

A queda da contabilidade europeia e a ascensão do modelo contábil norte-americano no Brasil: uma revisão de literatura

The fall of European accounting and the rise of the North-American model in Brazil: a revision of literature

Jéssica Magalhães Silva

Bacharel em Ciências Contábeis, UNIPAM, graduada em 2011.
e-mail: jmscalasans@hotmail.com

Valério Nepomuceno

Professor orientador. UNIPAM.
e-mail: valerionepomuceno@terra.com.br; valerio@unipam.edu.br

Resumo: Por ser uma ciência social, a Contabilidade é influenciada pelo ambiente em que ela opera. Assim, os diferentes valores humanos, culturas, estruturas políticas e econômicas de cada país influenciam as práticas contábeis. Seu avanço está diretamente ligado ao processo econômico, social e institucional das sociedades. Com o surgimento da contabilidade normativa, em meados do século XX, a influência das grandes escolas entra em declínio; e a partir de então, se desenvolve o *approach* norte-americano, com suas teorias e práticas contábeis, favorecidas por uma estrutura econômica e também por pesquisas e trabalhos intensos desenvolvidos por órgãos associativos. No Brasil, os primeiros relatos contábeis tiveram como influência a cultura contábil europeia, em particular a italiana. Essa influência perde significado a partir dos anos 60, quando a FEA/USP passa a determinar a abordagem contábil fundada nos ditames norte-americanos.

Palavras-chaves: contabilidade europeia; contabilidade norte-americana; cultura contábil.

Abstract: Because it is a social science, Accounting is influenced by the atmosphere in which it operates. This way, the different human values, the cultures, the political and economic structure of each country influence the accounting practices. Its advance is directly linked to the economic, social and institutional process of societies. With the appearance of the normative accounting, in the middle of the 19th century, the influence of the great schools begins to decline; and since then, the North-American approach is developed, with its theories and accounting practices, favored by an economic structure and also by researches and intense works developed by associative organs. In Brazil, the first accounting reports were influenced by the European accounting culture, especially the Italian one. This influence loses its meaning from the 1960s on, when FEA/USP begins to determine the accounting approach founded in the North-American patterns.

Keywords: European accounting; North-American accounting; accounting culture.

1. Introdução

É certo que a atividade comercial cresceu enormemente, e foi por isso que surgiu o método das partidas dobradas, divulgado por Luca Pacioli (1494). Chegou-se, então, a uma escrituração qualitativa por meio do débito e do crédito, porém, faltava ainda oferecer à contabilidade as características de uma ciência. Daí, o próximo passo foi o surgimento das primeiras escolas do pensamento contábil: Contismo, o Personalismo, o Neocontismo, o Controlismo, o Aziendalismo e o Patrimonialismo.

A escola europeia, principalmente a italiana, foi reconhecida por causa de seus estudos sobre as contas. Até meados do século XX, apesar da produção científica dos pensadores europeus, a contabilidade estava direcionada para a escrituração e para a profissionalização.

No Brasil, o desenvolvimento econômico, a partir dos anos 40, ensejou o avanço da contabilidade, tanto do ensino contábil, quanto da profissão, mas ainda completamente dependente do pensamento contábil italiano. O estudo científico da contabilidade no Brasil brotou na primeira metade do século XX, quando Francisco D'Auria promoveu estudos, tomando-se por base a doutrina italiana do patrimonialismo, estabelecida por Vincenzo Masi.

A contabilidade brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento: anterior aos anos 60, seguindo o pensamento patrimonialista italiano, e posterior aos anos 60, com o surgimento da Lei nº 6.404/76 das S/As, seguindo o modelo norte-americano e com a participação incisiva dos professores da FEA-USP. Com Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei nº 6.404/76, a contabilidade começou a se adequar aos padrões internacionais, ou à convergência às Normas Contábeis Internacionais, representando um marco na história contábil brasileira.

A harmonização das normas contábeis, num âmbito mundial, é um movimento que surge como forma de atender à maximização da utilidade da informação contábil para todos os usuários, principalmente para os 'mercados de capitais'.

Este trabalho tem por objetivo analisar o processo de mudanças dessas duas escolas de contabilidade, detectando as razões da queda da escola europeia e a ascensão da escola americana, bem como as consequências dessas mudanças para a cultura contábil brasileira.

2. Metodologia

Do ponto de vista da abordagem, segundo Marion *et al* (2002), esta pesquisa é do tipo não experimental, ou seja, aquela em que o pesquisador observa, registra, descreve, analisa e correlaciona os fatos sem, no entanto, manipular diretamente as variáveis, nem interferir na realidade. Ainda se pode dizer que a abordagem é qualitativa (descritiva), pois não será usada qualquer opinião com base em números fornecidos por métodos matemáticos ou estatísticos, além de ser impossível quantificar os resultados que foram obtidos. Quanto aos procedimentos de coleta de dados, foi uma pesquisa documental. O objetivo da pesquisa documental é recolher, analisar e interpretar

as contribuições teóricas já existentes sobre determinado fato, assunto ou ideia.

Sendo assim, é relevante esclarecer que o desenvolvimento deste trabalho foi fundamentado em uma revisão de literaturas, o que permitiu estabelecer fatos históricos determinantes da ruptura da cultura contábil brasileira com os padrões europeus para se aproximar do *approach* norte-americano.

E, finalmente, quanto às fontes de informação, essas foram pesquisas bibliográficas e webliográficas. Nesse sentido, as principais fontes bibliográficas, que nortearam este Relatório, foram extraídas dos arquivos de Conselho Federal de Contabilidade (CFC), do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG). Trata-se, basicamente, de anais dos Congressos Brasileiros de Contabilidade (desde os anos de 1930/40), de periódicos (Revista Brasileira de Contabilidade – RBC), além de outros. Inúmeros contatos já foram feitos com essas unidades de representação dos contadores, e um vasto material já está disponível para o desenvolvimento do Relatório.

2. Referencial teórico

A história da contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização. Ela está ligada às primeiras manifestações humanas de necessidade social de proteção à posse, de perpetuação e interpretação dos fatos econômicos ocorridos, com o objetivo material de que o homem sempre se dispôs a alcançar seus desígnios.

Para Sá (1994, p. 13) “a intuição humana, para a Contabilidade, nasce, pois, empiricamente, com os registros patrimoniais, seguindo o caminho comum do saber e que, em todos os ramos, iniciou-se com ‘percepções’ geradas pelos sentidos e acionadas pela inteligência”.

2.1. Escola contábil italiana

Na segunda metade do século XIX foi fundada a escola personalista que teve como principal líder Giuseppe Cerboni e o maior gênio, Giovanni Rossi. Essa escola se baseava na responsabilidade pessoal entre os gestores e a substância patrimonial, com cunho administrativo-jurídico. Segundo Sá (1994, p. 38), “se antes a ‘personificação’ tinha um critério didático para evidenciar que as contas abertas para pessoas seriam também abertas para coisas, da mesma forma, na escola de Cerboni o critério foi diferente, ou seja, o que preocupava não era o ‘registro’, mas, ‘fenômenos’, em suas ‘relações jurídico-administrativas’, em face do patrimônio”.

A escola veneziana de Fábio Besta, que seguiu os estudos de Villa, promoveu grande reação às ideias personalistas de Cerboni. Sá (1994, p. 39) ainda acrescenta que “de forma mais pura, os cerbonianos concentram-se mais na Contabilidade e procuram dar o máximo à riqueza patrimonial como algo concreto, real, objeto de indagações próprias, ainda que por finalidade a entendesse como sendo o controle”.

O Neocontismo (1914) restituiu à contabilidade o seu verdadeiro objetivo: a riqueza patrimonial e, em consequência, trouxe grande avanço para o estudo da análise patrimonial e dos fenômenos decorrentes da gestão empresarial, tendo surgido como

um movimento contrário ao personalista, defendendo o valorismo das contas. Essa escola foi responsável, também, por atribuir à contabilidade o papel de colocar em evidência o ativo, o passivo e a situação líquida das unidades econômicas. O neocontismo teve como principais expoentes Besta, Dumarchey e Calmés.

Motivados pela ansiedade de encontrar o campo e o objetivo de estudo da Ciência Contábil, os pesquisadores da época evidenciaram o surgimento de nova corrente que enunciava existirem os sistemas de ciências que cuidava de fenômenos ocorridos nesse mundo, o que inspirou o Aziendalismo.

A corrente de pensamento contábil de maior repercussão no século XX foi a Patrimonialista; embora fundada na Itália, essa escola teve maior aceitação em outros países, inclusive no Brasil. Schmidt (2000, p. 201) considera que “para os patrimonialistas, a contabilidade foi considerada uma ciência com um objeto bem determinado (o patrimônio), que utiliza, nas suas investigações, vários métodos e, especialmente, o método descritivo-estatístico, realizando seus fins com o auxílio de diversos instrumentos (registros, livros, documentos, máquinas, cálculo aritmético, etc.)”. Herrmann Júnior (1996, p. 55) ainda acrescenta que a “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos créditos”.

Quem analisa o pensamento contábil europeu, a partir do fim do século XIX, pode observar que para os grandes intelectuais, além de determinar o objeto de estudo e sua finalidade, surge a metodologia contábil: a meta deles não era a de como registrar, nem como demonstrar apenas, mas, sim, de compreender “o que ocorre com a riqueza”, “para quem ela serve”, como dela deve servir o homem para que este alcance os propósitos eficazes em seus empreendimentos.

O expoente máximo da escola italiana dominou o cenário contábil até os primeiros vinte anos do século XX, permanecendo influente ainda até meados do século XX.

2.2. Contabilidade norte-americana

Enquanto na Europa a doutrina, de há muito, já tinha estrutura sólida, os Estados Unidos engatinhavam em matéria de cultura contábil. O início das contribuições da escola norte-americana marca a mudança da influência da era “romântica” ditada pela escola europeia para o crescimento da influência dessa nova escola do pensamento contábil. Segundo Schmidt (2000, p. 87), “o desenvolvimento da escola norte-americana tem uma característica peculiar, pois grande parte de suas construções teóricas teve origem em entidades ligadas a profissionais da área contábil”.

Na primeira metade do século XX o que existia naquele país era uma grande variedade de métodos de escrituração e demonstração e alguns poucos livros de valor que ensinavam teorias, como os de Paton, Kester e Finney. Em vez de acelerar o movimento científico, a partir dos teorizadores, o que se preferiu foi organizar instituições de classe, por meio das quais começaram a fixar “princípios” e “procedimentos” de registro, a partir do início do século XX.

O interesse dessa escola está centrado no pragmatismo, no trato das questões

econômico-administrativas e, conseqüentemente, na busca da normatização dos procedimentos e qualificação da informação contábil. Esta preocupação dividiu a escola americana em dois grandes campos. O primeiro está relacionado com a contabilidade financeira e com a divulgação dos relatórios contábeis, com grande participação das entidades de classe em seu desenvolvimento e com forte preocupação com o usuário externo. O segundo campo está relacionado com a contabilidade gerencial e de custos, focado na qualidade da informação, com suporte para o processo de tomada de decisões pelo usuário interno.

2.3. O pensamento contábil brasileiro no início do século XX

2.3.1. As primeiras escolas de comércio no Brasil

A Academia de Comércio de Juiz de Fora-MG foi fundada em 30 de março de 1891, pelo empreendedor Francisco Batista de Oliveira¹, com o objetivo de oferecer à comunidade local ensino inspirado nos programas da Escola de Altos-Estudos Comerciais de Paris. Sua sede, ainda incompleta, foi inaugurada em 24 de julho de 1894, mas deixou de sediar a instituição em 1901 devido a problemas técnico-administrativos. A Academia foi cedida então à Congregação do Verbo Divino, que a partir daquele ano passou a aplicar uma educação verbata nos novos cursos disponibilizados.

Em 1902, foi criada a segunda escola especializada no ensino de Contabilidade no Brasil, a Escola de Comércio Armando Álvares Penteado, com seus ensinamentos voltados à filosofia italiana. A Escola de Comércio Álvares Penteado foi responsável pela formação de muitos dos primeiros professores de contabilidade de destaque no cenário nacional, como é o caso de Francisco D'Auria e Frederico Herrmann Júnior e outros.

Três anos mais tarde, o Decreto nº 1.339/1905 reconheceu oficialmente os diplomas expedidos pela Escola Prática de Comércio, instituindo dois cursos: um que se chamava curso geral e outro denominado curso superior. Este mesmo Decreto do Poder Legislativo declarou também de utilidade pública, com caráter oficial, os diplomas conferidos pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro, Instituto Comercial do Distrito Federal e pela Academia de Comércio de Juiz de Fora.

A estrutura curricular do curso geral era essencialmente prática, e previa Português, Francês, Inglês, Aritmética, Álgebra, Geometria, Geografia, História, Ciências Naturais, Noções de Direito Civil e Comercial, Legislação de Fazenda e Aduaneira, Prática Jurídico-Comercial, Caligrafia, Estenografia, Desenho e Escrituração Mercantil. Observa-se já aí que a contabilidade estava presente no currículo do curso geral da escola de comércio, visto que a escrituração mercantil era uma das disciplinas previstas. O que é facilmente perceptível é que naquela época, as exigências de mercado re-

¹ *Francisco Batista de Oliveira* (Entre Rios de Minas, 11 de julho de 1857 — ?, 1902) foi um empreendedor brasileiro responsável, entre outros, pela fundação do Banco de Crédito Real e da Academia de Comércio de Juiz de Fora e, juntamente com Bernardo Mascarenhas, da Companhia Mineira de Eletricidade e da Usina Hidrelétrica de Marmelos. Desenvolveu ainda ampla campanha em prol do café brasileiro no exterior, organizando diversas exposições do produto em Paris.

queriam uma postura profissional de busca multidisciplinar, com o conhecimento ultrapassando em muito o aspecto essencialmente técnico.

Outro importante pensador contábil brasileiro formado na escola italiana, Hermann Jr. (1996, p. 31), também destaca a preocupação da contabilidade com o controle ao afirmar que esta se ocupa apenas dos fenômenos que produzem variações patrimoniais, sem se preocupar com a sua licitude, cabendo ao direito, apoiado na contabilidade como instrumento de prova, fazer a distinção do que é legal ou não. Dessa forma, continua o autor, os registros devem refletir a natureza jurídica das operações de modo a caracterizar, como instrumento de prova, o negócio jurídico a que se referem, e conclui observando que os métodos utilizados pela contabilidade foram consagrados pela legislação como necessários à salvaguarda dos direitos individuais.

2.3.2. A influência das escolas contábeis norte-americanas no Brasil

O início das contribuições da escola norte-americana marca a mudança da influência da era romântica, ditada pela escola europeia, para o crescimento da influência dessa nova escola do pensamento contábil.

Nas escolas americanas floresciam a teoria e a prática contábeis, favorecidas pela nova forma de administrar e pela dedicação dos organismos associativos contábeis. Por outro lado, as escolas europeias já davam sinais de declínio em torno do pensamento contábil.

Os primeiros registros das influências do pensamento italiano e americano na construção do conhecimento contábil brasileiro foram constatados pelos artigos publicados nos periódicos da *Revista Brasileira de Contabilidade* e da *Revista Paulista de Contabilidade*, como apresenta a Tabela 1, a seguir:

Tabela 1: Participação percentual da influência italiana e americana nos artigos publicados nos exemplares RBC e da RPC

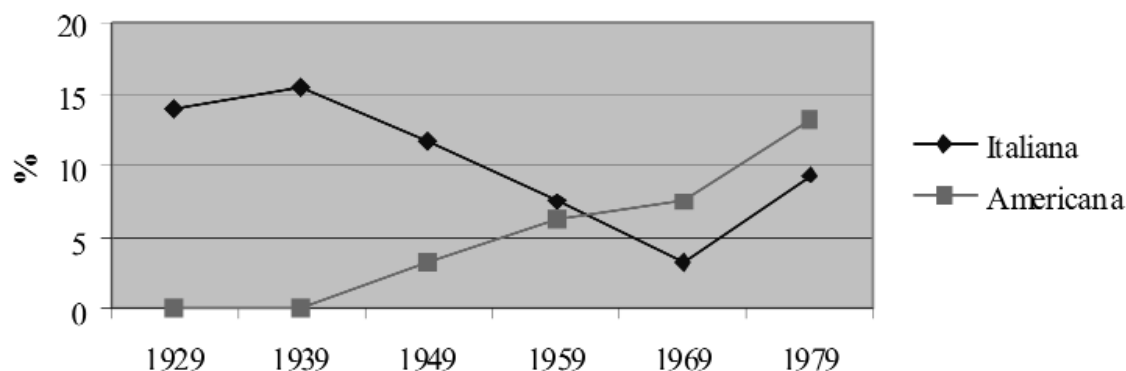
Periódico	RBC Fase 1	RBC Fase 2	RPC 20	RPC 30	RPC 40	RPC 50	RPC 60	RPC 70
Período	1912	29 - 33	22 - 29	30 - 39	40 - 49	50 - 59	60 - 69	70 - 79
Italiana	35,1	21,8	13,9	15,4	11,7	7,5	3,3	9,4
Americana	-	-	-	-	3,3	6,3	7,4	13,2

Fonte: MENDONÇA NETO *et al* (2008, p. 130)

Segundo Mendonça Neto *et al* (2008, p. 130) a influência italiana revela uma tendência declinante a partir da década de 20. Por outro lado, a participação da influência do pensamento americano apresenta uma tendência crescente a partir da década de 40, suplantando a influência italiana na década de 60. Neto *et al* ainda afirmam

que a análise dos resultados referentes aos periódicos da RPC, das décadas de 20 a 70, pode ser melhor visualizada no Gráfico 1, a seguir:

Gráfico 1: Participação percentual da influência italiana e americana – RPC



Fonte: MENDONÇA NETO *et al* 2008, p.130.

Conforme indicam a tabela e o gráfico, a mudança do paradigma e a substituição da influência do pensamento italiano pelo americano foi um processo lento que ocorreu durante a década de 50 e só veio a se consolidar nas décadas de 60 e 70.

3.3.4. A criação do primeiro curso superior de Contabilidade (1946)

Em nível de hierarquia de ensino, o curso de contador, até 1945, era um curso de 2º grau, ou nível médio, não podendo os diplomados do curso de contador ingressarem em outras Faculdades ou Escolas Superiores. Mas, com o Decreto nº 7.988, de 1945, a profissão de Contador é regulamentada.

O ano de 1946 foi marcado por dois grandes acontecimentos para a Contabilidade Brasileira. Na esteira da implementação do ensino superior de Contabilidade, o governador de São Paulo instituiu, com o Decreto-Lei nº 15.601/46, a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA), instalada como dependência da Universidade de São Paulo. Segundo Oliveira (apud SILVA e MOURA, 2002, p. 6),

[...] o Corpo Docente do Curso de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de São Paulo, quando da sua implantação, era constituído de muitos dos grandes nomes do Cenário Contábil Nacional, boa parte deles professores egressos da Escola de Comércio Álvares Penteado, dentre os quais, cita-se Francisco D'Áuria, Frederico Herrmann Júnior, Cariolano Martins [...]. Surgiu nessa época a oportunidade de professores trabalharem em regime de dedicação integral; esses professores concentraram seus esforços não só na docência, mas principalmente na pesquisa, constituindo-se, assim, o primeiro núcleo de pesquisa contábil do Brasil.

3.3.5. *Década de 40: a primeira influência do pensamento norte-americano?*

A década de 40 é marcada também pela tendência crescente da influência do pensamento americano, pois, para Iudícibus (2006, p. 41),

[...] foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor.

A partir desse núcleo surgiram os primeiros traços da influência americana na metodologia do ensino da contabilidade em 1960. Com atenção voltada para o mercado de trabalho e a própria tendência da contabilidade em nível de legislação governamental e em nível empresarial, a equipe de professores do departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP adotou, em coerência com a tendência da profissão contábil, o método didático norte-americano no ensino da contabilidade geral no Brasil. Isto ocorreu pela primeira vez em 1964.

Em um relato histórico da criação da FEA/USP, o professor Sérgio Iudícibus descreve o ensino da seguinte maneira:

Deixe-me dizer como é que a gente encontrou a faculdade: puramente em um modelo assaz europeu continental. Isto é, a influência da Economia e da Contabilidade, na época, era exercida por franceses e italianos. [...] Essa cultura européia tinha muitas coisas boas. Em matéria de cultura geral e de conhecimento mais amplo nos forneceu uma base cultural muito grande. Mas sentíamos a necessidade de mudança [...] trabalhamos para uma Contabilidade mais para o estilo norte-americano ou anglo-saxão, contudo, sem esquecer os traços de uma verdadeira escola brasileira: correção monetária, economia brasileira e assim por diante (RIBEIRO, 2009, p. 49).

3.4. *O pensamento contábil brasileiro, na segunda metade do século XX*

Os anos de 1950 e 1960 foram de grande prosperidade para a economia mundial. A reconstrução dos países europeus, em função do pós-guerra, e a aplicação em larga escala dos preceitos Keynesianos, foram períodos de maior crescimento econômico de todo o século.

Conforme Callon (*apud* CARDOSO *et al*, 2008, p. 131), quando uma necessidade de mudança é identificada, os outros atores que serão afetados analisam os objetivos de cada um desses atores e procuram identificar uma necessidade comum. Cardoso *et al* (2008, p. 132) acrescentam que temos como principais atores os líderes da profissão, acadêmicos e práticos que detectaram a necessidade de mudanças e estabeleceram, como ponto obrigatório de passagem, a normatização. Dentre estes, cabe mencionar,

além de Francisco D'Áuria, Milton Improta, José da Costa Boucinhas, Hilário Franco, etc.

3.4.1. O novo método de ensino da contabilidade no Brasil

A segunda etapa do desenvolvimento da contabilidade brasileira teve início em 1964, ano em que o professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino da Contabilidade. Como afirma Iudícibus (2000, p. 38),

na disciplina de Contabilidade Geral, na regência de cátedra do Professor José Boucinhas, adota-se, pela primeira vez, o método didático norte-americano, baseado no livro Finney & Miller, *Introductory Accounting*², com importantes adaptações à realidade brasileira, consubstanciadas pela abordagem do problema da Contabilidade em face da inflação [...]. Desde 1964, gerações de contadores, de administradores e de economistas são influenciadas pelo novo enfoque, constituindo um centro de irradiação das novas doutrinas. Note-se que datam desta época alguns trabalhos de pesquisa elaborados por professores da Faculdade de Economia e Administração da USP, que focalizam a Contabilidade e o problema das flutuações de preços, em profundidade.

A partir dessa mudança de orientação didática, a influência dos autores italianos e das escolas de pensamento italianas foi sendo substituída pela dos autores norte-americanos.

Uma peculiaridade da escola é a quase unanimidade com que os contadores acatam as diretrizes das associações profissionais, ainda que, esporadicamente, não partilhem de suas ideias. Essas associações foram as principais propulsoras do desenvolvimento doutrinário da contabilidade nos Estados Unidos. Schmidt (2000, p. 87) ainda menciona o desdobramento da escola norte-americana por dois caminhos:

O interesse dos norte-americanos pela qualificação da informação contábil acabou polarizando o desenvolvimento de sua escola em dois grandes campos de atuação contábil. De um lado, 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.

Além do desdobramento da escola norte-americana, ela foi dividida em duas fases: primeira de 1919 a 1945, e a segunda de 1946 a 1972, que denominaram respectivamente de período entre guerras e era da incerteza. Pode-se dizer que a escola americana de contabilidade se caracterizou pelo pragmatismo, explicitado a preocupação

² O título original do livro *Principles of Accounting: Introductory*; Finney já tinha escrito o livro, com o mesmo título *Introduction to principles of Accounting*, publicado em 1932.

com o estabelecimento de padrões, normas e princípios para orientar os praticantes da profissão no atendimento das demandas da sociedade.

Com a instalação de algumas empresas americanas impondo suas normas, procedimentos contábeis e de auditoria, algumas regiões brasileiras passaram a conhecer, de forma prática, a filosofia americana.

A Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, foi criticada por ter objetivos fiscalizatórios, tornou obrigatória a correção monetária do ativo imobilizado e do capital das empresas jurídicas. No ano seguinte, com a regulamentação do mercado de capitais no Brasil, por meio da Lei nº 4.728, foi criada a figura do auditor independente, sendo que a Circular nº 178, em 1972, obrigou o registro dos auditores no Banco Central do Brasil. A Circular nº 179, do mesmo ano, estabeleceu a expressão “princípios contábeis geralmente aceitos”.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 321/72, adotou a mesma terminologia, colocando que “princípios de Contabilidade geralmente aceitos são normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos, emanados da Contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretações uniformes das Demonstrações Contábeis” (SCHMIDT, 2000, p. 211).

Com a tentativa de estabelecimento dos princípios contábeis por meio de organizações, fica cada vez mais evidente a contribuição da Escola Norte-americana para o mundo contábil, passando da produção de informação direcionada aos administradores e credores para o foco nos investidores e acionistas e um amplo conjunto de usuários: os *stakeholders*.

3.4.2. As novas bases científicas norte-americanas defendidas pela USP

Diante desse cenário, Schmidt (2000, p. 210) afirma que “a partir da adoção do método didático norte-americano pela USP, em 1964, e da apresentação de trabalhos de Iudícibus, o direcionamento doutrinário contábil, especialmente do maior centro de pesquisa contábil nacional, o Departamento de Contabilidade e Atuaria da FEA-USP, muda definitivamente, abandonando as escolas de pensamento contábil italiana e assumindo os ditames da escola norte-americana”.

No início da década de 60, os professores Alkindar de Toledo Ramos, José da Costa Boucinhas, Sergio Iudícibus e Armando Catelli da FEA-USP são os responsáveis pelo começo de grandes reformas conceituais que modernizaram a forma de pensar e ensinar Contabilidade no Brasil.

Assim, a partir de 1962, uma grande mudança no modelo de ensino foi organizada. A Contabilidade passava a ser vista como um instrumento para a gestão e ensinada de forma mais acessível e pragmática. Novas práticas didáticas e pedagógicas foram inseridas nos cursos a partir da mudança da matriz teórica.

Para o professor Eliseu Martins (*apud* RIBEIRO, 2009, p. 54), “a realidade do ensino e da prática contábil é diferente nesse ‘jeitão’ americano. A ideia é usar, ensinar e pesquisar para produzir instrumento de gestão de informação. [...] O mérito dessa linha se dá pelo que ela produz, pela sua aplicação, pelo seu uso”.

Dessa maneira, percebe-se que o modelo de ensino mudou radicalmente. Segundo esses professores, a reformulação de 1964 tornou-se um divisor de águas na história da FEA/USP.

3.4.2. A criação da FIPECAFI

No VIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, em 1969, já começa a ser discutido o tema de Auditoria e Contabilidade Gerencial. Em 1970, a experiência desses professores foi colocada no papel, e eles lançaram o livro *Contabilidade Introdutória*, com nítida inspiração americana. A publicação trouxe à luz um novo pensamento, quebrando tabus, varrendo conceitos anacrônicos. Iniciava o que Iudícibus denominou de “revolução contábil no Brasil”.

Em 1974, criaram a FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras). Seus projetos modificaram o cenário contábil, atuarial e financeiro do país.

3.4.3. Resistências e avanços às novas mudanças

Devido à falta de controle do processo inflacionário vivido pelo país, nesse período, desenvolveu-se a chamada “escola de correção monetária”, que, segundo Iudícibus (2000), é uma contribuição das mais notáveis à constituição de uma verdadeira e genuína escola brasileira de Contabilidade, ainda hoje em pleno desenvolvimento.

Este processo de mudança, todavia, não ocorreu sem resistências, e a forma de resistir foi a mesma usada na construção de um novo paradigma, ou seja, publicações de livros ligados ao pensamento italiano. Um dos maiores defensores do pensamento italiano de base doutrinária à época foi o professor Lopes de Sá. Mas, todo esforço empreendido não foi o suficiente para impedir a consolidação do novo paradigma que se impôs de forma quase que absoluta, tanto na prática profissional como na acadêmica.

O aparecimento de empresas de auditoria de origem anglo-americana, cursos de treinamento em contabilidade e finanças oferecidos pelas empresas estrangeiras e a FEA-USP começam a reverter o cenário contábil, adotando uma filosofia norte-americana e dando ao Brasil os primeiros passos rumo à Teoria da Contabilidade, que busca explicar os procedimentos contábeis.

Pode-se dizer que o início da influência da escola americana de contabilidade surge com a Resolução nº 220/72, do Banco Central e com a Resolução nº 321/72, do Conselho Federal de Contabilidade. A Resolução do CFC adotou algumas modificações nas normas e nos procedimentos de auditoria elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB, hoje IBRACON). Essas normas e procedimentos de auditoria retratam nitidamente a influência da escola norte-americana na contabilidade brasileira, segundo Schmidt (2000).

Com o desenvolvimento do mercado de capitais a legislação precisava avançar, por isso foi reformulada, em 15 de dezembro de 1976, a Lei nº 6.404 – a Lei das Sociedades Por Ações. Como afirma Silva (*apud* SCHMIDT, 2000, p. 213), “[...] 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”. Conforme o livro *Contabilidade Introdutória*, dos professores da FEA-USP (adotado em praticamente todas as faculdades brasileiras), a Lei das Sociedades Por Ações tem sua parte contábil inspirada na doutrina norte-americana.

3.5. O início do século XXI e a ideia de contabilidade normativa

No início do século XXI, a FIPECAFI desempenha um papel fundamental dentro do movimento de adequação do Brasil às normas internacionais do ensino de Contabilidade. O processo de harmonização internacional da contabilidade está relacionado à globalização dos mercados e ao crescimento dos investimentos diretos de estrangeiros e também à formação de blocos econômicos. A harmonização das Normas Contábeis, no âmbito nacional, é editada por órgãos com competência legal e regulamentar. No caso do Brasil, os principais são CFC, CVM e IBRACON e FIPECAFI.

A introdução de uma contabilidade normativa coube aos norte-americanos, que desdenham toda e qualquer novidade europeia em favor de um modelo que se estruturava no seio de uma lógica desconhecida pelo europeu: a *corporação*. O modelo de corporação de empreendimento, nos EUA, é único. Eles reinventam a empresa de capital aberto, criam a pessoa jurídica, como algo que possui vida autônoma, com capacidade jurídica, econômica e contábil completamente independente. Justaposto à ideia de corporação está o novo modelo de contabilidade: aquele baseado não nas contas, mas, no conceito. Tudo na contabilidade é estruturado de acordo com uma estrutura conceitual. Isso tem permitido ao auditor norte-americano o domínio completo e absoluto sobre a contabilidade e suas técnicas, tanto quanto o engenheiro, o médico, do ponto de vista profissional. Se os conceitos contábeis são expressões definidas pela própria classe contábil, então, somente eles detêm o poder de explicá-las, de interpretá-las e redefini-las. Como os conceitos contábeis não são nenhum exemplo de objetividade científica, é muito fácil adequá-los segundo as conveniências de quem quer seja (investidores, proprietários, e outros *stakeholders*).

Portanto, a queda da contabilidade europeia está imersa num contexto econômico mais amplo, cujas novas bases foram reinventadas pelos norte-americanos. A contabilidade, sob os olhos dos norte-americanos, tem de estar redirecionada às necessidades das novas corporações e de acordo com o seu jogo político. Se o foco da contabilidade europeia era exatamente nas contas, o foco da contabilidade norte-americana é exatamente nos conceitos de contas (que possuem muito mais o significado subjetivo do que aquele objetivo instrumento de operação da contabilidade).

3.6. Considerações finais

Com a criação da escrituração qualitativa por meio do débito e crédito, faltava ainda oferecer à contabilidade as características de uma ciência. Surge, então, a primeira escola do pensamento contábil, denominada de Contista; outras relevantes dela derivaram, como o Personalismo, o Neocontismo, o Controlismo, o Aziendalismo, o Patrimonialismo, entre outras.

Entretanto, a Escola Europeia foi reconhecida por causa de suas escolas, princi-

palmente a italiana; contudo, pelo fato de ter uma natureza bastante teórica, esta foi confrontada com a Escola Norte-Americana, que surgiu com bases teóricas mais consistentes, a partir das entidades profissionais de contabilidade, sendo sua natureza econômico-administrativa. Até o início do século XX, apesar da produção dos pensadores europeus, a contabilidade estava focada na escrituração e na profissionalização, porém, depois da década de 30, a Ciência Contábil evoluiu com a contribuição da Escola Norte-Americana. São várias as contribuições dessa escola, principalmente a busca por princípios, que alicerça todo o arcabouço de conhecimento, e a transparência na evidência das informações para os usuários que passou a atender, além do fortalecimento da teoria da Contabilidade.

Até o início do século XIX, o patrimônio era o objetivo da contabilidade, sendo esse pensamento atribuído às escolas europeias com seus doutrinadores, permanecendo fieis até a década de 50, quando perdeu parte de seu encanto junto a profissionais brasileiros. Devido ao processo de modernização, ocorrido quando as indústrias americanas aqui se instalaram, pode-se perceber a mudança dos procedimentos contábeis, principalmente, a tentativa de se estabelecer normas, que logo em seguida se transformaram em princípios contábeis.

Diante do cenário atual da Contabilidade brasileira, que vive momentos de convergências das normas internacionais, as novas alterações legais trazem consequências fiscais, as quais certamente deverão ser reguladas por meio de novos atos normativos.

Um aspecto perceptível, a partir do século XXI, é a importância do ensino e de suas condições de oferta, para atender à crescente demanda por profissionais mais qualificados, para atuar numa economia que, ao longo do século XIX, ensaiou seus primeiros passos e, desde o século XX, busca sua consolidação.

Podemos concluir que os dispositivos legais e regulamentadores influenciaram de forma muito concreta a transformação da contabilidade até os atuais princípios contábeis no Brasil, sendo neste caso, a publicação da Lei 6.404/76 um marco da nova fase da contabilidade no Brasil, como inspiração na escola norte-americana, rompendo de vez com a escola italiana.

Referências

CARDOSO, Ricardo Lopes; SARAIVA, Enrique; TENÓRIO, Fernando Guilherme; SILVA, Marcelo Adriano. Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *RAP-Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, p. 733-799, 2008.

FRANCO, Hilário. *Hilário Franco 50 Anos de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1993.

HERRMANN JÚNIOR, Frederico. *Contabilidade Superior: teoria econômica da contabilidade*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HISTÓRIA dos Congressos Brasileiros de Contabilidade / Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Teoria da Contabilidade*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. *Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia*. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Mudança de Paradigma na Contabilidade Brasileira: Uma Explicação Fundamentada na Sociologia da Tradução. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 113-139, 2008.

PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. *Apresentação de trabalhos Científicos: monografia, TCC, teses e dissertação*. 3 ed. São Paulo: Futura, 2000.

RIBEIRO, Suzana Lopes Salgado. *Contando História: o Departamento de Contabilidade e Atuária-FEA/USP entre números e palavras*. São Paulo: D'Escrever Editora, 2009.

_____. *Teoria da Contabilidade Superior*. Belo Horizonte: Uma, 1994.

_____. *Aspectos Contábeis no período da Inconfidência Mineira*. Ouro Preto: ESAF. Casa dos Contos, 1980.

_____. *Bases das Escolas Européia e Norte-Americana, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista*. 2001. Disponível em: www.5campus.com/leccion/neo01. Acessado em 18/08/2011.

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

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MOURA, Herval Silva. *Retrospectiva Histórica do Ensino Superior de Contabilidade no Brasil*, 2002. Disponível em: http://ix.congresso.iscap.ipp.pt/resumos/brasil/historia_da_contabilidade/retrospectiva_historica_do_ensino_superior_de_contabilidad.pdf. Acesso em 21/03/2011.

YASBECK, Lola. Formando os bons trabalhadores: os primeiros grupos escolares em Juiz de Fora, Minas Gerais. *Cadernos de História da Educação*, n. 2, jan./dez. 2003.

<http://www.fipecafi.org/35Anos/>. Acessado em 21/03/2011.

<http://www.fipecafi.org/fipecafi/quem-somos.aspx>. Acessado em 21/03/2011.

<http://www.fea.usp.br/conteudo.php?i=4>. Acessado em 21/03/2011.

<http://www.sindcontsp.org.br/view/paginas.php?id=97>. Acessado em 11/09/2011.

http://www.cfc.org.br/uparq/Normas_Brasileiras_de_Contabilidade.pdf. Acessado em 11/09/2011.