas, que ocasionaram o surgimento das escolas de Contabilidade, ainda hoje temos exemplos de teorias que perduram até dias atuais, como por exemplo, a consolidação do Princípio da Entidade no florescer da teoria Contista, bem como as tentativas de situar a Contabilidade no campo de estudo, sendo em alguns momentos uma ciência social, em outro, uma ciência exata, como também foi considerada, um simples instrumento de controle.

É evidente, portanto, a importância das contribuições emanadas das escolas de Contabilidade, quer sejam refletivas em aspectos socioeconômicos, quer sejam conjunturas profissionais. Novas teorias estão surgindo e ainda estão por vir, consistindo para a otimização de atributos da Contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVES-MAZZOTTI, Alda J.; GEWANDSZNAJDER, Fernando. *O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa*. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- BARROS, Aidil de Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza; *Projeto de pesquisa: propostas metodológicas*. 16. ed. Petrópolis: Vozes, 2005.
- BERNSTEIN, Peter L. *Desafio aos Deuses: A fascinante história do risco*. 14. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro Roberto; GARTNER, Günther. *Contabilidade: teoria e prática básicas*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- Informações do Curso de Ciência Contábeis da Universidade de Caxias do Sul. Disponível em: <<http://www.ucs.br/portais/curso122/>>. Acesso em: 05 out. 2011.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. *Dicionário de termos de contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa*. 27. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.
- KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. 9. ed. São Paulo: Perspectiva, 2007.

MENDONÇA, Eduardo Prado de. *O mundo precisa de filosofia*. 11. ed. Rio de Janeiro: Agir, 2001.

MINI Aurélio Eletrônico, versão 5.12: Novo Dicionário Aurélio. Positivo Informática.

MONTOTO, Eugenio. *Contabilidade geral: esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA, E. G. et al. *Tendências do pensamento econômico de cursos de Economia: uma abordagem exploratória para a cidade de Porto Alegre – RS*. Revista Análise Econômica. Porto Alegre, ano 24, n. 45, p. 47-64, mar. 2006. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/download/10846/6439>>. Acesso em: 15 mai. 2011.

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 774, de 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucao/cfc774.htm>>. Acesso em: 22 set. 2011.

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1121, de 28 de março de 2008. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1121.htm>. Acesso em: 02 out. 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. *História geral e das doutrinas de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. *História geral da contabilidade no Brasil*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da contabilidade*. 4. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL. Curso de Ciências Contábeis: Projeto do Curso; ano 2009. Caxias do Sul, 2009. CD-ROM.

YAMAMOTO, M. M., et al. *Fundamentos da contabilidade – A Nova Contabilidade no Contexto Global*. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANEXO A: PLANO CURRICULAR DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

1º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
UCS0100	Universidade e Sociedade	4		
SIS0222	Informática Básica	4		
ECO0105	Fundamentos de Economia	4		
MAT0337	Matemática I	4		
COT0212	Teoria da Contabilidade	4		

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

2º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
UCS0101	Leitura e Escrita na Formação Universitária	4		
SOC0242	Sociologia das Organizações	4		
ADM0750	Fundamentos de Administração	4		
COT0254	Fundamentos de Contabilidade I	4		
EST0227	Estatística I	4		

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

3º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
UCS0104	Epistemologia	4		
PSI0375	Processos Comport. nas Organizações	4		
DIR0353	Direito do Trabalho	4		
DIR0352	Direito Empresarial I	4		
COT0255	Fundamentos de Contabilidade II	4		COT0254(O)

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

4º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
UCS0102	Seminários de Pesquisa	2		
MAT0339	Matemática Financeira	4		
DPU0249	Direito Tributário	4		
DIR0354	Direito Empresarial II	4		

COT0256	Contabilidade Societária I	4	COT0255(O)
ELT0901	Eletiva	2	

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

5º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
UCS0103	Ética	2		
COT0257	Contabilidade Societária II	4		COT0256(O)
COT0258	Contabilidade Tributária	4		COT0256(T)
COT0268	Finanças Corporativas	4		
COT0260	Legislação Profissional da Contabilidade	2		
ADM0771	Empreendedorismo	4		

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

6º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
COT0277	Contabilidade Governamental	4		
COT0261	Contabilidade de Custos	4		
COT0262	Prática Contábil - Estágio Supervisionado	4		COT0257(T)
COT0263	Estruturação das Demonstrações Contábeis	4		COT0257(T)
ELT0900	Eletiva	4		

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

7º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
COT0437	Contabilidade Orçamentaria	4		COT0257(T)
COT0264	Análise de Custos	4		COT0261(O)
COT0278	Análise Avançada das Demonstrações Contábeis	4		COT0263(T)
COT0266	Sistemas de Informações Contábeis	4		
COT0279	Contabilidade de Atividades Especiais	4		COT0257(T)

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

8º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
COT0267	Auditoria I	4		COT0257(T)
COT0271	Contabilidade Avançada	4		COT0257(T)
COT0281	Contabilidade Estratégica	4		COT0257(T)
COT0270	Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade	4	120	
COT0280	Contabilidade Industrial	4		COT0264(T)

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

9º Semestre

Disciplina	Descrição	Créditos	Créditos Obrigatórios	Pré-Requisitos
COT0441	Perícia	4		COT0262(T)
COT0269	Controladoria	4		COT0264(T)
COT0272	Auditoria II	4		COT0267(T)
COT0273	Trabalho de Conclusão de Curso	4	140	COT0270(O)
ELT0900	Eletiva	4		

Legenda Pré-Requisitos: C = Co-Requisito, O = Pré-Requisito Obrigatório, P = Pré-Requisito Parcial, T = Pré-Requisito Orientativo

Figura 3 – Plano Curricular Curso de Ciências Contábeis

Fonte: <http://www.ucs.br/portais/curso122/plano/GRA000325/G/>; acesso em 05 out. 2011.

ANEXO B: INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS



QUESTIONÁRIO DE COLETA DE DADOS

Questionário direcionado aos professores do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Este questionário tem por objetivo fazer uma coleta de dados acerca do tema: “Estudo sobre as influências das escolas de pensamento contábil no corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul – RS.”, que servirá de base para realização do trabalho monográfico de conclusão de curso.

Responsável: Giovanni Vicenzi, aluno no curso de graduação em Ciências Contábeis na Universidade de Caxias do Sul.

Perfil do respondente:

Faixa Etária:

- Até 30 anos
 de 31 a 40 anos
 de 41 a 50 anos
 acima de 50 anos

Formação:

- Pós-graduação
 Especialização
 Mestrado
 Doutorado

Ano de início da docência nesta instituição:_____.

Questões:

1 – O que você entende por Contabilidade?

2 – Qual o objeto de estudo da Contabilidade? E seus objetivos e finalidades?

3 – Como você se posiciona considerando a Contabilidade como: (a) uma finalidade em si mesma ou (b) algo que serve a outra coisa? Como você justifica sua posição?

4 – Há relação entre a Contabilidade e outras áreas do conhecimento? De que forma?

5 – Qual o papel exercido pelo registro dos fatos contábeis na atividade contábil?

6 – O que representam as contas? Qual seu ponto de vista sobre as contas contábeis como técnicas de controle?

7 – Qual seu ponto de vista sobre o papel da história da Contabilidade para lecionar nesta universidade?

8 – Como você aborda, em suas aulas, o usuário das informações contábeis? Qual seu ponto de vista do mesmo?

9 – No que se refere ao patrimônio, em seu ponto de vista, a quem o mesmo pertence? À entidade ou aos sócios? Por quê?

Figura 4 – Instrumento de Coleta de Dados

Fonte: Elaborado por Giovanni Vicenzi – baseado em Köche (2010) e Alves-Mazzotti; Gewandsznajder (2002).