

## A Evolução Histórica da Contabilidade como Ramo do Conhecimento

*Prof.<sup>a</sup> Natasha Young Buesa<sup>1</sup>*

### **Resumo**

Neste estudo, por meio de levantamento bibliográfico, pretende-se acompanhar o desenvolvimento da História da Contabilidade ao longo do tempo, desde seus primórdios até o seu atual estágio e o seu reconhecimento como ciência. Tem como objetivo estudar a evolução da Contabilidade como ramo do conhecimento, compreendendo a importância da escrita, do desenvolvimento das civilizações, das influências doutrinárias italianas e americanas e ainda do desenrolar da Contabilidade no Brasil como impulso ao seu estabelecimento como Ciência Social, procurando compreender como a Contabilidade adquiriu sua independência científica, tornando-se importante no contexto mundial da atualidade.

**Palavras-chave:** Contabilidade como ciência social, escolas italianas, corrente americana, contabilidade no Brasil, evolução histórica.

### **1. A Origem da Contabilidade**

Schmidt (2000, p.11) pondera que embora se tenha por costume considerar a obra *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá* do Frei Luca Pacioli como o nascimento da Contabilidade, uma série de descobertas arqueológicas vem alterando esse pensamento, levando-nos a refletir a Contabilidade como advinda da era pré-histórica, juntamente com a origem das civilizações. Baseado no Atlas da História do Mundo (1995), as primeiras civilizações foram surgindo há aproximadamente 6.000 anos, partindo dos diversos vilarejos agrícolas existentes nos contrafortes montanhosos do Oriente Próximo. A primeira foi a da Mesopotâmia, aproximadamente, em 3.500 a.C.

Com o desenvolvimento técnico da irrigação nas cidades, surgiram excedentes agrícolas que possibilitaram o emprego de parte da população em outras atividades como a manufatura e o comércio. Era o início da urbanização. Esse fato gerou uma classe governante que foi enriquecendo com a exploração do

---

<sup>1</sup> Natasha Young Buesa. Pós-graduada em Controladoria pela Associação Educacional Nove de Julho (Uninove) e graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque. Autora do livro ;Usted! Curso de Español para Brasileños, professora de castelhano e língua portuguesa e professora de Ensino Superior. E-mail: natybuesa@hotmail.com

trabalho, cobrando impostos e exercendo controle militar, político e religioso. O centro e base do sistema político era o templo onde escribas treinados eram empregados para o exercício do controle das riquezas. Com o passar do tempo essa organização social gerou a divisão da sociedade em diferentes classes.

Jaime Pinsky (2003) deduz em seus estudos, que durante o período Neolítico, a transmissão oral das atividades apreendidas era possível dentro de um pequeno grupo, porém, em agrupamentos maiores tornava-se importante encontrar novas formas de transmissão. Um sinal qualquer deixado por alguém não podia ficar sujeito a diferentes interpretações, precisava ter um significado específico. Surgiram assim os primeiros símbolos que eram praticamente auto-explicativos, os pictogramas. Para os antigos, esse é o início da escrita. Decorrido algum tempo ocorreu uma evolução do processo, os símbolos foram usados para sons, passando as imagens a adquirir formas e significados.

Conforme o Atlas da História do Mundo (1995) os signos foram sendo simplificados. Um bem-sucedido sistema desenvolveu-se na Mesopotâmia, que consistia em escrever em plaquetas de argila com um estilete em forma de cunha, daí o nome de escrita cuneiforme. Ocorreu processo semelhante com a numeração. Em princípio fazia-se um traço para cada unidade. Com o aumento das quantidades surgiu a necessidade de estabelecer sinais específicos para os números maiores. Criou-se um sistema decimal, porém o sexagesimal foi o que predominou na Suméria por volta de 2.500 a.C. Charles Higounet (2003) argumenta que durante o estágio mais elementar da escrita, no qual, um sinal ou grupo de sinais, procurava refletir uma frase inteira ou as idéias de uma frase, os Incas do Peru empregavam o *quippus*, que eram cordinhas com fios de diversas cores e nós usados para fazer contas.

Como suporte à escrita para as chamadas inscrições, eram empregados materiais duros como a pedra, o osso, o ferro, o bronze, além de outros materiais menos duros e perecíveis, como a madeira, a tela, a seda e as tabuletas de cera, que davam formas mais livres e cursivas à escrita. Na seqüência, desta era foram utilizados o papiro, o pergaminho, o papel e a pena de pássaro. Esse processo evolutivo possibilitou a utilização de produtos minerais, como o giz, o carvão e a grafite; depois a tinta tornou-se o material usado para fixar a escrita sobre seu suporte. “A invenção da imprensa, no século XV, e a construção desde então de

diversas ‘máquinas de escrever’ substituíram esses instrumentos manuais por meios mecânicos de escrita” (HIGOUNET, 2003, p. 20).

Assim, baseado em tantas evidências, não podem restar dúvidas de que contemporaneamente à evolução das civilizações, a Contabilidade foi se manifestando, ainda que de forma empírica, dentro desse mesmo contexto evolutivo.

## **2. O Desenvolvimento da Contabilidade como Ramo do Conhecimento**

Melis (Apud SÁ, 1997, p. 13-4) divide o desenvolvimento da Contabilidade em quatro grandes períodos assim denominados por ele:

- I. **Mundo Antigo:** dos primórdios da história até o ano de 1202 da era cristã;
- II. **Sistematização:** de 1202, por causa da formação do processo das partidas dobradas, até o ano de 1494;
- III. **Literatura:** de 1494, com a publicação da obra de Luca Pacioli, até 1840;
- IV. **Científico:** de 1840, com a obra de Francesco Villa, até os dias atuais.

### **2.1 A Contabilidade no Mundo Antigo**

Iudícibus e Marion (2002) afirmam que o desenvolvimento da Contabilidade foi muito lento ao longo dos séculos. Chamam a primeira etapa de *fase empírica* da Contabilidade, durante a qual foram utilizados desenhos, figuras e imagens para identificar o patrimônio. Como ciência, propriamente dita, chegou apenas no início do século XIX. “Em 1836, a Academia de Ciências da França adotou a Contabilidade como ciência social, e assim também entenderam grandes pensadores modernos de nossa disciplina, [...]” (SÁ, 2002, p. 41-2).

Para Lopes de Sá (1997, p. 12) “a escrituração contábil nasceu antes mesmo que a escrita comum aparecesse, ou seja, o registro da riqueza antecedeu aos demais, como comprovam os estudos realizados sobre a questão, na antiga Suméria”. Quando se adentra na história da contabilidade, quatro mil anos a.C., aproximadamente, em uma época em que não havia moeda, escrita formal e até os números, observa-se o homem pastor, executando uma contabilidade rudimentar, tentando refletir quanto aumentou seu rebanho de um inverno para o outro, comparando o número de pedrinhas entre os dois períodos. “A rigor, o homem fez um inventário há um ano e outro inventário agora. [...] De forma muito rudimentar,

não poderíamos dizer que os inventários estariam correspondendo aos balanços anuais?” (IUDÍCIBUS & MARION, 2002, p. 23).

No que se refere às dúvidas sobre a autoria dos métodos contábeis, apesar de alguns estudiosos entenderem que foram os templos religiosos os responsáveis pelos processos de registro por controlarem a escrituração contábil e a economia, por toda a história e evolução da Mesopotâmia e todos os seus legados, como o sistema decimal, o calendário, os pesos e medidas, e até o impulso para o surgimento do atual alfabeto, não falta apoio à hipótese de a Contabilidade ter dado seus primeiros passos nessa região. “Apurações de custos, revisões de contas, controles gerenciais de produtividade, orçamentos, tudo isso já era praticado em registros feitos em pranchas de argila, nas civilizações da Suméria e da Babilônia (Mesopotâmia)” (SÁ, 1997, p. 25).

No Egito, o uso do papiro e do cálamo influenciou o desenvolvimento e aperfeiçoamento da escrita contábil. Naquele país o escriba era considerado como o ‘máximo profissional’. “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”. (...) “Com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas contábeis representantes do patrimônio e seus respectivos valores” (SCHMIDT, 2000, p. 22).

## **2.2 A Contabilidade na Era da Sistematização**

Existem muitas hipóteses sobre o nascimento da técnica das partidas dobradas e a primeira delas vem de tempos remotos e é apenas citada como uma primeira intenção da idéia. Schmidt (2000) relata que em sítios arqueológicos localizados em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã foram encontradas, datadas de 8.000 a 3.000 a.C., fichas de barro, com os mais variados formatos, incisões e perfurações, listando na maioria das vezes rebanhos de carneiro.

O mesmo autor afirma ainda que depois de 3.250 a.C. essas fichas eram armazenadas em envelopes de barro. Do lado de fora era impresso um registro para que fosse possível identificar o conteúdo de cada envelope e depois era colocado um lacre de segurança. De forma bem rudimentar, dado que ainda não existiam escrita nem livros contábeis, o ato de colocar as fichas nos envelopes significava o registro das quantidades de vários ativos (atual débito de entrada) e o ato de

imprimir em seu exterior os dados pertinentes a cada ficha pode ser considerado uma contra-entrada (atual entrada de crédito) de sistema contábil.

Antônio Lopes de Sá (1997), citando Melis, considera ter ocorrido o nascimento das partidas dobradas na região de Toscana, na Itália, entre os anos 1250 e 1280 da era cristã. Schmidt (2000) aponta dois grandes motivos que podem ter sido propulsores das partidas dobradas: o desenvolvimento econômico de alguns centros comerciais da Itália, como Veneza, Gênova e Florença e o início da tecnologia de impressão de livros na Alemanha bem como sua rápida dispersão pelos grandes centros comerciais da Europa, principalmente o norte da Itália.

Lopes de Sá (1997) assevera que, a pesar das inúmeras divergências, o fato é que aparecera em 1202, na Toscana, o livro *Líber Abaci*, de Leonardo Fibonacci, que viria a influenciar a Contabilidade, o comércio e as matemáticas, além de contribuir para a difusão dos números arábicos e com ela as noções de álgebra.

Melis entende que a obra de Leonardo Fibonacci é demarcatória de um período da História da Contabilidade não só porque é uma literatura mercantil e de cálculos aplicados ao comércio, [...] mas também porque a atmosfera da época já era a do aparecimento da partida dobrada. (SÁ, 1997, p. 36)

Schmidt (2000) afirma também, que a difusão das partidas dobradas acompanhou o desenrolar das atividades desenvolvidas do decorrer do último período medieval na Europa, propiciando a passagem para um novo estágio histórico. O Renascimento, que visou renovar além das artes plásticas e das letras a organização política e econômica das sociedades, junto com o capitalismo, criou novas realidades sociais, possibilitando propagar o acúmulo de bens e riquezas.

### **2.3 A Contabilidade na Era da Literatura**

Fato digno de nota desse marco divisório entre os períodos da Contabilidade, é a publicação do primeiro livro impresso que apresentava o sistema contábil. Foi impresso em 1494, em Veneza, na Itália, e é de autoria do frei franciscano Luca Pacioli, que tornou Veneza “imortal” para o estudo da Contabilidade.

Segundo Paulo Schmidt (2000), alguns historiadores consideram que a Contabilidade passou por um longo período de estagnação causado, principalmente, pela publicação do trabalho de Paciolo. Após a publicação de *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá* (escrita em italiano e não em

latim, como era costume) a Contabilidade viveu uma evolução sem precedentes, no entanto, um certo tempo foi necessário para que o mundo contábil conseguisse se adaptar a essa realidade. Antes da publicação, pode-se dizer que a Contabilidade centrava-se no cálculo comercial e na escrituração, sendo a arte de ter e contar, como afirma Giannesi (Apud SCHMIDT, 2000, p. 49), essencialmente porque a escrituração realizada naquela época era apresentada de forma fragmentada e desvinculada, cujo objetivo era, tão somente, o registro mecânico da conta com determinado valor. Com o advento do método das partidas dobradas tornou-se possível organizar os dados contábeis e fornecer resumos da posição corrente dos negócios.

O livro de Luca Pacioli era uma obra de aritmética que continha apenas um tratado, composto por 36 capítulos, falando sobre a parte contábil, sendo a distinção IX, tratado XI, denominado *Tractatus de computis et scripturis*, que tratava do processo das partidas dobradas, conhecido na época como o método de Veneza. Desse tratado, como descreve Paulo Schmidt (2000), surgiram alguns legados de suma importância para a Contabilidade, como a definição de inventário e explicações sobre como realizar os registros; a organização dos lançamentos contábeis no *memoriale* (livro no qual as operações eram registradas à medida que iam ocorrendo), no *giornale* (livro diário) e no *quaderno* (livro razão) e a autenticação desses livros como meio para evitar fraudes nos registros; o registro de despesas e receitas e proposta de resultado financeiro levantado no final do ano; o confronto entre os lançamentos do razão e do diário; o sistema de partidas dobradas, entre outros, sem esquecer que evidenciava que primeiro deveria vir o devedor e depois o credor.

A partir do século XVI, período já considerado para o estudo da Contabilidade como pré-científico, é importante ressaltar a obra do monge beneditino Ângelo Pietra, *Indirizzo degli economi*, publicada em 1586, na qual percebe-se a preocupação do autor em não apenas expor como o registro dos fatos deveria ser feito, mas também em buscar as razões dos conceitos. É reconhecido como o precursor do Contismo que é a primeira corrente de pensamentos contábeis.

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 a outra. (SCHMIDT, 2000, p. 30)

## 2.4 A Contabilidade na Era Científica

Na busca de estabelecer teorias, a Contabilidade passou por inúmeras etapas, da observação passou à organização dos raciocínios, dela aos conceitos que por sua vez produziram enunciados ou teoremas que geraram, finalmente, as teorias. As correntes científicas surgem quando vários mestres formam suas próprias teorias, que são semelhantes entre si. Assim, surgiu uma série de escolas do pensamento contábil, cada uma sucedendo à outra, fornecendo cada vez mais conhecimentos que influenciaram no estabelecimento definitivo da Contabilidade como ciência.

A primeira grande escola que se destaca nesse período é a Administrativa ou Lombarda, denominada assim por sua localização, a Lombardia, no norte da Itália. Defende a Contabilidade como sendo um conjunto de “[...] noções econômicas e administrativas aplicadas à arte de escriturar os livros e registrar as contas. [...] é preciso que o contador tenha um perfeito conhecimento da gestão da entidade e não domine apenas técnicas de registro contábil” (SCHMIDT, 2000, p. 54). Para Schmidt seu precursor é Francesco Villa, com sua obra *La contabilità applicata alle amministrazione private e pubbliche* publicada no ano de 1840. Italiano, nascido em Milão, foi um dos primeiros autores a reconhecer que o controle era um dos objetivos da Contabilidade.

A segunda escola denominada Personalista ou Toscana, foi fundada na segunda metade do século XIX e teve muitos seguidores, dentre eles Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni (seu mentor intelectual) e Giovanni Rossi. Para essa escola “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” (SCHMIDT, 2000, p. 61), ou seja, defendia a personificação das contas.

A Escola Controlista ou Veneziana teve como principal mentor Fabio Besta, que em 1880 fez o discurso de inauguração do ano acadêmico, em Veneza. Besta, cuja obra mestra é *La ragioneria*, fez uma distinção entre a administração geral e a administração econômica. Para ele “o controle econômico deve impedir todo consumo inútil, todo desperdício de forças econômicas, toda subtração culpável. [...]

é a Contabilidade que pode ser entendida como a ciência do controle econômico” (SCHMIDT, 2000, p. 74).

Lopes de Sá (1997), citando Masi, diz que para este, foi essa forma de pensar que deu origem ao Neocontismo, que também se desenvolveria fora da Itália. Jean Dumarchey, na França, com sua obra Teoria Positiva da Contabilidade, afirmava que o valor era o fundamento das contas e de suas investigações.

Na Alemanha, também surgiram estudiosos de destaque que contribuíram para o desenvolvimento contábil no decorrer do século XX. Leo Gomberg, mesmo sendo russo e tendo vivido na Suíça, foi considerado o precursor da Escola Alemã ou Reditualista. Para Lopes de Sá (1997), os reditualistas consideravam o lucro como objeto de estudo da Contabilidade. Eugen Schmalenbach foi o mentor intelectual dessa doutrina. Dava mais prioridade ao “rédito” do que à estrutura patrimonial, entendendo que o êxito ou não de uma empresa depende dos lucros que ela possa ou não auferir.

A Moderna Escola Italiana ou de Economia Aziendale, foi sendo desenvolvida ao longo de um processo evolutivo da Contabilidade italiana que começou, conforme afirma Schmidt (2000), com Leonardo Fibonacci, passou por uma série de nuances e foi encerrado por Gino Zappa. Essa escola teve um grande número de adeptos só entrando em declínio a partir da década de 60 do século XX. Alberto Ceccherelli foi considerado um de seus precursores, editando seus trabalhos de 1910 a 1957. Para ele o capital não se confunde com o patrimônio líquido nem com o capital social: “afirma que uma coisa é o capital que uma pessoa coloca em uma empresa e outra coisa é o capital da própria empresa e que soma todos os recursos que amealha para a consecução de seus fins ou suprimento de suas necessidades” (SÁ, 1997, p. 111). Dentro dessa escola aparece ainda Gino Zappa. “Os sistemas contábeis, para ele, devem representar a formação do resultado, que está relacionado com todos os fatos administrativos e com toda dinâmica da empresa”, ou seja, [...] “o resultado é o mais importante fenômeno econômico da firma” (SCHMIDT, 2000, p. 188).

O principal mentor da Escola Patrimonialista é o italiano Vincenzo Masi. Lopes de Sá (1997) afirma que a primeira difusão de suas idéias ocorreu em 1926 com a publicação de um artigo intitulado *La Ragioneria come scienza del patrimonio*. Masi reconhecia os méritos de todas as escolas antecedentes no desenvolvimento do pensamento contábil, porém dizia que essas correntes davam muito mais valor à

forma (evidenciada através dos registros e demonstrações) do que à essência (conteúdo) dos fatos contábeis. Apresentou como objeto da Contabilidade, o fenômeno patrimonial. Muitos foram os autores, principalmente de outras nacionalidades, que seguiram suas idéias, como Herrmann Júnior do Brasil, José Maria Fernandez Pirla da Espanha, Jaime Lopes Amorim de Portugal, Alberto Arevalo da Argentina e Juan Rodriguez Lopez do Uruguai. Apesar de ter sido fundada na Itália, essa escola teve mais repercussão e aceitação em outros países.

Na vanguarda da Contabilidade mundial está a Escola Norte-Americana que foi ganhando terreno pouco a pouco no decorrer dos anos, desenvolvendo inúmeras construções teóricas de fundamental importância. Estudou dois grandes campos de atuação: o progresso doutrinário da Contabilidade financeira e dos relatórios contábeis, e o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

No primeiro caso, uma das associações profissionais que mais participou desse desenvolvimento foi o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Registrados), constituído em 1887. Como forma de melhorar a qualidade das demonstrações contábeis muito abalada pela crise da bolsa de 1929, o governo criou em 1934, um órgão responsável pela divulgação das demonstrações contábeis das empresas abertas e pelo controle do mercado financeiro, a *Securities and Exchange Commission* – SEC (Comissão de Segurança e Negociações). Mais tarde, em 1973, surgiu outro órgão responsável pelo direcionamento da Contabilidade Financeira, a *Financial Accounting Foundation* (FAF) que, por sua vez, subordina o *Financial Accounting Standards Board* – FASB (Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira), com a missão de estabelecer e melhorar os padrões da Contabilidade Financeira, além de contribuir para a educação contábil e ampliação do nível de entendimento dos contadores, auditores e usuários dessas informações; e o *Governmental Accounting Standards Board* – GASB (Conselho de Padrões da Contabilidade Pública), responsável pelas práticas contábeis dos estados e empresas estatais.

No caso da Contabilidade Gerencial, em 1916 uma parte dos membros da *American Association of Public Accountants* - AAPA (Associação Americana de Contadores Públicos, posteriormente denominada AICPA), desligou-se dessa associação por se sentir marginalizada e fundou a *National Association of Cost Accounting* (NACA), conhecida na atualidade como *Institute of Management*

*Accounting* (IMA). Com a Revolução Industrial veio o progresso das sociedades, as fábricas foram crescendo, bancos foram surgindo e a economia como um todo foi se fortalecendo. Fazia-se, então, necessário criar novas maneiras de administrar e controlar, desenvolver sistemas que fornecessem informações para ajudar na tomada de decisões gerenciais. Dentro dessa corrente doutrinária podem-se encontrar hoje em dia, personagens brasileiros de renome como Sérgio de Iudícius e Eliseu Martins.

### **3. O Desenvolvimento da Contabilidade no Brasil**

Extenso é o período de desenvolvimento contábil no Brasil, portanto serão apenas citados os fatos mais marcantes em todo o processo. Paulo Schmidt (2000) propõe que a Contabilidade brasileira pode ser dividida em dois grandes momentos, o período que vai desde o Descobrimento do Brasil até o ano de 1964, e o período que se inicia em 1964, quando foi introduzido um novo método de ensino da Contabilidade no país.

Sobre a primeira etapa pode-se dizer que de 1500 até 1822, ano em que foi proclamada a Independência do Brasil pelo príncipe regente D. Pedro I, o Brasil não passou por grandes avanços. Esse período é conhecido na história como Colonial. O Brasil passou pelo ciclo do pau-brasil, da cana-de-açúcar e da exploração do ouro, durante o qual iniciou-se um inédito movimento migratório que destacou a necessidade de maior controle das riquezas. Dessa forma, como narra Furtado (1988), em 1702 foi criada pelo Governo a Intendência de Minas que tinha como missão dirigir a exploração, fiscalizar e cobrar tributos em todas as capitanias onde houvesse mineração. É dessa época o estabelecimento do pagamento da quinta parte (o quinto) da extração como taxa sobre o ouro. Para melhorar a cobrança de tributos e tentar evitar a sonegação dos impostos, cuja carga era alta para os mineradores, foram criadas as Casas de Fundação e da Moeda em Vila Rica, no ano de 1719, onde o ouro era fundido e cunhado.

Neste contexto histórico, uma das mais importantes manifestações contábeis brasileiras ocorreu no ano de 1808, quando da chegada da corte portuguesa ao país. Foi a publicação de um alvará que obrigava os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil. Considera-se também outro fato importante: em 1809, José da Silva Lisboa, também

conhecido como Visconde de Cairu, que foi um dos articuladores da abertura dos portos brasileiros, apresentou o primeiro sistema de direito comercial e realizou os primeiros estudos de economia política do Brasil, criando a primeira Cadeira de Aula de Comércio no Rio de Janeiro.

Já no período do Brasil Independente (de 1822 a 1889) Schmidt (2000) afirma que uma das primeiras grandes manifestações da legislação foi a criação, em 1850, do Código Comercial que estabeleceu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração da demonstração do Balanço Geral, anualmente. Estabelecia que o Balanço deveria conter os bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

No âmbito da formação profissional, segundo o mesmo autor, um dos momentos mais marcantes foi a criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro no ano de 1856, que a partir de 1863 passou a conter a disciplina de Escrituração Mercantil para melhor qualificar seus alunos na prática dos registros contábeis.

Após a Proclamação da República uma série de eventos influenciou o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, dentre eles a criação de um curso regular que oficializava a profissão contábil pelo Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo, fato digno de nota pelo momento em que ocorre visto que o Brasil passava por um período de evolução do desenvolvimento agrícola e expansão inicial da indústria. Em 1902 surge a Escola Prática de Comércio que conta com o apoio de inúmeras personalidades e instituições sob influência da escola italiana. Vale ressaltar que Francisco D´Auria e Frederico Herrmann Júnior foram alunos dessa escola. Outro ponto de destaque foi o reconhecimento oficial dos cursos de Guarda-Livros e de Perito-Contador da Escola Prática de Comércio em 1905.

Fato digno que nota é a publicação, em 1931, no Diário Oficial da União, do Decreto nº 20.158 que organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de Contador. Somente em 1940 surge a primeira Lei das Sociedades por Ações, publicada no Decreto-Lei nº 2.627, que estabelecia procedimentos para a Contabilidade nacional como regras para a avaliação dos ativos e apuração e distribuição dos lucros, criação de reservas e padrões para a publicação do balanço e demonstração de lucros e perdas.

Seguindo a seqüência cronológica, em 1946, ocorreram dois eventos significativos para o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, foram a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São

Paulo que instituiu o Curso de Ciências Contábeis e Atuariais e que foi de fundamental importância porque surgia assim um centro de pesquisas totalmente nacional, e a criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade pelo Decreto-Lei nº 9.295. “Essa primeira fase de desenvolvimento da Contabilidade nacional foi marcada por dois aspectos relevantes: a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influência das escolas italianas” (SCHMIDT, 2000, p. 209).

Paulo Schmidt (2000) afirma que a segunda etapa do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil tem início em 1964, quando o professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino contábil, seguindo a linha norte-americana, baseado no livro *Introductory Accounting*, de Finney & Miller. José Carlos Marion (Apud SILVA, CARLI & PEREIRA, 1991, p. 32) afirma que:

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

Para Schmidt uma consequência dessa mudança de linha foi a publicação do livro *Contabilidade Introdutória*, em 1971, por um grupo de professores da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (FEA-USP), que passou a ser adotado pela maioria das faculdades de Contabilidade do Brasil. É importante ressaltar que em 1966 surgira a Escola de Correção Monetária, com a publicação da tese de doutoramento do professor Sérgio de Iudícibus, uma das primeiras contribuições nacionais à Contabilidade mundial, visando controlar o processo inflacionário vivido pelo país.

O ano de 1976 foi muito importante para a Contabilidade brasileira pela publicação, em 15 de dezembro, da nova Lei das Sociedades por Ações. Silva (Apud SCHMIDT, 2000, p. 213) afirma que “[...] mantendo a tradição, esta Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da Contabilidade, incorporando definitivamente as tendências da Escola Americana [...]”. Para Iudícibus (Apud SCHMIDT, 2000, p. 214) as principais contribuições dessa Lei são: “(1) clara separação entre Contabilidade Comercial (Contabilidade ‘Contábil’) e Contabilidade para fins fiscais; (2) aperfeiçoamento da classificação das contas no balanço; (3) introdução da

reavaliação a valor de mercado; (4) introdução do método de equivalência patrimonial na avaliação de investimentos; (5) criação da reserva de lucros a realizar; e (6) aperfeiçoamento do mecanismo de correção monetária.

Mais adiante, no ano de 1981, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução nº 529 que disciplinava as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Essa resolução foi substituída em 1993 pela Resolução CFC nº 751 que dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade, por causa das mudanças sofridas pelo país na década de 80. Dentre as normas técnicas, destaca-se a NBC-T-1, baixada pela Resolução CFC nº 750-93, que substituíra a nº 530-81, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).

Os anos 80, sendo marcados pelas elevadas taxas inflacionárias no país, apesar da adoção de mecanismos de correção monetária, foi um período durante o qual as informações derivadas das Demonstrações Contábeis foram muito prejudicadas. Uma das medidas adotadas para melhorar o nível dessas informações foi a obrigatoriedade da elaboração e da publicação das Demonstrações Contábeis Complementares das companhias abertas, em moeda de poder aquisitivo constante, estabelecida pela Instrução CVM nº 64, de 1987. Vale destacar que Eliseu Martins era o diretor da CVM naquele ano, e que essa Instrução foi o ápice da Escola de Correção Monetária. Em 1995, em função de um novo plano econômico, conhecido como “plano real” e da queda da inflação que se materializou, a Lei nº 9.249 revogou a correção monetária das Demonstrações Contábeis.

Em síntese o processo histórico do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil é bem mais recente, se comparado com a de outros países, principalmente, em relação à história contábil européia e americana. O desenvolvimento Contábil brasileiro acompanhou as doutrinas dos pensamentos contábeis oriundos das escolas italianas e americanas e foi fortemente influenciado pela ação governamental através de legislações específicas no campo do exercício da profissão contábil, principalmente no campo dos aspectos tributários.

#### **4. Cenário Atual e Futuro da Contabilidade**

No que se refere ao cenário mundial atual, Lopes de Sá (2002) afirma que hoje em dia há uma crescente preocupação por parte dos vários países em harmonizar as normas contábeis para facilitar as transações internacionais bem

como melhorar o fluxo de informações permitindo a comparabilidade e confiabilidade das informações de natureza econômico-financeira em nível internacional. Neste sentido, foi promulgada pela SEC (*Securities and Exchange Commission*), em 2002, depois de ocorrerem vários escândalos contábeis como o da Enron e da Worldcom, uma lei de reforma corporativa denominada Lei Sarbanes-Oxley que tem como objetivo “coibir a conduta antiética de administradores e auditores” (LIMA, 2004, par. 2). O mesmo autor afirma que essa lei surgiu para restabelecer a confiabilidade nas demonstrações financeiras e contábeis, incentivando, dessa forma, o investimento nas Bolsas de Valores.

No Brasil a lei se aplica às empresas que negociam ações nos mercados de capitais dos Estados Unidos. “Mesmo assim, por uma questão ética, todas as empresas devem seguir a Lei Sarbanes-Oxley, para prevenir fraudes e responsabilizar os maus administradores” (LIMA, 2004, par. 5). Lima também salienta que o Novo Código Civil brasileiro, de acordo com a Lei nº 10.406/2002 inclui a obrigação de indenizar, como consequência da má gestão dos administradores de empresas.

Outro ponto de grande destaque na atualidade do Brasil, como afirma Maria Cristina Carvalho (2006) é o Comunicado nº 14.259, de 10 de março de 2006, divulgado pelo Banco Central (BC) no qual se compromete a harmonizar as normas brasileiras aos padrões internacionais, adotando as normas divulgadas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) de forma gradual até o final de 2006, de forma que esteja tudo unificado até o ano de 2010. Conforme o artigo do próprio Banco Central a intenção é que a convergência das normas contábeis estabeleça uma estrutura conceitual contábil sólida, uma melhor comparabilidade das demonstrações financeiras do Banco Central do Brasil com as de outros bancos centrais e uma maior transparência e credibilidade das demonstrações financeiras, entre outros benefícios esperados.

Quanto ao futuro, em nossa opinião, entendemos que o desenvolvimento contínuo da Contabilidade, aliado às ferramentas informacionais, deve-se encaminhar nas seguintes direções: (1) A busca permanente do desenvolvimento da chamada Contabilidade Financeira, com foco nos princípios contábeis geralmente aceitos e harmonizados a nível mundial; (2) A segregação da chamada Contabilidade Fiscal e Tributária do ambiente da Contabilidade Financeira como

meio de refletir as diversas formas de legislação fiscal e tributária de cada país; (3) A aceleração do desenvolvimento da chamada Contabilidade Gerencial, para servir de instrumento de suporte à decisão no ambiente interno da empresa e geração de informações de caráter sócio, ambiental e econômico e financeiro para o ambiente externo.

## 5. Considerações Finais

No decorrer deste estudo procurou-se demonstrar o longo e árduo caminho percorrido pela Contabilidade, como forma de conquistar sua independência científica e estabelecer-se como tal. Mais recentemente, oito séculos de crescimento contínuo do saber contábil, desde o surgimento do primeiro trabalho, que contemplava conceitos e aspectos sobre assuntos de natureza contábil, escrito no ano de 1202 por Leonardo Fibonacci, até os dias atuais, buscando simplesmente uma forma de ser ciência, a Ciência Contábil. É importante ressaltar que todo o processo evolutivo do conhecimento contábil fundamenta-se na relação tempo-evolução. À medida que o tempo foi passando, o conhecimento contábil foi progredindo, acumulando os conhecimentos anteriormente adquiridos para a elaboração e fixação de novas correntes, ganhando força, sofrendo influências, inovando. Desenvolveu-se assim, de forma contínua, do empirismo à revolução da tecnologia da informação e com certeza continuará neste processo a serviço da sociedade.

## Referências Bibliográficas

ATLAS DA HISTÓRIA DO MUNDO. **Folha de São Paulo**. Editado por Geoffrey Barraclough. 4. ed. São Paulo: Copyright Empresa Folha da Manhã, 1995.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. “**Projeto: aderência às normas internacionais de contabilidade – IASB**”. s/d. 15 par. Disponível em:

<[http://www.bcb.gov.br/htms/adequa/projeto\\_noticias\\_internet.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/adequa/projeto_noticias_internet.pdf)> Acesso em: 01 Abr. 2006

BUESA, N.Y. **Um estudo sobre a evolução histórica da contabilidade como ramo do conhecimento**. São Roque, 2005. 102f. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque, 2005.

CARVALHO, Maria Christina. “**Banco seguirá padrões internacionais**”. Fucape (2006): 9 par. Disponível em: <[http://www.fucape.br/Noticias\\_Escolhido.asp?Codigo=485](http://www.fucape.br/Noticias_Escolhido.asp?Codigo=485)> . Acesso em: 01 Abr. 2006

FURTADO, Milton Braga. **Síntese da economia brasileira**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos, 1988.

HIGOUNET, Charles. **História concisa da escrita**. Tradução da 10. ed. corrigida Marcos Marcionilo. São Paulo: Parábola Editorial, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LIMA, Alex Oliveira Rodrigues de. “**Comentários sobre a lei Sarbanes-Oxley**”. NF Online. (2004): 7 par. Disponível em: <<http://www.noticiasforenses.com.br/artigos/nf189/online/alex-lima-189.htm>> Acesso em: 01 Abr. 2006

PINSKY, Jaime. **As primeiras civilizações**. 21. ed. São Paulo: Contexto, 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.  
\_\_\_\_\_. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

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

SILVA, Hélio da; CARLI, Diderot; PEREIRA, Antônio Moacyr. **Evolução histórica**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 75, p. 30-33, jun. 1991.