

A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE E SEUS ASPECTOS CONTEMPORÂNEOS: UMA CONTRIBUIÇÃO TEÓRICA AO PROFISSIONAL DA ATUALIDADE

Candida de Souza Mattes¹

Roberto Carlos Dalongaro²

Luís Fernando Peixoto Wesz³

RESUMO

O presente trabalho aborda uma análise teórica da contabilidade, a fim de contribuir teoricamente para o profissional em exercício da contabilidade nos dias atuais. A pesquisa destaca a origem e os conceitos da contabilidade, a evolução histórica da contabilidade, as escolas do pensamento contábil e a história da contabilidade no Brasil. A metodologia de estudo utilizada foi desenvolvida com um enfoque na abordagem qualitativa, com base nos conceitos e preceitos das referências pesquisadas. O trabalho teve como objetivos estudar a história da contabilidade e seus aspectos contemporâneos, descrever a evolução teórica da Contabilidade, mostrar a teoria contábil contemporânea e seus objetivos e normas internacionais, analisar a evolução da contabilidade moderna e o mercado de trabalho do profissional contábil, portanto, para contemplar os respectivos objetivos foi necessário lançar mão de uma pesquisa descritiva quanto ao seu objetivo metodológico. A problemática de estudo levantou o questionamento relacionado a seguinte indagação: Quais são as contribuições que a evolução teórica da contabilidade proporcionou aos profissionais contemporâneos da área?

Palavras-Chaves: História da Contabilidade, Aspectos Contemporâneos, Profissional Contábil.

ABSTRACT

The present work addresses a theoretical analysis of accounting, in order to contribute theoretically to the accounting professional in the present day. The research highlights the origin and concepts of accounting, the evolution of accounting history, the schools of accounting thinking and the history of accounting in Brazil. The methodology used was developed with a focus on the qualitative approach, based on the concepts and precepts of the references researched. The purpose of this study was to study the history of accounting and its contemporary aspects, to describe the theoretical evolution of Accounting, to show contemporary accounting theory and its international objectives and norms, to analyze the evolution of modern accounting and the labor market of the accounting professional, therefore, To contemplate the

¹ Graduada em Ciências Contábeis – URI São Luiz Gonzaga. E-mail. candida.mattes@hotmail.com

² Mestre em Gestão Estratégica das Organizações. Professor de Administração e Ciências Contábeis – URI. E-mail. robertocarlosad@hotmail.com

³ Mestre em Agronegócios. Contador. Professor do curso de Ciências Contábeis da – URI – Campus São Luiz Gonzaga – RS. E-mail. l-fernando-wesz@bol.com.br

respective objectives it was necessary to use a descriptive research regarding its methodological objective. The study problem raised the questioning related to the following question: What are the contributions that the theoretical evolution of accounting provided to contemporary professionals in the area?

Keywords: History of Accounting, Contemporary Aspects, Accounting Professional.

1 Introdução

O referido trabalho aborda a temática de estudo relacionada a Teoria histórica da Contabilidade, com enfoque na contemporaneidade da contabilidade, evidenciando normas e princípios da teoria contábil.

A teoria contábil e seus aspectos históricos são feitos relevantes para o processo evolutivo da contabilidade, como também, os seus princípios, e todos os aspectos interligados ao desencadeamento dos fatos contemporâneos que perduram na atualidade, estes, estão incorporados a ciência da contabilidade e cada elemento proporciona uma contribuição ao profissional da contabilidade.

A revisão histórica da contabilidade, como também o estudo qualitativo das suas teorias e princípios, levanta o seguinte questionamento: Quais são as contribuições que a evolução teórica da contabilidade proporcionou aos profissionais contemporâneos da área?

O principal objetivo deste artigo é estudar a história da contabilidade e seus aspectos contemporâneos, e específicos: descrever a evolução teórica da Contabilidade; analisar a evolução da contabilidade moderna e o mercado de trabalho do profissional contábil.

A teoria da contabilidade vem sendo definida como um conjunto coerente de princípios lógicos que compreende melhorar as práticas existentes aos contadores e demais profissões relacionadas, oferece um referencial de conceitos para avaliação das práticas contábeis já existentes e desenvolve novas práticas e conhecimentos.

A teoria nos ajuda a entendermos o motivo da nossa profissão, nossas práticas profissionais e nos incentiva a criarmos novas formas e procedimentos de acordo com a legislação.

Muitas vezes sabemos contabilizar, praticar e desenvolver a contabilidade sem nenhuma dificuldade, porém, não sabemos explicar o porquê ou ao menos a teoria da prática que estamos realizando. O que deixa muitas vezes “nossos clientes” inseguros quanto ao seu contador.

Com a teoria, ganhamos o poder da argumentação, justificativa da decisão que tomamos ou até mesmo orientamos a empresa que rumo deverá tomar.

A relevância do conhecimento teórico da contabilidade faz jus a escolha do tema, pois, as referidas teorias contribuem significativamente para a consolidação dos conhecimentos do profissional contábil. Enriquecendo a sua formação, e capacitando-o para o melhor entendimento da missão de um contador no mercado de trabalho, assim como, conhecer as teorias, fortalece também o melhor entendimento do exercício prático da profissão.

A importância de garimpar conhecimentos teóricos a respeito da temática relacionada a história, princípios, constructos teóricos e outros aspectos ligados a ciência da contabilidade, se evidenciam pelo fato de contribuírem significativamente para a construção de conhecimento do profissional contábil, como também pelo fato de evidenciar feitos relevantes do passado, que hoje são utilizados pelos estudantes e profissionais ligados a contabilidade.

2 Revisão de literatura

2.1 Origem e conceitos da contabilidade

Campiglia destaca que:

A palavra contabilidade, originária do francês *comptabilité* empregava-se para designar a arte de escriturar as contas revelando, pois, o aspecto meramente instrumental da disciplina. Os autores italianos a utilizavam apenas para indicar as aplicações especializadas aos diferentes setores da atividade econômica como contabilidade mercantil, bancária, agrícola, contabilidade pública. A ciência ou a doutrina contábil dão a eles o nome de "Ragioneria" no intento de sobrelevar aquela ao simples método ou à escrituração, etimologicamente, porém, ambas se equivalem (CAMPIGLIA, 1966, p. 10).

No conceito de Hilário Franco:

A Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação necessárias à tomada de decisões sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (FRANCO, 1997, p. 21).

Para alguns autores a palavra contabilidade, é de origem francesa: *comptabilité*, que significa obrigação de dar contas, dando a ideia de responsabilidade, era um termo restrito da linguagem

2.2 Conceito de contabilidade

Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como seus princípios e as técnicas necessárias ao controle, exposição, e a análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

Segundo Hendriksen e Van Breda (2012), a contabilidade é também uma ciência social que de acordo com as ações humanas modifica o patrimônio. Pode atuar em diversos campos sócio-econômicos da sociedade, tem suma importância de registrar as transações das empresas para que se mantenha dentro do mercado.

É o instrumento que fornece o máximo de informações possíveis para tomada de decisão dentro da empresa. Por isso, a contabilidade tem como principal objeto de estudo o patrimônio de pessoa física ou jurídica devendo atender as necessidades de cada empresa visando lucros ou não.

A contabilidade é conhecida como um instrumento que fornece as informações de forma correta e ágil as empresas para suas tomadas de decisões dentro e fora da empresa. Bastante antiga, sempre existiu para esse enfoque. Com o passar dos anos a contabilidade passou a ser usada pelo governo para arrecadação de impostos, tornando a contabilidade obrigatória dentro de todas as empresas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

Porém, a contabilidade não pode ser vista apenas como instrumento do governo, é muito mais importante para auxiliar nas tomadas de decisões. Todas as movimentações possíveis são registradas pela contabilidade, que após informadas geram relatórios rápidos e precisos aos interessados em conhecer a real situação da empresa e decidir o seu futuro. Através dos relatórios é possível comparar anos anteriores, meses ou épocas de resultado ou prejuízo obtido, podendo assim se fazer uma previsão para o que quer desenvolver em relação ao futuro.

A contabilidade pode ser estudada de um modo geral ou particular, no caso alguma área específica. Os usuários da contabilidade são os que se interessam pela situação da empresa, ou seja: investidores, administradores, fornecedores, bancos, governos, empregados sindicatos, concorrentes, etc. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

2.3 Evolução histórica da contabilidade

Segundo Henriksen e Eldon (2012), a contabilidade existe desde 8.000 a. C, as primeiras civilizações usavam para controle de seus rebanhos e riquezas, faziam seus registros em fichas de barros.

De acordo com Lopes Amorim (1968:9) apud Henriksen e Eldon (2012), a contabilidade surgiu pela necessidade de se criar processos práticos para organização e controle dos mercadores, após mostrarem que não possuíam absoluta fidelidade na realização de seus processos.

Não se sabe quem inventou a contabilidade, porém, a literatura da área contábil, mostra que registros de sistemas de estruturação contábil existem desde os séculos XIII e XIV, em diversos comércios na Itália, sabe-se que a contabilidade é considerada um produto do Renascimento Italiano. (FAVERO, 2011).

O primeiro registro completo foi encontrado em arquivos municipais em Gênova, Itália em 1340, porém, existem históricos anteriores nos anos de 1299 e 1300 na França. (HENRILKSEN e ELDON, 2012).

Os respectivos autores já mencionados colocam também que, Luca Pacioli foi um dos primeiros codificadores da contabilidade, Frei Italiano, que passou parte de

sua vida como professor e estudante, encerrou sua carreira como professor de Matemática na Universidade de Roma.

Pacioli escreveu um livro que se intitulou *Summa de arithmetica, geométrica, proportioni et proportionalitá*, aparecendo em Veneza em 1494, dois anos após a chegada de Colombo as Américas. O livro era conhecido como um tratado de matemática, porém, incluía um sistema de escrituração de partidas dobradas denominadas *Particularis de Computis et Scripturis* que foi o primeiro material divulgado que descrevia o método das partidas dobradas baseado em lançamentos contábeis (HENRILKSEN e ELDON, 2012).

Quando o livro de Pacioli surgiu, já existia uma vasta escrituração contábil da época. Quando determinado a criação da *Securities and Exchange Commission* (SEC) em 1934, que tinha o objetivo de regular a contabilidade ainda não estava sendo criado um novo sistema de informações, simplesmente estava propondo uma regulamentação do sistema que veio sendo desenvolvido ao decorrer de cinco séculos (FAVERO, 2011).

A medida que a história vem sendo contada, percebemos que existem muitas mãos e terras, percebemos o quão cosmopolitas foram nossos ancestrais, nossa cultura é derivada de outras diversas culturas e serve para evidenciar o fato de que a humanidade tem avançado intelectualmente e socialmente.

Vários registros contábeis são encontrados nas primeiras civilizações, um exemplo disso é que os agricultores egípcios pagavam os coletores de tributos com linhaça e cereais pelo uso da água para irrigação às margens do rio Nilo e recebiam seus recibos em fichas de argila desenhadas com recipientes de cereais, essas fichas de acordo com pesquisadores eram abundantes da Mesopotâmia (FRANCO, 1997).

Acredita-se que sistemas sofisticados de contabilidade na China tenham existido já em 2.000 A.C, são referências curiosas e suspeitas devido sua semelhança com o método de partidas dobradas em Roma, no início da era Cristã (FRANCO, 1997).

A partir do fim do século XV iniciou-se a era da estagnação, as cidades italianas tiveram decadência política bem como nos centros de comércio. Com a abertura de novas rotas de comércio os centros comerciais se deslocaram para Espanha e Portugal e depois para os países baixos em Antuérpia. Esperava-se que o método italiano das partidas dobradas se espalhasse pelo mundo. Poucas mudanças ocorreram nos métodos de escrituração, porém tiveram modificações. (FAVERO et al., 1997).

Esta era acabou após o início da revolução industrial, que foi o segundo avanço extremamente importante para a contabilidade. Sua origem foi em um bom tempo na Inglaterra, não tem data específica para o início da revolução industrial (HENRILKSEN e ELDON, 2012).

2.4 Escolas do pensamento contábil

✓ **Escola Contista**

Surgiu com a obra de Pacioli no século XV. Suas teorias ficaram as mesmas até o século XVIII, por isso, ficou conhecida como a era da estagnação contábil. Tinha como principal objetivo explicar como as contas funcionavam, sem lembrar de que as contas eram a consequência das operações ocorridas na entidade. Nesta corrente de pensamento contábil os que mais se destacaram foram: Jacques Savoy e Edmundo Degrange. Devido à falta de suporte e enunciação a escola contista perdeu sua influência. (FAVERO *et al.*, 1997).

✓ **Escola Personalista**

Conhecida também como escola Toscana, surgiu como reação a escola contista. Tinha o objetivo de explicar os direitos e obrigações. Para defesa de sua tese, os autores da época criaram axiomas, que são premissas que dizem ser verdade sem a exigência da demonstração. Esse pensamento foi estudado pela escola aziendalista também. (FAVERO *et al.*, 1997).

✓ **Escola administrativa**

Ganhou vários nomes como: Lombarda, administrativa, Materialista. Originada do norte da Itália, no século XIX, tinha como objetivo a administração das entidades. É a partir dessa escola que surge o estudo de que todo empreendimento deve ter o estudo de sua viabilidade econômica, desse modo, a contabilidade e a administração tem o objetivo de realizar a dinâmica dentro da empresa, são aliadas. (FAVERO *et al.*, 1997).

✓ **Escola Reditualista**

O objetivo da contabilidade declarado por esta escola era de que o resultado era o objetivo da contabilidade. Os estudiosos desta escola estudavam a riqueza patrimonial sem se preocupar com os elementos do patrimônio. Teve grande contribuição devido o movimento patrimonial junto ao ciclo operacional da empresa e não ano-calendário (FAVERO *et al.*, 2011).

✓ **Escola matemática**

Surgiu pelo estudioso Giovanni Rossi em 1901, que acreditava que a contabilidade era uma ciência matemática. (FAVERO *et al.*, 2011).

✓ **Escola Norte-Americana**

Em 1887 foi criada a AAPA (*American Association of Public Accountants*), que tinha o objetivo de melhoria da padronização contábil dos processos e informação contábil. Buscava metodologias que permitissem uma clara visão dos relatórios

contábeis e os lançamentos com suas origens, facilitando o entendimento das teorias e conceitos contábeis (FAVERO *et al.*, 2011).

✓ **Escola Neocontista**

Também chamada de Moderna Escola Francesa, o neocontismo do século XX restituiu a contabilidade em seu verdadeiro objeto: riqueza patrimonial, trazendo também avanços nos estudos da análise patrimonial e demais decorrentes da gestão de empresas (FAVERO *et al.*, 2011).

✓ **Escola Aziendalista**

Nascida em 1922, considerou-se como a ciência da administração econômica das entidades, estudando não só resultados, mas também, os princípios de sua constituição de pessoas da organização. A azienda se constituiu em dois elementos: pessoas e riqueza. (FAVERO *et al.*, 2011).

✓ **Escola Controlista**

Nesta época, os estudiosos viam a contabilidade como forma de controle econômico, dividiam a administração econômica em: gestão, direção e controle para impedir o desperdício. (FAVERO *et al.*, 1997).

✓ **Escola patrimonialista**

A primeira escola a defender a contabilidade como ciência do patrimônio, teve como seu grande autor Vincenzo Masi, que escreveu suas teorias a partir de 1923. Os principais afirmativos desta escola, que são referência na contabilidade segundo Favero *et al.* (2011), expressam de que:

- A contabilidade é uma ciência social;
- Seu objeto de estudo é o patrimônio aziendal (pessoas e riquezas);
- Os fenômenos contábeis são divididos em: dinâmica patrimonial, estática patrimonial e levantamento patrimonial;
- Deve-se observar o patrimônio em seus aspectos qualitativos e quantitativos;
- Conceitua-se o fenômeno do patrimônio como tudo que acontece no patrimônio.

✓ **Escola Neopatrimonialista**

Primeira escola originária do Brasil, teve início em 1978 com os estudos de Antônio Lopes de Sá, que expôs os mesmos pela primeira vez em 1987 na Espanha na Universidade de Sevilha. Possui os mesmos objetivos que a escola patrimonialista, porém, busca clareza para tornar os objetivos em forma atual devido as mudanças tecnológicas e científicas do mundo. (FAVERO *et al.*, 2011).

✓ **Escola Alemã**

Surgiu em 1919, na Alemanha, tendo como objetivo: teoria econômica das empresas e ciclo de cálculo, considerando a contabilidade como um conjunto de registros para a gestão. (FAVERO *et al.*, 2011).

2.5 História da contabilidade no Brasil

No Brasil a contabilidade ainda é vista com outros olhos, não com os que esclarecem a contabilidade como ferramenta na ajuda de tomada das decisões, mas porque é vista ainda pelo governo como uma forma de cobrança de impostos, tendo a contabilidade como responsável pelo controle e fiscalização.

Nas universidades e escolas do Brasil, existem basicamente duas formas metodológicas aplicadas ao ensino: escola italiana e a norte-americana.

A escola italiana por muitos anos teve máxima influência nas escolas brasileiras, assim como na Itália o Brasil também sediava calorosas discussões sobre diversas escolas de pensamentos contábeis que formavam a escola de pensamento contábil Italiana.(FAVERO *et al.*, 2011).

Posteriormente segundo os autores, com as instalações de multinacionais no Brasil, a escola norte-americana começou a se difundir no Brasil. Com o passar do tempo a escola italiana passou a ser desmotivadora e cedeu terreno a escola norte-americana para prática de seus objetivos.

Ainda é utilizada em alguns cursos de Ciências Contábeis as metodologias da escola italiana, algumas introdutórias, como, por exemplo, o débito e crédito, em seguida de justificativa de seus procedimentos, desta forma, observa-se que a escola italiana parte de que primeiro surgem os fatos e depois a escrituração (FRANCO, 1997).

No Brasil ainda existem dificuldades para desenvolver uma metodologia de ensino para levar os alunos a compreensão dos fundamentos teóricos e sua relação com a prática. Apesar das evoluções, as escolas, universidades e centros de ensino da contabilidade ainda estão longe das realidades que estamos enfrentando nos dias de hoje para o mercado de trabalho (FRANCO, 1997).

É necessário muito mais do que um contador que se preocupa com a situação patrimonial e de resultado da empresa, exige-se um profissional que possa demonstrar a atual realidade da entidade, perspectivas, mercado de atuação e possíveis investimentos, solicita-se muito mais aptidão para realizar uma contabilidade gerencial, para ajudar os usuários interessados tomarem decisões seguras e corretas.

Diante de tudo, devemos entender que o Brasil se encontra no início de uma era em que a Contabilidade será imprescindível para o gerenciamento de diversas entidades, as distâncias que ainda existem é um problema que deverá ser superado de forma rápida, antes que tenhamos um ônus parecido com a crise de 1929, que teve como consequência a quebra da bolsa de valores de New York (FRANCO, 1997).

As áreas de auditoria e gerencial são as que mais vêm se expandindo, porém, o profissional contábil pode ter inúmeros mercados de trabalho no país, podendo atuar em diversas áreas além das de auditoria e gerencial, no entanto, não se chega a lugar nenhum sem um longo e adequado planejamento (FAVERO *et al.*, 1997).

2.6 Usuários da informação contábil

A contabilidade como já citado anteriormente, deve demonstrar e fornecer as informações necessárias aos seus usuários e pessoas interessadas nas informações para tomada de decisão.

Sócios, acionistas ou quotistas da empresa se interessam na segurança e rentabilidade de seus investimentos, buscam informações simples como por exemplo: taxa de lucro, retorno, prazo, risco, valor investido, outras alternativas de investimento para empresa, entre outros. São informações objetivas, por isso muitas vezes estão afastados da direção de uma empresa, devido os seus interesses.

Já os administradores, diretores e executivos de todos os níveis financeiros são considerados analistas pela sua forma de postura, analisam cuidadosamente e com frequência todos os ângulos da empresa para a toma de decisão, visando o futuro da empresa, o que é de extrema importância para se manter no mercado.

Além das informações básicas, os Contadores fornecem diversas informações do andamento da empresa, o que é diferente de somente demonstrar o balanço e as demonstrações financeiras. O Administrador que souber usar estas informações de forma sábia tem grandes chances de atingir o sucesso para a empresa e tomar suas decisões de forma mais segura, prospectando uma proteção para o futuro da empresa. A contabilidade financeira e a gerencial são as que mais podem auxiliar na tomada de decisões fornecendo as informações para os interessados, é a responsável por fornecer as informações para serem moldadas para a empresa.

De alguma forma a rentabilidade e a segurança também são alguns itens de interesse dos bancos, capitalistas e empreendedores de dinheiro (os que emprestam dinheiro). Ao contrário dos sócios que mesmo a empresa estando em prejuízo muitas vezes continuam a investir com a esperança que o cenário mude, os bancos, capitalistas e emprestadores são os primeiros a abandonar o negócio em algum indicio de perigo para seus investimentos, possuem maior interesse nos fluxos financeiros (FAVERO *et al.*, 2011).

Devemos lembrar que a contabilidade é servida para pessoas físicas também, para ajudar as mesmas em seus orçamentos pessoais bem como seu patrimônio.

O governo e economistas do mesmo possuem interesse duplo sobre a contabilidade, em primeiro momento através das informações surgem os tributos, taxas de contribuição e arrecadação de impostos para cofres públicos. Os economistas do governo exercem o papel através das informações de analisar os setores econômicos e a situação do país, bem como o cenário econômico em que um país se encontra.

3 Metodologia

O desenvolvimento deste estudo fundamentou-se na revisão bibliográfica. Por meio da abordagem qualitativa das referências pesquisadas, procurou-se desencadear fatos históricos, relações e interpretações acerca da temática abordada.

3.1 Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos a presente pesquisa é descritiva, pois segundo Wickert (2013), vários estudos utilizam a pesquisa descritiva para análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil, sendo questões relacionadas as características próprias da profissão contábil, bem como os seus aspectos históricos e evolutivos.

O trabalho teve como objetivos estudar a história da contabilidade e seus aspectos contemporâneos, descrever a evolução teórica da Contabilidade, mostrar a teoria contábil contemporânea e seus objetivos e normas internacionais, analisar a evolução da contabilidade moderna e o mercado de trabalho do profissional contábil, portanto, para contemplar os respectivos objetivos foi necessário lançar mão de uma pesquisa descritiva quanto ao seu objetivo metodológico.

Segundo Wickert (2013, p. 35), “fica evidente a importância da pesquisa descritiva na contabilidade, para estabelecer determinadas características e/ou aspectos inerentes a ela. É primordial que o estudante tenha consciência de que o trabalho monográfico pode contemplar estudos descritivos, mas é preciso entender sua natureza, sob pena de invalidar os resultados alcançados com a pesquisa”.

3.2 Tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos

Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados. Gil (2002, p. 55), ressalta que “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa desenvolvida é de cunho bibliográfico, a pesquisa bibliográfica foi realizada em livros, monografias, revistas científicas, e periódicos especializados com a temática em destaque. Com os dados e informações obtidas realizou-se as considerações críticas, buscando produzir sua adequada interpretação e desdobramentos relacionados a evolução e contribuições do tema estudado.

Conforme definem Cervo e Bervian (1983 apud Wickert, 2013, p. 62), “a pesquisa bibliográfica explica um problema a partir de referências teóricas

publicadas em documentos. Podendo ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental”. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Os referidos autores explicam que este tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema pelo qual se procura resposta. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma forma que em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente.

3.3 Tipologia de pesquisa quanto abordagem

A presente pesquisa teve uma abordagem qualitativa, pois ela foi fundamentada em conceitos teóricos e aspectos evolutivos relacionados a história da contabilidade.

Argumenta-se que pesquisa qualitativa e seus métodos de coleta e análise de dados são apropriados para uma fase exploratória da pesquisa. A pesquisa qualitativa também é apropriada para a avaliação formativa, quando se trata de melhorar a efetividade de um programa, ou plano, e também quando se trata de relatar uma evolução histórica de determinado tema e construir considerações críticas sobre o seu aspecto evolutivo (ROESCH, 2015).

A pesquisa de abordagem qualitativa se adapta as necessidades metodológicas do presente trabalho, pois, ela foi o alicerce fundamental para a construção do referencial teórico que explicou a evolução histórica da contabilidade e seus aspectos contemporâneos.

3.4 Coleta e análise e interpretação

O estudo foi desenvolvido por meio de uma pesquisa baseada em uma revisão bibliográfica. A pesquisa foi realizada entre agosto de 2016 a junho de 2017, junto às bibliografias relevantes relacionadas ao tema de pesquisa.

Os achados teóricos encontrados em livros, artigos e periódicos da área contábil, contribuíram para a elucidação da problemática proposta no presente trabalho de pesquisa, A revisão histórica da contabilidade, como também o estudo qualitativo das suas teorias, levantou o seguinte questionamento: Quais são as contribuições que a evolução teórica da contabilidade proporcionou aos profissionais contemporâneos da área?

Através de uma revisão bibliográfica pertinente, a problemática de estudo foi elucidada, pois, o referencial teórico construído, mostrou a evolução histórica da contabilidade, suas teorias e seus constructos, que vem a contribuir para as empresas e profissionais da área contábil.

Os objetivos também foram contemplados no estudo, pois, o estudo da história da contabilidade e seus aspectos contemporâneos são elencados no referencial teórico.

4 Análise e discussão dos resultados

Neste capítulo estão contemplados através de uma discussão teórica os respectivos objetivos específicos do trabalho de conclusão. Como também está pautada a dissolução da problemática levantada pela presente pesquisa.

4.1 Objetivo específico de descrever a evolução teórica da Contabilidade

A contabilidade para alguns autores existe desde 8.000 a.C. onde algumas civilizações usam alguns métodos para controlar seus rebanhos e riquezas fazendo os registros em fichas de barros. Porém, acredita-se que tenha surgido pela necessidade de ter um controle com os mercadores de forma prática passando transparência e fidelidade aos processos realizados.

Não sabemos quem inventou a contabilidade, porém existem registros de séculos passados de XIII e XIV em comércios da Itália considerado produto do renascimento italiano, sendo que um dos primeiros registros encontrados foi na cidade de Gênova na Itália na prefeitura municipal em 1340, porém, existem históricos anteriores em 1299 e 1300.

Lucca Paccioli foi um dos primeiros formadores da contabilidade, escreveu um livro intitulado *Summa de arithmetica, geométrica, proportioni et proportionalità*, sendo conhecido como um tratado de matemática que incluía um método de partidas dobradas denominadas *Particularis de computis et scripturis*, sendo um dos primeiros materiais divulgados baseado em lançamentos contábeis.

Quando surgiu esse material já existia escriturações contábeis da época. Conforme foi sendo contada a história percebemos que nossa cultura é derivada de diversas outras culturas, nos mostrando que nossa humanidade tem evoluído intelectualmente e socialmente.

Existem vários registros contábeis encontrados nas primeiras civilizações, como por exemplo os agricultores egípcios que usavam o rio Nilo para irrigação e pagavam os tributos com cereais e linhaça e recebia os recibos em fichas de barros. Na China acredita-se que sistemas modernos de contabilidade surgiram 2.000 a.C, o entanto, são referências incertas devido a semelhança com os métodos de partidas dobradas em Roma no início da era Cristã.

No fim do século XV iniciou-se a era da estagnação nas cidades italianas, foram abertas novas rotas comerciais fazendo com que os centros comerciais se deslocassem para Portugal e Espanha, posteriormente para países baixos, causando decadência política nos centros comerciais da Itália. A era da estagnação

acabou com início da revolução industrial que foi o segundo avanço extremamente importante para contabilidade, tendo início na Inglaterra sem data específica.

A contabilidade foi moldada tendo muitas influências de escolas que de uma forma ou outra contribuíram para formação dos conceitos e métodos contábeis, foram doze escolas, contudo, duas foram as mais importantes que são a Escola Norte Americana e a Alemã.

A Norte-Americana tinha o objetivo de melhoria da padronização contábil dos processos de informações, tendo metodologias claras para uma visão transparente dos relatórios contábeis e suas origens, facilitando o reconhecimento das teorias e conceitos contábeis. A Alemã tinha o objetivo da teoria econômica das empresas e ciclo de cálculo que considerava um conjunto de registros para gestão.

No Brasil a contabilidade ainda é vista pelo governo, como forma de cobrança de impostos sendo ela responsável pelos controles e fiscalizações. Nos centros de ensino do Brasil notam-se duas formas basicamente de ensino, a da escola italiana e norte-americana.

A escola italiana por muitos anos teve sua máxima influência nas escolas brasileiras, o Brasil sediava fortes discussões sobre diversas escolas de pensamentos contábeis que formavam a escola de pensamento contábil italiana.

Com as instalações das multinacionais no Brasil, a escola italiana foi perdendo sua influência cedendo espaço para norte-americana. Em alguns cursos de contabilidade ainda são utilizados métodos da escola italiana, como por exemplo, o débito e crédito seguido de sua justificativa do procedimento, percebendo que a escola italiana parte de que primeiro surgem os fatos e depois a escrituração.

Ainda temos dificuldade em nosso país no que se refere ao desenvolvimento de uma metodologia de ensino para passar aos estudantes de contabilidade a compreensão dos fundamentos teóricos relacionados com a prática. Tivemos muitas evoluções, porém, ainda estamos longe da realidade que enfrentamos na atualidade.

Nos dias de hoje exige-se muito mais de um contador, são cobrados para transmitir a situação do patrimônio da empresa, resultado, pede-se um contador que demonstre a situação real da empresa, perspectivas para o futuro, investimentos possíveis e não possíveis, mercado de atuação, exige-se um contador gerencial, presente nas tomadas de decisões das empresas dando as informações reais e necessárias aos seus usuários.

Porém, deve-se ter a compreensão de que o Brasil está no início de uma era em que a contabilidade será prioridade para o gerenciamento de diversas entidades, apesar de ainda existir uma longa distância para se chegar nesse propósito que o futuro está nos mostrando, devemos superar de forma rápida, para que não aconteça um ônus semelhante a crise de 1929, que teve a consequência da quebra da bolsa de valores de New York.

Auditoria e gerenciamento são as áreas de atuação que mais estão evoluindo e se expandindo, porém, existem outras inúmeras áreas que o contador pode atuar

no mercado de trabalho, para isso, é preciso aprimoramento contínuo, para que a evolução profissional seja compatível com as, buscando aperfeiçoamentos e novas técnicas de acordo com as leis da contabilidade.

4.2 Objetivo específico de mostrar a teoria contábil contemporânea, seus objetivos e normas internacionais

A teoria da contabilidade busca mostrar a real importância e necessidade de nossa profissão contábil, métodos a serem seguidos, normas a serem cumpridas, princípios e acima de tudo mostrar de onde vem o real motivo e causa dos registros contábeis para gestão e tomada de decisões da empresa.

A contabilidade nos dias atuais, por muitas vezes, é praticada de um modo automático, como já é citado, “para todo débito existe um crédito” e se encerra com isso, porém, não se sabe o real motivo deste lançamento, bem como origem ou o método utilizado para este lançamento.

Através da teoria, mostramos confiança no trabalho que estamos realizando, transparência, segurança, podendo assim afirmar com certeza a real situação da empresa, dar sugestões de melhoria ou contenção.

Dentro da contabilidade, podemos usufruir de diversas abordagens, as mais comuns são: fiscal, ética, comportamental, macroeconômica, sociológica e sistêmica, todas em prol da boa realização da contabilidade.

A que mais tem se falado na atualidade é a ética, ou seja, abordagem ética, a mesma tem por objetivo apresentar de forma correta, justa e transparente a contabilidade aos seus interessados, por mais que existam controvérsias aos princípios contábeis, é necessário praticá-los e ser ético.

A contabilidade se desenvolveu buscando respostas para a sociedade, mostrando as informações necessárias para o controle e tomada de decisões. Não é simples gerar estas informações, pois, quando se trata de interesse dos usuários, deve-se primeiramente definir o propósito de sua geração.

Alguns autores dizem que a informação deve ser produzida em um espaço de tempo curto e padronizada, sem acabar com as necessidades dos usuários, porém, sempre buscando aperfeiçoamento para a qualidade da mesma.

Os usuários da contabilidade são todas as pessoas interessadas na empresa, quer sejam, sócios, acionistas, quotistas. Sendo os administradores, diretores e executivos os que tomam as decisões de forma cuidadosa para o sucesso da empresa, rentabilidade e segurança.

O governo e economistas, possuem interesse maior na contabilidade, ou seja, um interesse com um ângulo de visão ampliado, sob os tributos, taxas de contribuição e também a arrecadação de impostos para o governo, por isso, por muitas vezes a sociedade vê a contabilidade como algo do governo, associado ao pagamento de impostos, contudo a contabilidade vai muito além, ela serve também

para a gestão das empresas, com a geração de indicadores fundamentais na tomada de decisão.

Com o passar do tempo surgiram os princípios da contabilidade, através da necessidade das informações, uniformizando os processos contábeis. Muitos destes princípios ainda são usados nos dias de hoje, por mais que a contabilidade tenha assumido um papel mais gerencial do que em épocas anteriores, mesmo assim, os princípios se mantêm.

Os princípios são amparados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, são aceitos por consenso profissional, de acordo com sua importância, estando presente no meio de desenvolvimento social, sendo necessários os ajustes de acordo com a época em que está sendo utilizada a informação.

As normas e restrições da contabilidade são auxiliadas pelas convenções de contabilidade, que são: Objetividade, Materialidade, Conservadorismo e Consistência.

A Objetividade pode-se dizer que é a que mantém a contabilidade, ou seja, todo registro contábil precisa ser apresentado a documentação que deu origem, que vem ao encontro da importância da teoria da contabilidade. A Materialidade já diz que deve ser registrado somente o que tem relevância para não haver desperdícios, o Conservadorismo está presente em todo meio que estiver em evolução na contabilidade, porém, existem diferentes opiniões sobre o conservadorismo. Por fim, a Consistência que através dela se fazem os comparativos de uma empresa para outra.

Nos dias de hoje a contabilidade é regrada pelas Normas Internacionais de Contabilidade, os órgãos que emitem as normas e pronunciamentos no Brasil, são: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central (BACEN), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Nos Estados Unidos foi criada a *Financial Accounting Board* (FASB), em 1973, tendo como objetivo a emissão de pronunciamentos contábeis para o setor privado da economia e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas da contabilidade. Na Europa foi criado o *International Accounting Standards Committee* (IASB), também em 1973, com o objetivo de produzir pronunciamentos válidos para União Europeia e suas subsidiárias do mundo, auxiliando na padronização das normas internacionais.

Com a evolução da contabilidade internacional nos mercados de capital, foi natural que acontecesse a evolução do acompanhamento da contabilidade e auditoria das empresas, nota-se isso com uma presença maior nos últimos tempos, com o efeito da globalização de negócios e investimentos internacionais que envolvem fortunas exorbitantes no mundo.

A função da contabilidade é vital com esta tendência de globalização para se manter uma harmonia nas normas internacionais de contabilidade, torna-se

necessária, pois não teria como explicar a um investidor internacional que as normas aqui ou em outro país fossem diferentes, não teria como existir investimentos no exterior por exemplo.

Em 2006, o Conselho Federal de Contabilidade e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), divulgaram o primeiro estudo sobre as diferenças na contabilidade adotada no Brasil e as Normas internacionais de Contabilidade, com uma publicação intitulada: Contabilidade internacional: gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos, com a autoria de (OLIVEIRA, 2008).

4.3 Objetivo específico de analisar a evolução da contabilidade moderna e o mercado de trabalho do profissional contábil

A contabilidade foi evoluindo através de diversas eras, tais como: Contabilidade do Mundo Antigo que foi até 1202, época em que se inicia a civilização humana, Contabilidade do Mundo Medieval de 1202 a 1494, com o método de partidas dobradas do Frei Luca Pacioli, Contabilidade do Mundo Moderno de 1494 a 1840, onde surgiu uma marcante obra na história da contabilidade premiada pelo governo da Austria “*La Contabilità Applicata Alle Amministrazioni Private e Pubbliche*”, e pôr fim, a Contabilidade do Mundo Científico iniciada nos anos de 1840 e presente até os dias de hoje.

No Brasil, a contabilidade teve grande destaque na década de 70, quando se teve a obrigatoriedade das companhias abertas terem um padrão em suas demonstrações contábeis, e também com a influência da escola norte-americana de contabilidade, teve-se o início do estudo dos princípios contábeis e a homologação da Lei 6.404/76.

Em 1981, a disciplina de Normas Brasileiras de Contabilidade entra em vigor através da Resolução CFC nº 529 e nº 530, além de algumas atualizações da CFC nº 750 de 1993. Para regulamentar as normas de contabilidade em 1946 foi criado o CFC, Conselho Federal de Contabilidade.

Vários foram os avanços na história da contabilidade, tanto das escriturações que antes eram manuais e agora são computadorizadas por programas de alta sofisticação, porém, sem perder a essência, real motivo daquele lançamento ou conciliação, precisando assim de um profissional preparado para saber lidar com este tipo de situação e auxiliar a empresa e usuários, seja na tomada de decisão ou explicação de um saldo de uma conta contábil.

O Brasil é considerado um modelo de Europa Continental, devido ainda ser influenciado pelo governo na edição das normas contábeis, com isso os profissionais são pouco valorizados e a qualidade de ensino precisa constantemente de melhorias. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) está tentando adaptar as normas internacionais no ensino e investir no Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com objetivo de mudar este cenário.

Com a instrução de nº457/07 a CVM determinou a elaboração das demonstrações consolidadas em IRFS (*International Financial Reporting Standards*-Normas Internacionais de Contabilidade) até o exercício de 2010, conciliando ao máximo com os padrões internacionais. Em 2007, a nova Lei das Sociedades por Ações, nº 11.638 teve tentativa de mudar os padrões contábeis que seguiam os modelos internacionais, devido a União Europeia, porém, trouxe defasagens e conceitos ultrapassados.

Diante de tantas mudanças que ocorreram, e que virão, o Brasil vive um momento em que as empresas estão em grande potência nacional buscando expansão para outros lugares do mundo. A globalização dos mercados exige que os profissionais da área contábil se adaptem às mudanças em termos de normatização e prática, bem como objetivos e conceitos.

A contabilidade vem promovendo discussões acirradas sobre contabilidade gerencial e financeira, bem como suas abrangências. No processo de evolução da teoria contábil as duas áreas são aliadas na administração das empresas. Faz-se necessário pessoas aptas para traduzirem e entenderem os conceitos contábeis, ou que saibam usá-los a seu favor da administração da empresa.

Estamos diante de um cenário mundial totalmente novo para contabilidade, de forma acelerada, colocando algumas áreas em ênfase para seu desenvolvimento, isso tudo por causa dos avanços tecnológicos, políticos, econômicos, e socioculturais, bem como da globalização.

Presenciamos o fim da escrituração tradicional para a chegada dos meios eletrônicos através de sofisticados programas de escrituração e lançamentos, podendo fornecer relatórios completos e objetivos para as tomadas de decisões, sendo assim, a necessidade e importância do contador vem sendo valorizada cada dia mais, principalmente no momento decisório da empresa, podendo assim interpretar e analisar as informações da situação presente da empresa, que contribuam para projeções futuras.

Por meio desse avanço e globalização o curso de Ciências Contábeis vem sendo solicitado frequentemente pelo MEC (Ministério da Educação), mostrando que os empresários ilustram um futuro promissor para a profissão contábil, porém, outras perspectivas de profissão contábil vêm surgindo, como por exemplo:

- Investigador contábil: com o aumento de fraudes dentro das empresas, o contador se vê obrigado a investigar o que vem sendo feito, a veracidade dos documentos.

- Contabilidade Ecológica: não se preocupar somente com o bem-estar do negócio, mas, com as pessoas que interagem diretamente com o meio-ambiente, passando a ter em seus relatórios importantes informações sobre a agressão e proteção ao meio-ambiente.

- Auditoria Ambiental: fazer uma avaliação da gestão dos equipamentos instalados na empresa fiscalizando o impacto das atividades sobre o meio-ambiente.

Contabilidade estratégica: antecipar acontecimentos dentro da empresa, possibilidade e não possibilidades, melhoramentos, “freios” de produção, avanços e recuos de mercados, entender a real situação e necessidade da empresa, porém, se manter em continuo aperfeiçoamento para acompanhar o crescimento de mercado (FRANCO, 1997).

○ Enfim, existem várias áreas que o profissional contábil pode atuar, desde a área de docência até as áreas de auditoria, controller, contador, gestor, entre outras inúmeras áreas. O contador deve ter uma formação, além de tudo, humana, ampla e de visão global para poder se inserir e compreender o meio social que o mesmo está inserido, estando assim, preparado para as suas tomadas de decisões em uma globalização acelerada, independente e com diversidades de opiniões e entendimentos.

Na nova era de tecnologias que estão inseridos os contadores, o básico e essencial já não é mais suficiente, de acordo com Primack (2008 p.14 apud Souza, 2016), é fundamental ainda ter e desenvolver: Capacidade de atualização constante; Criatividade; Visão altamente futura e estratégica; Atividades de comunicação, informação e tecnologia; Valores adicionados com análise de negócios, estratégias e apoio de decisões; Perfil de aprimoramento e não reativo; e Novas ideias.

O contador, a contabilidade, e demais especialistas da área estão em um meio em que influenciam e são influenciados, cabendo ao profissional saber até que ponto pode ser influenciado tendo a ética como sua fiel companheira, atuando de forma coerente com sua localização e função, ter conhecimento da realidade para agir de forma consciente com sua profissão, o contador assim se transforma como o principal financiador para o desenvolvimento das empresas (SOUZA, 2016).

4.4 Discussão relacionada a problemática de estudo

Pode-se assim, reconhecer a importância do contador em nossas vidas, tanto empresariais, sociais e até mesmo do Estado, estamos em constantes desafios e precisamos da competência, habilidade e criatividade destes profissionais para superarmos as expectativas do desenvolvimento das empresas e demais entidades citadas neste artigo.

É preciso muito mais que evidenciação de resultados, sendo vital um profissional baseado nos princípios da contabilidade, escolas influenciadoras de pensamento, como a norte-americana, que mostre a real situação da entidade ou empresa, alguém que contribua e tome as decisões, que demonstre o real motivo do lançamento ou situação de ativo e passivo da empresa.

Precisa-se sim de um profissional altamente qualificado e de acordo com as leis e normas exigidas pela profissão, e para isso, é importante a teoria da contabilidade estar presente em todos os procedimentos contábeis.

As contribuições que a evolução teórica da contabilidade proporcionou aos profissionais contemporâneos da área, foram fundamentais para a construção do perfil dos atuais profissionais da contabilidade.

Essas contribuições proporcionaram a construção de múltiplos saberes como: o conhecimento dos principais conceitos da contabilidade, da origem e evolução histórica da contabilidade, desde os seus primeiros escritos até as novas tecnologias atuais.

Promoveu também o aprofundamento do conhecimento das escolas do pensamento contábil, sendo elas: Escola Contista; Escola Personalista; Escola administrativa; Escola Controlista; Escola Reditualista; Escola matemática; Escola Norte-Americana; Escola Neocontista; Escola Alemã; Escola Aziendalista; Escola patrimonialista; Escola Neopatrimonialista.

A teoria da contabilidade (TC) proporciona uma compreensão melhor das práticas existentes a contadores, investidores, administradores e estudantes oferecendo um referencial conceitual para a avaliação de práticas contábeis existentes, possibilitando um entendimento mais completo de ao profissional em atuação.

Orientando o profissional no desenvolvimento de novas práticas e novos procedimentos, a teoria tem o papel de demonstrar a importância da profissão contábil, os métodos adequados a serem usados, as referências de acordo com as normas e princípios, enfim, é o que norteia a contabilidade em todos os seus aspectos.

De posse da teoria, e do conhecimento dela, os profissionais atuantes, demonstram maior confiabilidade na hora de oferecer os seus serviços aos clientes, podendo demonstrar o motivo de tais sugestões e ajustes, passando maior confiança e transparência aos usuários da contabilidade.

A evolução teórica da contabilidade contribuiu também mostrando as abordagens da contabilidade: ética, comportamental, macroeconômica, sociológica e sistêmica, que são primordiais para a conduta do profissional contábil nos dias atuais e para a inserção deste profissional no convívio social.

Enfim, a teoria contábil sustenta o exercício do seu profissional mostrando os objetivos da contabilidade, os princípios contábeis, as convenções contábeis, a teoria da firma e as formas de evidenciação.

5 Considerações

Este artigo elencou como tema principal a história da contabilidade e seus aspectos contemporâneos: uma contribuição teórica ao profissional da atualidade, um título que destacou uma teoria presente na formação dos profissionais da área de gestão organizacional.

A pesquisa descritiva de abordagem qualitativa elucidou a problemática levantada, que se relacionou ao questionamento das contribuições que a evolução

teórica da contabilidade proporcionou aos profissionais contemporâneos da área. A resposta ficou relatada no desenvolvimento do referencial teórico que enfatizou os conceitos e a evolução da teoria contábil.

Os três objetivos propostos também foram contemplados, mostrando a evolução, a contemporaneidade e a contabilidade moderna. A pesquisa destacou a importância da teoria na profissão contábil, levando os profissionais da área a uma necessidade de constante evolução, pois e de nada adianta sistemas sofisticados e de última geração se não ficar claro o real motivo de como está a empresa.

Conclui-se que, o profissional da atualidade, precisa caminhar junto da teoria, se basear nos princípios, ter as escolas de pensamento como base e saber dizer que rumo as empresas podem ou não tomar, sem a teoria não temos uma prática de sucesso, de nada adianta longos relatórios muito bem elaborados se não tem motivo, se não evidencia informações relevantes, se não tem base, a teoria é sim nossa fiel escudeira.

Referências

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Universidade de São Paulo – USP, 1966.

FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade: teoria e prática**. vol. 1. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FAVERO, Hamilton Luiz. Et Al. **Contabilidade: teoria e prática**. v. 1 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENRILKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael F. **Teoría da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Alexandre Martins S. Et al. **Contabilidade Internacional: gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos**. São Paulo: Atlas, 2008.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: estágios, tcc, dissertações e estudos de caso**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SOUZA, Simarli Pereira. **O Novo Perfil do Profissional de Contabilidade na Nova Era**. Faculdade São Francisco de Barreiras. 2016. Disponível em: <<https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigosimarlisouzapdfcorreto.pdf>>. Acesso em 29/05/17>.

WICKERT, Ilse Maria Beuren. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.