

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A CONTABILIDADE – EVOLUÇÃO E ÁREAS DE ATUAÇÃO

RIO DE JANEIRO

2019

ISAC DE SOUSA FONSECA

A CONTABILIDADE – EVOLUÇÃO E ÁREAS DE ATUAÇÃO

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Monica Visconti de Melo

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Mônica Visconti - Orientadora
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Prof.^a Eliane Ribeiro
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Prof.^a Maria Cecília Chaves
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Aprovada em ____/____/____

Nota: _____

AGRADECIMENTOS

Este trabalho tem como premissa a gratidão a Deus, aos meus familiares, aos meus professores, amigos e pessoas intimamente ligadas à minha vida, que no decorrer da minha trajetória na confecção do trabalho e no decorrer da faculdade me apoiaram fazendo com que eu não desistisse, mandando força, me ouvindo, me amparando e incentivando, fazendo com que eu me motivasse a continuar conquistando mais uma vitória, de muitas que espero continuar galgando.

“Ser empreendedor é executar os sonhos, mesmo que haja riscos. É enfrentar os problemas, mesmo não tendo forças. É caminhar por lugares desconhecidos, mesmo sem bússola. É tomar atitudes que ninguém tomou. É ter consciência de que quem vence sem obstáculos triunfa sem glória.” Augusto Cury

RESUMO

Assim como qualquer área de atuação e ciência, a contabilidade vem sofrendo mutações. Essas mudanças tendem a influenciar tanto quem está diretamente ligado aos principais vetores, como os que não estão diretamente ligados; e conforme o passar do tempo, a ciência que era muito menos complexa foi evoluindo e tendo as mais diversas modificações, muitas vezes causadas pelas demandas dos usuários internos e externos das entidades de forma a suprimir todas as suas necessidades de informações financeiras e de gerenciamento.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Princípios básicos. Contabilidade brasileira. Áreas contabilidade.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1-Ramificações da Contabilidade.....	26
Figura 2-Sistema de informação contábil e áreas de atuação da contabilidade.....	26

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. O PROBLEMA	9
2.1 Contextualização	9
2.2 O problema de pesquisa.....	9
2.3 Objetivo	9
2.4 Justificativa de estudo.....	9
3. METODOLOGIA	11
3.1 Quanto aos fins	11
3.2 Quanto aos meios	11
4. BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE E DA FORMAÇÃO DA IDENTIDADE DO PROFISSIONAL CONTÁBIL	12
4.1 A contabilidade e a Idade Média	12
4.2 As grandes navegações e o desenvolvimento contábil na Idade Moderna.....	14
4.3 A contabilidade na contemporaneidade.....	18
4.4 A crise econômica de 1929 e a atuação contábil	20
4.5 A evolução dos organismos contábeis no pós-guerra.....	21
4.6 A Contabilidade no Brasil	22
4.7 Neopatrimonialismo – transformações da contabilidade no mundo contemporâneo.....	23
5. ABRANGÊNCIA GERAL DAS ÁREAS DE CONHECIMENTOS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL	25
5.1 Evolução dos objetivos da contabilidade	25
5.2 Ramificações da contabilidade moderna	26
5.3 Áreas de atuação da contabilidade	26
5.4 Contabilidade Financeira	27
5.5 Princípios básicos	27
5.6 Autonomia e princípios contábeis	27
5.7 Contabilidade Gerencial	31
5.8 Contabilidade de Custos	32
5.9 Contabilidade Social	33
5.10 Contabilidade Ambiental	35
6. CONCLUSÃO	37
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	38

1. INTRODUÇÃO

Muito é falado da desvalorização do profissional contábil no decorrer da sua carreira, sendo muitas vezes desmerecido no exercer de suas funções habituais, não sendo levado em consideração a sua relevância em toda a matéria que tange as informações da entidade.

Porém tendo em vista toda a complexidade que cerca o mundo contemporâneo, a contabilidade assim como outras áreas desempenha papel fundamental no que diz respeito a entender as necessidades das informações contábeis.

É de suma importância demonstrar que a profissão não esta atrelada a simplicidade muito pelo contrario, sendo notória a necessidade de desenvolvimento de habilidades, das mais variadas para o desempenho desse papel, sendo necessário compreender, o histórico, como ela funciona, que fundamentos tem como base e suas ramificações, se tornando imprescindível para a atividade empresarial.

Neste sentido, o presente estudo tem como objetivo apresentar a evolução da contabilidade através do tempo, bem como apresentar as diversas áreas que compõem o universo contábil.

Para fins que se pretende o presente estudo foi dividido da seguinte forma:

- Identificação do problema, os objetivos e apresentação da justificativa do trabalho
- O referencial teórico que alicerçou o estudo. Foi feita uma revisão da literatura existente sobre a temática do trabalho, bem como foram pesquisados trabalhos acadêmicos já publicados que subsidiaram o presente estudo.
- Em seguida apresentar-se-á metodologia delimitando os métodos e técnicas utilizados para validar cientificamente a pesquisa e a análises dos dados.
- Finalmente, apresentar-se-á as conclusões do estudo

A contabilidade como ciência e profissão é uma pratica antiga e com desenvolvimento muito lento, porem de extrema necessidade para sociedade, pois através dela, são geradas informações para que os usuários possam mensurar, identificar e demonstrar a posição patrimonial, financeira e econômica de determinada organização.

O surgimento de um novo perfil de contador se dá num momento onde a contabilidade brasileira passa por significativas mudanças. Mudanças essas que buscam uma convergência internacional. Assim, essas mudanças também refletirão no papel do contador perante a sociedade, já que nos Estados Unidos e na Europa o papel de um contador é de vital importância para a credibilidade das organizações. Neste aspecto conhecer a importância, evolução e áreas de atuação da ciência contábil é fundamental para o profissional mostrar

tanto aos clientes como a sociedade sua relevância para a ética e sustentabilidade das organizações.

2. O PROBLEMA

2.1 Contextualização:

Em um mercado em constante mutação e com um crescimento econômico muitas vezes instável, devido ao número de incertezas provocadas pela dependência do ambiente externo, faz-se necessário, que as informações prestadas no ambiente financeiro- econômico, sejam cada vez mais relevantes e fidedignas, para que assim, possam as organizações possam obter maior longevidade nas suas atividades fins.

Neste cenário de transformação constante e instabilidade a profissão contábil, mantém-se cada vez mais sólida e protegida, principalmente após a vigência do novo Código Civil, o qual reestruturou as organizações, incluído novos procedimentos contábeis como também, delimitou e resguardou as responsabilidades do contador nos exercícios de suas funções.

2.2 O Problema de pesquisa:

Diante de uma cultura de sempre atuar “nos bastidores” há uma falta de conhecimento sobre a trajetória da Ciência Contábil, seus princípios básicos e suas áreas de atuação.

Tendo os pressupostos anteriormente expostos, o problema de pesquisa pode ser relacionado da seguinte forma:

Como a contabilidade se desenvolveu no decorrer da história? Que princípios contábeis são base para a contabilidade? Quais as ramificações da contabilidade?

2.3 Objetivo

O trabalho tem como objetivo principal:

Verificar o histórico da contabilidade desde os seus primórdios, listando e demonstrando os fatores históricos atrelados a sua evolução, demonstrando o cenário brasileiro e sua importância, além de demonstrar os principais direcionamentos em relação aos princípios contábeis e a áreas de atuação do profissional contábil.

2.4 Justificativa do estudo

O estudo torna-se relevante a partir do momento que caracteriza o histórico da contabilidade a nível mundial, demonstrando como ela interage com o meio, além de acompanhar o desenvolvimento da sua base de trabalho e áreas de atuação.

Desta forma, justifica-se por expressar o papel fundamental da contabilidade e do contador não sendo apenas um mero prestador de contas ou de serviços burocráticos, mas sim um profissional que vem sempre tendo que demonstrar excelência e comprometimento em no desempenho de suas funções, tendo em visto a vasta gama de responsabilidade e

complexidade que a contabilidade vem agregando ao seu papel no decorrer da historia da civilização humana.

3. METODOLOGIA

Vergara (2000) propõe como taxionomia para a classificação da pesquisa a sua divisão em dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios. Para o presente estudo utilizou-se a taxionomia proposta pela autora.

3.1 Quanto aos fins

Quanto aos fins, achou-se importante efetuar uma pesquisa do tipo explicativa. “A investigação explicativa tem como principal objetivo tornar algo inteligível, justificar os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno”. (VERGARA, 2000, p.47)

3.2 Quanto aos meios

Quanto aos meios, a elaboração da pesquisa foi realizada através de um estudo bibliográfico, relacionada com o tema em questão o qual foi realizado em livros, rede eletrônica, dissertações, revistas, entre outras (MARCONI; LAKATOS, 2007).

Lakatos e Marconi (2017, p.183) salientam que “uma pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”.

4. BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE E DA FORMAÇÃO DA IDENTIDADE DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

A contabilidade surgiu junto com a necessidade dos seres humanos controlarem suas posses, propriedades, e por assim dizer suas riquezas de modo geral, ou seja, seu patrimônio. Sendo assim, essa ciência se torna tão antiga quanto à história humana. Existem hipóteses de que a contabilidade tenha surgido antes da escrita e tenha feito com que esta tivesse contribuído para seu desenvolvimento (AVILA, 2006).

Segundo PADOVEZE (2008), em termos históricos de surgimento, ela se confunde com o da própria civilização, conforme o ser humano fora armazenando bens, foi surgindo a necessidade de controle dos mesmos. Existem diversas evidências históricas de registros contábeis nos povos Sumérios, Babilônios, Egípcios, Assírios, Hebreus, Gregos e etc.

Antes mesmo do surgimento da escrita (meados de 3.000 a.C.), ocorria um primitivo controle e tentativas da administração de riquezas e posses pelos povos Sumérios, povo pelo qual se credita a criação do calendário e números decimais. Nesse contexto, a escrita era representada por meio de sucessão dos símbolos, logo, os controles de bens datados anteriormente ao advento da escrita eram representados por símbolos primitivos. Os primeiros registros contábeis são datados há mais de 6.000 anos.

Segundo SÁ (1997), os primeiros registros foram feitos em tábuas de argila na Suméria, para controle da movimentação do dia, surgindo assim o diário, e tábuas com mesma natureza, caracterizando assim o razão. Admite-se que foram os Sumérios e os Babilônios, os reais criadores do débito e crédito, caracterizando “o que é meu” e “o que é seu”, muito anteriormente dos números ou escrita. Em diversos trabalhos, é possível demonstrar essas origens provenientes do período paleolítico (período conhecido como pedra lascada), no qual denotam em diversos locais do mundo o mesmo tipo de adoção de padrões ou mecanismos para tentativa de controles.

4.1 A contabilidade e a Idade Média

Estudando o passado percebe-se que a história da Contabilidade evoluiu junto com a história da humanidade. Como todo ramo do conhecimento humano, avançava em épocas de prosperidade e também não evoluía em épocas de estagnação do desenvolvimento da cultura humana.

Com a ampliação do comércio no Mediterrâneo, as primeiras empresas comerciais foram criadas para que se pudesse ter o controle e registro das operações; e acabaram por criar

métodos de controle que deram origem aos primórdios do método de partidas dobradas. Futuramente, com a invenção da imprensa, foi possível a publicação e difusão da obra de Frei Luca Pacioli. A ele, foi atribuído o título de ‘pai da contabilidade’, pois em 1494, em Veneza/Itália, publicou a obra “Summa de Aritmética, Geometria, Proportioniet Proportionalitá”, de onde se destaca o Tratado XI, do título IX denominado “De computis et scripturis” (Tratado particular de conta e escrituração). Foi a primeira apresentação escrita do método das partidas dobradas. Este processo de registros contábeis se consagrou por uma “equação” ou igualdade entre o débito e o crédito de contas, surgiu na Itália, acredita-se, entre os anos de 1250 e 1280. Ninguém conseguiu, até os nossos dias, identificar o autor das “partidas dobradas” nem apresentar provas das aplicações destas, tal como fizeram os italianos antes da época referida (embora existam antigos documentos que autorizam a crer que a intuição para o processo tenha nascido no Oriente). Há mais de sete séculos, adota-se um critério que se tornou insuperável, e cuja natureza é de evidenciar “causa” e “efeito” de um ou mais fenômenos patrimoniais. (SÁ, 2004)

Além da obra de Paccioli, outros marcos tiveram notoriedade para o desenvolvimento da contabilidade como ciência. Tais como, a revolução Industrial, através do aumento da complexidade dos processos produtivos e do grande número de empresas; a criação dos mercados de ações e a crise da bolsa de New York, em 1929 (fatos que serão abordados posteriormente).

Outros fatos históricos também influenciaram muito no desenvolvimento da ciência contábil. Segundo Hansen,

A ascensão do Islamismo, que culminou com a invasão de Jerusalém em 1075 pelos turcos, teve um significado importante na história medieval e moderna. Durante os dois séculos seguintes, muitas cruzadas passaram pela Itália com o intuito de recuperar a Terra Santa. Essa guerra santa contribuiu para o renascimento do mediterrâneo como via marítima, dando vigor às atividades comerciais de cidades costeiras da Itália. Gênova e Veneza se tornaram centros borbulhantes por onde passavam multidões, o comércio prosperou, empresas foram criadas para efetuar empreendimentos comerciais no Mediterrâneo, formas de financiamentos foram disponibilizadas, lucros eram divididos no final das viagens. Nesta mesma época, a cidade de Florença desenvolveu-se como centro industrial, produzindo principalmente lã e seda. (HANSEN, 2001, p. 14)

Com o grande desenvolvimento econômico da época, a Contabilidade passa a ter grande importância. Segundo SCHMIDT (2000, p.23) “o século XIII foi o período que marcou o fim da era da Contabilidade antiga e o início da era da Contabilidade Moderna”.

O controle se tornou cada vez mais necessário com o desenvolvimento do comércio. A Contabilidade surge assim como dispositivo para auxiliar o gerenciamento dos negócios. Nesse período e contexto, surgem as primeiras manifestações do uso de partidas dobradas. À partir daí, esse método se disseminou por toda a Europa.

Conforme explicam HENDRIKSEN e BREDA (1999, p.45),

O conceito de dualidade frequentemente utilizado para justificar as partidas dobradas apenas exige que sejam reconhecidos dois lados de cada transação. Isto poderia ser com a facilidade feito numa única coluna, usando sinais positivos e negativos, quanto em duas colunas com débitos e créditos.

Neste contexto histórico, a cidade de Veneza tornou-se a mais conhecida porque o primeiro livro sobre o método das partidas dobradas foi publicado lá. Este livro foi escrito por Frei Luca Pacioli, que é considerado o criador das partidas dobradas e publicado em 1494. Com sua obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá*(1494), Pacioli apresentou seu método para o mundo.

4.2 As grandes navegações e o desenvolvimento contábil na Idade Moderna

A Contabilidade moderna é fruto dos avanços e mudanças econômicas e sociais nas cidades do Mediterrâneo. Com a criação do sistema de partidas dobradas, o comércio e a Contabilidade, como ciência, obtiveram grande desenvolvimento. No entanto, no final do século XV, com a abertura de novas rotas marítimas e comerciais e a exploração de novos continentes, os centros comerciais se deslocaram para Espanha e Portugal e posteriormente para os Países Baixos. Começava aí o declínio das cidades italianas tanto politicamente, quanto como centros comerciais. No entanto, o sistema de partidas dobradas, que surgiu na Itália, se espalhou por outros países. O método de partidas dobradas desenvolvido por Pacioli foi introduzido ao longo das grandes navegações no comércio e usado como forma de verificação da saúde da entidade de situações dos negócios. Além disso, foram desenvolvidas premissas para apurações de lucro que possibilitou o surgimento de várias empresas e inserção de mais sócios nas entidades. O método de partidas dobradas acaba sendo um marco, uma revolução, pois permite todas as apurações de obrigações e direitos, seja para usuários internos quanto para usuários externos.

Segundo Hendriksen e Breda(1999, p. 45), o período de 1494 a 1800 é considerado pelo historiador Roover como uma “fase de estagnação da contabilidade”. No entanto esses mesmos autores consideram essa definição “um pouco injusta, porque esse período se iniciou

como uma era de descobrimento e encerrou-se como uma era de revolução. O mundo foi transformado, e isso condicionou a contabilidade”. (HENDRIKSEN E BREDA, 1999, p. 45).

O mundo foi transformado e isso influenciou a contabilidade. Porém mesmo considerando este período como de estagnação, ocorreram alguns eventos inovadores na contabilidade, tais como, o acompanhamento de Colombo por um auditor nomeado pela coroa espanhola, conforme descreve Cook apud Hendriksen e Breda que seria para “fiscalizar as tapeações de Colombo quando começassem a calcular o custo do ouro e das especiarias que acumulasse” (1999, p.46).

Para outros autores como Hansen, este período pode ser caracterizado como de consolidação. Pois se com o método de Paccioli, houve uma revolução na contabilidade, foi preciso certo tempo para desenvolver a prática. Essa consolidação foi fruto de vários fatores:

- . os comerciantes passaram a conhecer melhor o estado e as condições de suas finanças, tendo sido o sistema de partidas dobradas o instrumento que possibilitou a verificação da situação de seus negócios. # neste período ocorreu o aumento gradativo das empresas com vários sócios, desenvolveu-se o processo de transferência do saldo das contas de lucros e perdas para a conta capital, quando do encerramento do resultado.
- . saldo final da conta capital era uma soma do capital inicial aplicado pelos sócios na empresa e o resultado do empreendimento.
- . os registros de partidas dobradas mostram de forma clara e acurada o valor das obrigações e direitos dos sócios e de terceiros, além de permitir a preparação de balanços de verificação antes do encerramento dos livros razão, facilitando sensivelmente, a análise das atividades empresariais.
- . cresceram as participações de comerciantes em diversos empreendimentos com outros sócios, muitas vezes em viagens marítimas de longa distância, tendo a contabilidade contribuído enormemente para a apuração dos resultados desses empreendimentos, e em algumas circunstâncias, para apurar o resultado empresarial anual, ou por períodos maiores ou menores, conforme a necessidade dos sócios.
- . a facilidade de ordenação sistemática dos registros, a periodicidade da apuração do resultado e o processo de sumariar contas, foram contribuições substanciais para o crescimento econômico e desenvolvimento da sociedade. (Hansen, 2001, p. 15)

Esses fatores explicam a consolidação da Contabilidade e o uso como instrumento eficaz no gerenciamento de negócios. As viagens marítimas desse período propiciaram um perfil empreendedor, pois muitas pessoas estavam suscetíveis a criar novos negócios. A grande quantidade de missões exploratórias de matéria prima ocorridas na época e outros fatores facilitaram a comprovação de empreendimentos e sua lucratividade, impulsionando os negócios, facilitando a apuração em diversos tipos, sejam longos curtos, anuais e etc.

Todos esses mecanismos possibilitaram a criação de valor, acúmulos de capital e geração de riqueza, impulsionando o desenvolvimento da sociedade, sendo os pilares do

capitalismo e controles patrimoniais, sejam pra visão interna ou externa, padronizando as linguagens e facilitando o entendimento acerca de algo que anteriormente não existia e se tornara algo muito complexo e de difícil verificabilidade. A criação do método de partidas dobradas e os sistemas de controles e desenvolvimento da contabilidade nesse período possibilitou uma revolução em todos os sentidos abrangentes que se fazia necessário para proporcionar o desenvolvimento econômico desta época.

A consolidação da contabilidade contribuiu para o financiamento das navegações, das explorações e de empreendimentos; foram criadas empresas de capital conjunto, no qual os indivíduos se reuniam por um determinado objetivo de empreendimento e no ato de suas finalizações eram divididas as partes conforme o que foi aplicado inicialmente na sociedade. Tais empresas foram extensões das empresas comerciais italianas e antecedentes das contemporâneas sociedades por ações e limitadas, abrindo margem para as personalistas e capitalistas.

Breda (1999, p.43-44) mostra claramente isso em seu livro que diz:

À medida que o comércio se expandia e a riqueza era acumulada, a negociação individual ia sendo substituída pelo comércio por meio de representação e associações. O uso de sociedades permitia que os riscos da navegação marítima de longo curso fossem compartilhados e que a riqueza do capitalista fossem combinada à audácia dos jovens mercadores. Na sociedade silenciosa, denominada *commenda*, o capital fornecido pelo sócio inativo (o *commendator*) era como um empréstimo ao sócio ativo (*tractator*), um esquema que evitava o pagamento de juros, uma prática censurada pela Igreja nessa época.

Apesar do grande desenvolvimento e geração de riquezas à época um problema corriqueiro era que não havia dinheiro o suficiente para a distribuição aos investidores, então a solução que foi encontrada na época, foi efetuar o pagamento com participação nas próximas expedições, surgindo assim, algo antecessor ao pagamento por ações que ocorrem atualmente o que gerou a necessidade de novos aprendizados contábeis e fez com que ela se desenvolvesse mais. No decorrer do acúmulo de pagamento, ocorreu de forma geral uma supervalorização de empreendimentos, dificultando novas formas de atividades, conforme explicam Hendriksen e Breda no caso da companhia dos mares do sul:

O caso mais conhecido foi da Companhia dos Mares do Sul, supostamente constituída para tirar proveito do tráfico de escravos entre a África e a América do Sul. Dizemos “supostamente” porque jamais foram publicados prospectos ou demonstrativos financeiros. Inevitavelmente o castelo de papel que haviam sidos erigidos desmoronaram, custando milhares de libras em perdas à família real britânica e muitos outros nobres ricos, o que equivaleria hoje a muitos milhões. (HENDRIKSEN E BREDAS, 1999, p.46)

Após todo o imbróglio que perfazia o cenário das grandes navegações começou a ser substituído por uma nova era, o Renascimento. Ele foi um importante movimento de ordem artística, cultural e científica que se deflagrou na passagem da idade média para a moderna. Para a contabilidade esse período teve efeito de consolidação de diversos aspectos importantes, pois,

Separa a Contabilidade, o período de 1494 a 1800 foi um período de consolidação, para as ciências foi uma época de preparação para a Era Industrial [...] O Renascimento contribuiu para novas condições sociais, econômicas e políticas, as quais possibilitaram os avanços da ciência e da tecnologia, que por sua vez tornaram possível uma ampla combinação de recursos físicos e humanos que, levados às fábricas, substituíram o sistema doméstico de produção. Esse novo sistema de produção conduziu a humanidade a uma nova era para os homens e para a sociedade. A Inglaterra foi o país que tirou melhor proveito desse movimento se preparando, efetivamente, para a Revolução Industrial [...] O advento da Revolução Industrial representou o segundo avanço muito importante para a Contabilidade e acabou com a era da sua estagnação. (HANSEN, pág. 16, 2001)

Após o processo definido anteriormente como estagnação, ocorre a Revolução Industrial, na qual houve avanços significativos, não sendo possível apontar a época certa de seu surgimento, contudo, podemos apontar como principal fator a mudança nos meios de produção e o desenvolvimento da industrialização.

A maior necessidade de alimentos, fez com que o estilo de produção mudasse, surgindo as manufatura, aumentando assim a capacidade de produção de alimentos, reduzindo o seu preço, gerando de certa forma uma economia de escala, uma melhoria na alimentação da população, modificando e fazendo nascer os locais de trabalho outrora ocupados por artesões e suas oficinas rústicas caseiras.

Fatores esses também propiciados por causa de uma postura do governo britânico favorável à livre iniciativa econômica, no qual protegia e incentivava as transações comerciais com outras nações, a moeda era consolidada e estável, as empresas estavam em rota de crescimento e desenvolvimento, somados esses fatores com os valores obtidos pelas colônias, pela mineração e pela venda de escravos, neste cenário a Inglaterra se consolidava como uma potência mundial e vinha crescendo; conforme as necessidades surgiam, rapidamente eram supridas, conforme toda essa evolução foi ocorrendo, a população foi aumentando e para continuar atendendo essa demanda de mercado crescente, foram necessárias cada vez mais fábricas e fazendas maiores tornando-se inevitável o investimento cada vez maior de capital em máquinas e equipamentos. Neste contexto, com a necessidade de agentes financiadores, ocorre o surgimento dos bancos e aumento do número de sócios, surgindo a bolsa de valores de Londres em 1773, que teve um grande aumento no número de corporações entre 1800 e

1900. Neste cenário complexo, torna-se necessário as prestações de contas a serem entregues aos usuários internos e externos. Logo, a necessidade e a responsabilidade dos contadores da época cresceram. Como pode ser observado por Hendriksen e Breda (1999, p.47):

A exigência de grandes volumes de capital, demandando a separação entre investidor e administrador, significou que um dos principais objetos da contabilidade passou a ser a elaboração de relatórios a proprietários ausentes. As informações financeiras, que tinham sido geradas principalmente para fins de gestão, passam a serem demandadas cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo. Portanto, o lucro como retorno aos investidores precisava ser distinguido de um retorno do capital também conduziram à criação da sociedade por ações e, com o tempo, de auditorias obrigatórias.

Com a evolução de negociações complexas e desenvolvimento das empresas e tendo em vista a adequação das necessidades da época, foi aprimorado todo o sistema de partilhas dobradas. Uma série de legislações foi feita na tentativa de padronização da contabilização e da determinação dos cálculos dos dividendos. Segundo Hansen (2001, pág.16),

Em 1835, o Great Western Railway Act solicitava que as empresas apresentassem nas reuniões semestrais dos acionistas a prestação de contas de suas atividades dos últimos seis meses. Nos anos seguintes, as solicitações legais foram sendo aumentadas e, em 1845 outra lei, o Companies Clauses Consolidation Act determinava que todas as empresas autorizadas, a partir daquela data, estavam obrigadas a apresentar balancetes semestrais, manter livros apropriados, e exibir a composição acionária do capital, os créditos, a composição de todos os ativos da empresa, as contas a pagar por ocasião do referido balancete, e uma precisa demonstração dos lucros ou prejuízos resultantes das transações da empresa naquele período.

Porém,

Mesmo com essa regulamentação, os acionistas ficavam a mercê dos diretores das ferrovias, já que não haviam critérios homogêneos que permitissem a comparabilidade de desempenho entre as empresas, o que só viria a ocorrer em 1868 com a aprovação da Regulation of Railway Act . Esta foi a primeira regulamentação de empresas deste porte, tendo a regulamentação das outras empresas ocorrido em 1844 com o Joint Stock Companies Act . Esta regulamentação, embora tímida, apresentava algumas práticas em uso até hoje, solicitava que as empresas mantivessem registros contábeis, que apresentassem demonstrativos completos e transparentes na assembléia dos acionistas. (HANSEN, 2001, pág.16)

4.3 A contabilidade na contemporaneidade

A Inglaterra foi pioneira no processo industrial ate aproximadamente 1850, enquanto a economia e fontes de energias eram predominadas pela queima de carvão. Todavia, com as modificações mercadológicas e desenvolvimento de novas tecnologias, novas matrizes energéticas surgem, como a energia elétrica e petróleo, Nesse contexto, os Estados Unidos começam a ter mais notoriedade no cenário mundial, pois se tornam os maiores produtores

dessas matrizes energéticas, com mudanças drásticas no sistema produtivo, colocando a Inglaterra que possuía um caráter familiar de cunho de baixa aplicação tecnológica passando a depender de mais técnicas de coordenação do que inovações, deixando-os na retaguarda da corrida desenvolvimentista da época.

Nesse período, com o surgimento das empresas por ações e logo após as S/A de capital aberto, aparece no cenário a figura do auditor, pois os sócios que não participavam da administração, precisavam checar as informações que eram passadas por elas, validando receitas, despesas a priori, validando valores correspondentes a estoques, pois era a única forma encontrada de certificar que a empresa realmente estava sendo lucrativa e fiel tal qual a divulgada; sendo o auditor, o agente fiscalizador para diversos investidores externos, no qual o governo percebeu que seria uma ferramenta de extrema importância para verificação de impostos arrecadados pelas entidades.

Com a grande mudança do centro de capital externo da Inglaterra para a localidade norte-americana, diversos contadores britânicos migraram, sendo criadas diversas associações contábeis. Entre elas podemos destacar; *CertifiedPublicAccountants – Aicpa*, sendo a primeira organização, logo após, *InstituteofCharteredAccountants In EnglandandWales* (1880), *A New York StateofPublicAccountants* criada em 1896 e a Organização Nacional, predecessora do *American InstituteofCertifiedPublicAccountants – AICPA*, foi criada em conjunto por contadores americanos e britânicos.

Neste cenário saem de cena os contadores gerenciais que atendiam apenas demandas da administração e entram finalmente os Contadores Públicos Registrados em 1887 (ano em que foi fundado o AICPA), podendo ser denominado de “século do contador público registrado”. Nesse contexto surgem algumas associações profissionais na América do Norte relacionadas com contabilidade na época são o *American AccountingAssociation – AAA* e o *American InstituteofCertifiedPublicAccountants - AICPA*.

Segundo Iudícibus(1999, p. 35), “com a ascensão econômica do colosso norte-americano, o mundo contábil volta sua atenção para os estados unidos, principalmente a partir de 1920, dando origem ao que alguns chamam de escola contábil norte-americana.”

Sendo esse período retratado por Hendriksen e Breda (1999, p. 50):

Nos séculos que se passaram desde sua invenção, a tecnologia básica da contabilidade tem mudado muito pouco, embora vários aspectos, como a divulgação de dados financeiros, tenham se transformado. Por exemplo, à medida que empreendimentos comerciais foram dando lugar a companhias permanentes, e mais capital era exigido para empreendimentos industriais, as contas de capital dos proprietários e as demonstrações de lucro adquiriram maior importância e a contabilidade começou a produzir relatórios periódicos aos proprietários. Poucas

empresas abertas existiam antes do século XIX, quando a formação das sociedades por ações passou a ser possível. Os britânicos condicionaram o registro de sociedades por ações a uma auditoria anual obrigatória, mas tal exigência não foi feita nos estados unidos. A auditoria britânica conduziu ao surgimento da profissão de contador nesse país. Os contadores ingleses e escoceses vieram aos estados unidos examinar companhias nas quais os britânicos tinham investido, o que impulsionou o surgimento da profissão de contador nesse país. Todos esses avanços ocorreram num ambiente basicamente liberal. Esse período teve um final abrupto em 1929, com a crise do mercado de ações e a depressão subsequente.

4.4 A crise econômica de 1929 e a atuação contábil

Nos anos 20 após a primeira guerra mundial, foi liberada uma demanda reprimida, pois a guerra fazia com que a atividade econômica desse uma estagnada pelas incertezas. Após essa liberação da demanda reprimida por bens de consumo ocorreu uma grande liberação de investimentos, juntamente com uma expansão de novas indústrias, rádios, filmes, telefones e etc., fazendo com que o mercado acionário fosse expandido rapidamente.

Porém toda essa expansão ocorrera sem leis apropriadas para assegurar os investidores e até mesmo protegê-los de seus próprios desconhecimentos acerca do mercado de capitais, tendo a bolsa norte-americana quase que quadruplicado de valor. Acerca disto, Hendriksen e Breda (1999, p.57) afirmam que:

O final da grande guerra em 1919, liberou uma demanda reprimida de bens de consumo, instalações industriais e equipamentos que alimentou uma explosão de investimento. A rápida expansão de novas indústrias, como as de rádio, telefones, filmes cinematográficos e, acima de tudo, automóveis, fez aumentar ainda mais essa explosão. Somente a produção de automóveis elevou-se de 485.000, em 1913, para 1.934.000 em 1919 e 5.622.000 em 1929. As taxas extra-oficiais de desemprego chegaram a ser de apenas 3,3%. Os preços eram estáveis, e até caíram um pouco. A produção da mão-de-obra cresceu substancialmente. Os investimentos na bolsa de valores de New York cresceram em termos dramáticos, com a quadruplicação do volume médio negociado de 1922 a 1929. Foram alguns dos melhores anos que a economia americana jamais havia tido.

No dia 05 de setembro ocorreu a primeira queda da bolsa de valores, sendo intensificada no período de 21 a 24 de Outubro, culminando no dia 29 de Outubro, conhecida popularmente como quinta feira negra. Essa queda fez com que a economia americana fosse corroída, sendo perdidos bilhões de dólares e diversas fortunas evaporadas.

O mercado reagiu na terça-feira, 29 de outubro, caindo de maneira virtualmente perpendicular. Ao final do dia, fortunas enormes haviam desaparecido, pois os investidores, em conjunto, tinham perdido 15 bilhões de dólares, pelo menos um suicídio ocorrera, e uma economia poderosa estava em ruínas. (Hendriksen e Breda, 1999, p.57)

Os investimentos privados e a produção caíram, as empresas começaram a fechar as portas, o desemprego atingiu uma taxa altíssima, toda a arrecadação decaiu ao ponto de ser

impossível o pagamento do funcionalismo público. Foram fechados quase que totalmente os estabelecimentos bancários daquele país

Diversos fatores são tidos como culpados da crise de 1929: a concentração de riquezas e poder nas mãos de poucas pessoas; as empresas não terem feito o seu papel, seja em relação à produção, seja pelo mau gerenciamento, e até mesmo os contadores/auditores, por não terem desempenhado seu papel corretamente no que diz respeito às informações contábeis e a falta de padrões que não eram adotados na época. Ficando nítido assim que a base de tomada de decisão das empresas não era clara e eficiente, afetando todo o sistema daquela época.

Diante da crise provocada pela quebra da bolsa de valores, diversas medidas foram adotadas.

Um dos resultados imediatos foi a criação de um dispositivo idêntico ao ACTS inglês de 1844, que obrigava, a partir de 01 de julho de 1933, todas as companhias que solicitassem registro na NYSE (bolsa de valores de New York) a fornecerem demonstrações financeiras acompanhadas de pareceres de auditores credenciados sob as leis de algum estado ou país. (HANSEN, 2001, pág. 18)

4.5 A evolução dos organismos contábeis no pós-guerra

Após a segunda guerra mundial ocorreu novamente um aumento de demanda reprimida, assim como ocorrera na primeira guerra mundial, ocasionando num aumento de investidores no mercado de ações, o que acarretou numa necessidade maior de dados com representação fidedigna patrimonial. Sendo o lucro a parte principal de análise, o maior problema estava na falta de comparabilidade pela falta de padrões, causado pela disponibilidade de opções para divulgação, sendo alguns desses imbróglis, não resolvidos até o momento atual. Nesta mesma época a SEC (*Securities and Exchange Commission*)¹ emitiu pareceres envolvendo algumas dessas problemáticas, como momento de reconhecimento de receita, métodos de abordagem para estoques, amortização e depreciação, dentre outros.

Todo esse período da década de 50 a 60 foi marcado por impasses sobre reconhecimento e apelos pela conformidade na contabilidade, com criação de conselhos e demais organizações para tentar mitigar toda essa problemática, com normas sendo impostas através da SEC.

¹ O SEC (Securities and Exchange Commission) é um órgão estatal dos EUA, no qual tem a atribuição sumária de aplicação de leis à título de valores imobiliários, em suma, é um órgão fiscalizador da bolsa.

4.6 A Contabilidade no Brasil

Uma das primeiras escolas a lecionar o ensino de contabilidade foi a Escola de Comercio de Alvarães Penteado, criada em 1902, assim como a Escola Politécnica de SÃO PAULO, no qual foi pioneira ao incluir a disciplina de Escrituração Mercantil no seu quadro de atividades. Porém o fato mais relevante em relação à contabilidade no Brasil foi a fundação da faculdade de Ciências econômicas e administrativas da USP, em 1946, com a implementação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, no modelo norte americano com trabalho integral e desenvolvimento de grandes conteúdos científicos.

Em partes, a contabilidade no Brasil evoluiu sobre uma ótica da Escola Italiana, sem apresentação de autonomia de uma escola verdadeiramente Brasileira de contabilidade. Até que então o cenário começa a ser revertido por tendências como empresas de auditoria anglo-americanas começam a entrar no cenário com seus treinamentos de contabilidade e finanças:

[...] a legislação comercial, que até a Lei das Sociedades por ações era de inspiração europeia (com traços marcantes brasileiros na classificação dos balanços das S.A.), passa a adotar uma filosofia nitidamente norte-americana, à partir, principalmente da resolução nº 220 e da Circular nº 179 do Banco Central. (IUDICIBUS, 2010, págs. 22 e 23)

A influência de firmas de auditoria era e é grande tendo em vista que quase todas as subsidiárias de empresas multinacionais são auditadas por elas, tendo então grande influencias nos mecanismos de procedimentos adotados para verificação das contas, sendo então copiadas por outras grandes empresas, sendo ainda intensamente acentuado e propagado por meio dos legisladores.

A escola de contabilidade brasileira começa a tomar notoriedade e propriedade à partir do momento de hiperinflação ocorrido na economia brasileira, no qual, estudiosos da área contábil da faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, começam a adaptar métodos didáticos a realidade da época.

Prof. José da Costa Boucinhas, adota-se, pela primeira vez, o método didático norte-americano, baseado no livro de finney & Miller, *introdução a contabilidade*, com importantes adaptações a realidade Brasileira, consubstanciadas pela abordagem do problema da Contabilidade em face a inflação. Como consequência desse trabalho, surge, em 1971, o livro *Contabilidade introdutória*, de uma equipe de professores da USP, livro hoje amplamente adotado nas faculdades de todo o Brasil. Isto significa

que, desde 1964, gerações de contadores, de administradores e economistas são influenciados pelo novo enfoque, constituindo um centro de irradiação de novas doutrinas.” (IUDICIBUS, 2010, p.23)

Estamos num período aonde o profissional vem sendo cada vez mais reconhecido por sua importância dentro das entidades, muito vem sendo exigido por base de legislações e implementações de adoção do Brasil aos padrões internacionais vigentes em relação à contabilidade e auditoria, ressaltando o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), vindo cada vez mais a evidenciar as IASB (Normas Internacionais de Contabilidade).

4.7 Neopatrimonialismo – transformações da contabilidade no mundo contemporâneo

A visão de obrigações e direitos foram gradativamente substituídas por reformas doutrinárias que exigem observância bem além do simples fato de lucro ou prejuízo. Nessa nova ótica observa-se que a essência prevalece sobre a forma, mesmo que o patrimônio se mantenha inalterado internamente, fatores externos tendo interação com o mesmo podem fazer com que a visão acerca dele se transforme. Acerca do início do patrimonialismo, Sá afirma que devido,

o progresso espantoso no processo da informação, as aplicações científicas cada vez mais ousadas, em quase todos os ramos do saber humano, foram os fatores que inspiraram as modificações conceptuais, também em contabilidade. Oneopatrimonialismo foi uma consequência natural dessas mudanças. foi necessário dar às doutrinas do início do século uma visão holística e nisso nos inspiramos para estruturar uma teoria geral do conhecimento contábil, acrescentando enfoque ao já apreciável acervo doutrinário existente e sem estabelecer conflitos com as bases.(SÁ, 2002, pág.386)

Então podemos observar que o mundo está em constantes mutações e que a contabilidade deve seguir essas demandas de um mundo globalizado, no qual fatores externos têm grande influência. Independente do negócio, os mercados estão interligados, e a necessidade por informações fidedignas estão cada vez mais superiores, o que faz com que os profissionais contábeis estejam sempre em paralelo com esses dilemas, tendo que se aprofundar cada vez mais em seus estudos e correlacionar, seja as informações para administradores, investidores, usuários externos em geral, ou ate mesmo o fisco.

Tendo essa visão patrimonialista, a contabilidade e o contador acabam por desenvolver uma notória visão acerca de diversos fatores a realidade contextualizada, observa que a entidade esta inserida num mundo totalmente dinâmico, obedecendo seu contexto, naquele determinado momento e não como era em momentos anteriores, em circunstâncias distintas a realidade exata.

Antes desse momento histórico, podemos observar que a contabilidade foi apenas respondendo a demanda da época, às vezes de forma até negligenciada, já nessa nova fase busca-se tornar as informações quase que em tempo real refletindo o contexto no qual ela está inserida, não só acompanhando a evolução humana, mas também ajudando ela a evoluir e fazendo com que os erros cometidos anteriormente não sejam repetidos. O papel do contador nesse contexto acaba sendo de suma importância, pois todas as informações acerca dos mercados advêm da contabilidade, da auditoria, sendo assim a magnitude e implicações são enormes, afetando todo o cenário mundial e os usuários das informações contábeis. E com todo esse contexto histórico podemos observar a importância do profissional contábil e como ele impacta a vida das entidades, do administrador, dos investidores, dos usuários externos das informações, ou até mesmo do fisco, para que aquela informação seja aceita, diversos procedimentos e padrões devem ser adotados, sendo o profissional contábil de extrema importância.

Podemos observar ainda que os problemas vêm se repetindo através da história, como ocorreu no século XVIII com a quebra da *Cimares* do sul na Inglaterra, com a queda da bolsa de valores de 1929. Podendo ocorrer novamente com a extrema valorização de algumas empresas ligadas a áreas de tecnologia. Crises atuais também são em parte atribuídas aos contadores por causa de empresas auditadas, que não foram feitas menções a problemas que poderiam ocorrer, ou foram ocultadas, permanecendo grande parte dos problemas passados.

Por isso é possível perceber que a contabilidade surge como alicerce para o administrador e posteriormente para o investidor, e que ela foi desenvolvida por diversas culturas e atendendo as demandas e necessidades das épocas e evoluindo conforme era sendo necessária, fazendo as leituras do que era demandado. Podemos ainda observar como era a contabilidade de forma livre, sem regulamentações e as suas dificuldades que eram enfrentadas conforme o governo não legislava ou intervinha fiscalizando sobre a matéria, apesar dos esforços das sociedades de classes da época, muitas técnicas foram negligenciadas nas verificações de lucros e perdas, muitas das vezes sem adoções de padrões, muitas das vezes sendo extremos, conservadoras demasiadamente, demonstrando ativos em valores de liquidação ou super otimistas, mostrando ativos com valores de mercados, ou pior ainda com valores de receita manipulados, e como é sabida, essa série de medidas causam grande impacto no ambiente macro.

5. ABRANGÊNCIA GERAL DAS ÁREAS DE CONHECIMENTOS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

A contabilidade tem a característica de ser uma ciência social aplicada, totalmente inclinada às solicitações demandadas por seus usuários.

E por ter como essas características nos seus alicerces, cada vez mais se faz necessária uma contabilidade amplamente difundida para várias áreas de atuação como: financeira, de custos, gerencial, controladoria, social e ambiental .

A busca por profissionais capacitados tem feito uma corrida acirrada a fim de atender as mais variadas necessidades das entidades, sendo demandada que esses profissionais possam associar as teorias com as práticas, entendendo a contabilidade como algo maior, uma ciência social aplicada, buscando o conhecimento conceitual e suas metodologias. (HERDRIKSEN VAN BREDA, 1999)

5.1 Evolução dos objetivos da contabilidade

Num primeiro cenário, a contabilidade tinha como seu principal foco informar seus sócios a cerca do lucro obtido. Com as evoluções tecnológicas e sociais, a quantidade de usuários das informações contábeis foi ampliada no cenário contemporâneo, com mercados interligados através de um sistema dinâmico e globalizado, no qual empresas competem a nível mundial.

Neste ambiente acirrado de competitividade globalizado, Araújo e Assaf Neto (2003), elencam a contabilidade como ferramenta de informação a usuários internos e externos a cerca das atividades financeiras usuais e econômicas.

É consenso que são diversas abordagens pela contabilidade moderna, que em si não são excludentes, mas sim complementares, gerando grande valor, em diversos ramos, seja para tomada de decisão, informação, alocação de recursos, sempre focando na potencialização da maximização de geração de riqueza para os acionistas das entidades.

Desta forma fica nítido que a contabilidade não fica retida apenas no ambiente interno, tendo que interagir continuamente com o ambiente externo, para atender a demanda de diversos mercados.

5.2 Ramificações da contabilidade moderna

Conforme o mercado foi evoluindo e ficando mais complexo, a contabilidade teve que acompanhar esta evolução, fazendo com que se ramificasse em diversos setores de atuação na sociedade, para melhor atender aos usuários das informações e propiciar uma melhor tomada de decisão de seus respectivos gestores, conforme podemos observar a seguir, no quadro de ramificações demonstrado por Marion (1998).

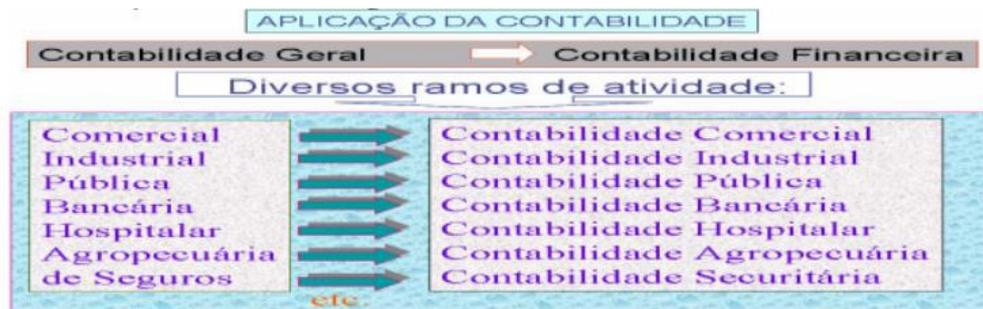


Figura 1 – Ramificação da contabilidade
Fonte: Marion (1998)

Cada ambiente no qual a entidade esta inserida demandam suas próprias necessidades e complexidades específicas, com sua realidade diferenciada, coube e cabe à contabilidade, ser contínua e se estruturar de acordo a cumprir sua função de auxílio e gerenciamento perante toda a sociedade.

5.3 Áreas de atuação da contabilidade

Como cada entidade esta inserida em um setor específico na sociedade, coube à contabilidade criar áreas de atuação para acompanhamento das mutações e atendimento de suas demandas.



Figura 2 – Sistema de informação contábil e áreas de atuação da contabilidade
Fonte: Construído com base em Ott (2004)

Como podemos observar na figura acima, a contabilidade de custos interage com a contabilidade financeira, social e ambiental, tentando buscar dados e compilando para que a contabilidade gerencial, com base na relevância de informações, busque otimizar a tomada de decisão dos gestores dentro da organização. Podemos então afirmar que a contabilidade perfila por dentro de toda a entidade, fornecendo informações para terceiros, assim como para os usuários internos em tomadas de decisões.

5.4 Contabilidade Financeira

Esta área de atuação da contabilidade é a base dos seus dados e desenvolvimento, sendo ela a primeira a surgir, e tem como atribuições registrar, analisar, e classificar os dados e fatos contábeis, contendo um histórico de transações de forma periódica, entre a entidade, dentro da entidade e com o setor externo a entidade, demonstrando a situação histórica patrimonial para os usuários das informações.

É parte do sistema que prova informações para usuários externos e é norteada pelos princípios que regem a contabilidade (HANSEN E MOWEN, 1997).

Segundo (HANSEN E MOWEN, 1997), esse tipo de contabilidade é voltada aos usuários externos e é regida pelos princípios contábeis.

5.5 Princípios básicos

Podemos dizer que existem um conjunto de regras que permeiam o ambiente contábil, fazendo com que sejam alicerces ao profissional contábil, tendo como aceite de forma via de regra universal, tais princípios vieram com um intuito de padronização, facilitando uma linguagem comum, facilitando a interpretação e o fluxo de dados.

5.6 Autonomia e Princípios contábeis

É importante destacar que estas normas ou princípios não tem autonomia como leis universalmente aceitas, portanto sendo passíveis de mudanças, no qual ocorrem no decorrer de toda a trajetória da contabilidade, podendo ser aperfeiçoadas ou, ate mesmo alteradas conforme a passagem temporal.

Os principais princípios contábeis que influenciam o entendimento a cerca dos CPC (comitê de pronunciamentos contábeis) que norteiam a contabilidade financeira são:

. Princípio entidade

A principal característica quando falamos em princípio da entidade contábil, é a manutenção de registros contábeis separadamente, entre pessoa jurídica e a pessoa dos sócios ou acionistas, ficando dessa forma destacada a autonomia da entidade em relação a quem a compõe.

“O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. (Art. 4, resolução CFC nº 750/93)

Observa-se que atualmente não se faz necessária personalidade jurídica, ou seja, registro em órgão competente para ser reconhecida ou identificada uma entidade contábil, desde que se identifique a necessidade de relatórios e controles, até pessoa física que exerça atividade que por sua complexidade e volume de negócios poderá ser equiparada.

. Princípio continuidade

Este princípio vem evidenciar que a contabilidade da entidade é mantida para registrar as mutações patrimoniais, considerando que a sua premissa é a vida continuada no decorrer do tempo, sem prazos de validade, por tempo indeterminado, sem estar destinada a liquidação, via de regra.

Contabilmente as entidades são empreendimentos em prosseguimento, em operação de continuidade, com base nesse princípio, as empresas realizam investimentos, tomam financiamentos, adquirem tecnologia, constroem empreendimentos, sempre tendo a premissa de dar continuidade as suas operações.

A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. § 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível. § 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado. (Art. 5º Resolução CFC Nº 750/93)

. Princípio oportunidade

Este princípio contábil rege o comportamento em relação ao reconhecimento, mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais, sendo estes devendo ser registrados de forma íntegra e tempestiva, caso não ocorra os registros podem perder a sua forma fidedigna em relação ao ato contábil ocasionando assim na perda de relevância.

O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. (Art. 6º Resolução CFC Nº 750/93)

. Princípio do registro pelo valor original

Os componentes do patrimônio devem ser registrados de acordo com o seu valor originário. Após serem reconhecidos inicialmente, podem sofrer variações decorrentes do custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo ou atualização monetária.

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE. (Art. 7º Resolução CFC Nº 750/93)

. Princípio da competência

Segundo a redação dada pela Resolução CFC 1.282/10, no regime de competência pressupõe-se a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Este princípio determina que os efeitos das transações, atos ou eventos contábeis, sejam reconhecidos dentro dos períodos em que se referem, independente da sua liquidação recebimento ou pagamento, o que gera em muitas pessoas que não são da área contábil uma determinada confusão. Então caso ocorra uma venda ou compra a mesma deverá ser contabilizada dentro do respectivo período do seu fato gerador, não importando o seu recebimento ou pagamento.

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. § 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da

OPORTUNIDADE. § 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração. (Art. 9º Resolução CFC Nº 750/93)

. Princípio da prudência

Este princípio correlaciona a prudência com o julgamento do profissional contábil, no que tange ao aspecto de se resguardar em relação a estimativas, no caso, adotar menor valoração para componentes do ativo e maior valoração a componentes do passivo, desta maneira esse princípio preza com que as receitas e ativos não sejam superestimadas e passivos e despesas não sejam subestimadas.

Exemplo de contas afetadas por esse princípio, estimativas de perda, impairment, processos judiciais, peclid.

O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. § 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade. § 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA. § 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável. (Art. 10º Resolução CFC Nº 750/93).

A contabilidade financeira tem como base os Princípios Fundamentais da Contabilidade, nas Legislações específicas e nos órgãos fiscalizadores, tendo como foco os usuários das informações externas.

A conceituação de contabilidade financeira confunde-se com os próprios objetivos da contabilidade em si, abaixo as conceituações segundo os próprios órgãos regulamentadores, *INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB)* - nível mundial, *FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB)*, - nível norte americano - *COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS - (CVM)*.

Neste contexto notamos que a contabilidade financeira é a contabilidade tradicionalmente utilizada por todas as entidades, de forma obrigatória pelos órgãos

fiscalizadores, com seu objetivo basilar de cumprir exigências contidas nas legislações, que tem por base todos os princípios contábeis supracitados, tendo como objetivo tornar pública as informações para os usuários que queiram se relacionar com a entidade que presta as informações, sendo essas informações de caráter mais fixo em relação aos padrões a serem adotados, a contabilidade gerencial vem para suprir essa característica, dando mais elasticidade nas informações ajudando o usuários internos, gestores e afins a ampliar sua visão em relação às possíveis tomadas de decisões, no qual a contabilidade financeira não comporta em toda a sua totalidade.

5.7 Contabilidade Gerencial

Como é analisado por Hansen e Mowen (1997), a contabilidade gerencial em sua essência preza por mecanismos de fornecimento de informações para os usuários internos das entidades, afim de melhorar ou auxiliar a tomada de decisões buscando filtrar as informações, processando e analisando com a meta de melhoria nos processos internos.

A contabilidade gerencial é considerada uma evolução e aperfeiçoamento, tanto qualitativo como quantitativo, da contabilidade de custos .

O Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contadores (IFAC) define a contabilidade gerencial como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (financeira e operacional), utilizada pela direção para o planejamento, avaliação e controle interno de uma organização e para assegurar o uso e a guarda de seus recursos.

Uma das mais importantes funções da contabilidade gerencial que é o fornecimento de informação para apoiar o processo de tomada de decisões, não está contemplada na referida definição.

O sistema tradicional de contabilidade, que tem como finalidade oferecer relatórios que medem o lucro e a rentabilidade, está sendo completado com relatórios que visam atender a uma nova necessidade das organizações, que têm buscado uma gestão mais voltada à criação de riqueza (ARAUJO; ASSAF NETO, 2003).

Observando essas premissas, podemos notadamente por a contabilidade como o centro de toda a gestão e gerenciamento econômico nas entidades, influenciando nas tomadas de decisões com foco a priori nos resultados, neste contexto observa-se o papel do contador na atividade de planejamento estratégico e operacional, visando se precaver de falhas e erros,

melhorando a gestão operacional, evidenciando o quão importante é a contabilidade gerencial nas tomadas de decisões elevando o papel do contador e do seu senso crítico, dando um peso e evidenciando a sua extrema necessidade nas organizações e gerenciamento nos planejamentos estratégicos, e na resposta rápida que o mercado requer os diversos cenários e suas volatilidades de opções de ocorrências.

Neste contexto constante de evolução, para melhor atender às demandas do processo de gestão estratégica, desenvolveu-se a contabilidade gerencial estratégica, a qual, segundo Ott (2004), coleta dados nas mais diversas fontes: na contabilidade financeira, de custos e gerencial; em bases não financeiras da empresa para fundamentar as decisões de nível estratégico que visam as ações futuras e de longo prazo; e se relaciona com o ambiente externo para buscar subsídios no mercado (fornecedores, concorrentes, produtos, etc).

5.8 Contabilidade de Custos

A importância acerca da matéria contábil vem sendo reconhecida cada vez mais no decorrer do tempo, assim como as áreas relacionadas aos custos empresariais e de produção. Com as concorrências do mundo contemporâneo sido intensificada pela globalização e competição acirrada nos mercados globais, o processo de controle e gerenciamento de custos tem se mostrado cada vez mais primordial para as entidades a fim de diminuir seus custos, geralmente em escala, podendo oferecer um produto mais competitivo e atender a mais clientes de forma eficiente, sendo extremamente necessário, relatórios e técnicas que amparem, fundamentem e auxiliam planejamento e no controle das operações atuais e futuras. (VANDERBERK, NAGY, 2003)

Com base nos ensinamentos de Pizzolato (2000), a contabilidade de custos divide a entidade em outras unidades operacionais, a classificação dessas unidades pode estar correlacionada a departamentos, unidades operacionais, produtos ou equipamentos, atividades dentre outros, sendo possível alocar ou atribuir determinados custos. Sendo assim segundo o autor “a identificação e divulgação de informações detalhadas sobre custos, que devem ser usadas para controlar as atividades da empresa, planejar suas operações e dar base aos diversos processos gerenciais”. Conforme podemos notar a contabilidade de custos se demonstra primordial para gerenciamento de recursos, controle, e afetando o desempenho e tomada de decisão.

É consenso entre a literatura que o aumento do acirramento da competitividade econômica tornou a contabilidade de custos o pilar da contabilidade

gerencial, interligando setores internos e externos com a contabilidade exigindo que novas soluções fossem geradas para os novos paradigmas criados, tornando assim a contabilidade de custos algo de precisão cirúrgica para tomadas de decisões.

Tendo esse surgimento vinculado a necessidade de mais informações do cenário interno corporativo, tendo em vista o acirramento do setor externo, Mallo e Jimenez (1997), avalia o crescimento da contabilidade de custos justamente a geração de informações importantes para a tomada de decisão, projetando estimativas futuras, controlando o presente, tomando como base dados passados. Sendo assim, definem a contabilidade de custos como um processamento de dados cujo tem como objetivo, identificar, verificar, valorar, registrar, medir acumular, analisar e após fazer análise e interpretar a informação financeira e econômica utilizando sendo ferramenta para a contabilidade gerencial para planejar, controlar, gerir e decidir, como forma de alocação de recursos, e tomada de decisões pelas entidades em suas atividades operacionais.

Todo esse contexto da realidade contemporânea teve grande implicação no contexto da apuração dos sistemas de custos, segundo Muller (2003). Todas essas características citadas anteriormente foram e são de primordial importância no contexto atual, muito mais que em momentos passados, por mais que a entidade não seja do ramo de produção querendo galgar uma economia de escala, outros setores também estão suscetíveis, como comércio e serviço, tendo certeza que os valores finais dos produtos são competitivos no cenário do mercado e ao mesmo tempo são suficientes para suprir as demandas de custos fixos e variáveis que a atividade necessita.

Tendo esse cenário exposto a contabilidade de custos se demonstra importante para quantificar e justificar aos seus gestores o uso de determinadas estratégias, avaliando a margem de contribuição e correlacionando o custo de oportunidade de outra determinada escolha a se fazer, sendo assim possível a comparação de preços, custos, quantidade produzida, avaliação de projetos, dentre outros segmentos e procedimentos estratégicos.

5.9 Contabilidade Social

Compreende-se Contabilidade Social como parte de sistema dentro da contabilidade que tem por objetivo correlacionar, estudar e demonstrar as ligações e trocas da entidade com a sociedade, abrangendo os reflexos dessas trocas entre os ambientes e setores, entre entidade, meio ambiente e sociedade como um todo, além de determinados setores específicos, caso necessário, prestando informações que acompanham o desenvolvimento e evolução em

determinados aspectos de abrangência social, de maior caráter humanista ao invés de um aspecto meramente quantitativo financeiro.

Segundo Melo Neto e Froes (1999), foi chegado a um conceito de responsabilidade social das entidades: a responsabilidade social corporativa corrobora para que as organizações adotem premissas de comportamento morais que contribuam para o desenvolvimento, não somente econômico e de criação de riqueza, mas também a qualidade de vida de seus colaboradores, suas famílias, comunidades que estão relacionadas e a sociedade de ampla forma, fazendo com que a evolução seja notada em diversos setores.

Conforme foi analisado acima, podemos notar, que os objetivos da contabilidade social são distintos das outras áreas dos sistemas de informacionais contábeis, sendo assim, os informes e demonstrações de cunho social, diferem dos de natureza econômica, pois a análise de informações e interesse é alocado em outros objetivos, em suma é visto por outra ótica, no qual emana de diferenciada de grupos, assim a contabilidade social entra nesse contexto para atender a essa determinada demanda de informação contábil.(SÁ, 1999)

Arnosti (2000), correlaciona, a contabilidade social com a responsabilidade de evidenciação e publicação que demonstrem ações e prerrogativas de cunho social e ambiental de modo voluntario ou obrigatório, através do balanço social ou outras demonstrações, apresentando como são gerenciados os recursos ambientais, sociais e humanos, que estão a disposição da empresa, mesmo não a pertencendo, cabendo assim ao profissional contábil a integração e a representação fidedigna desses recursos utilizados pela entidade em correlação com a sociedade como um todo.

Sendo este o enfoque desta abordagem, o Balanço Social representa um conjunto de índices e abordagens social, ambientais e econômicas, que tornam evidente as iniciativas das entidades em relação às áreas econômicas, humanas e social, com a premissa de tornar mais transparente e evidenciar abordagens que não só interessam seus sócios ou acionistas, mas também aos meios sociais que a organização efetua transações de diversos tipos, mostrando essas atitudes a colaboradores, fornecedores, clientes, investidores alinhados ao mesmo pensamento, clientes e a sociedade em geral (ARNOSTI, 2000).

Tomando como base esse cenário, Arnosti(2000), ressalta que é papel da contabilidade como ciência social aplicada, estudar as situações organizacionais para dar publicidade aos interessados pelas informações, ou seja, atender a demanda informacional a qual se faz necessária. Cabendo assim a contabilidade social promover a evidenciação de indicadores sociais e ambientais, através do Balanço Social, que torna publica as medidas tomadas e o

nivelamento da organização com a responsabilidade social, ambiental. Sendo esta demonstração contábil complementada pela Demonstração do Valor Adicionado (DVA), no qual é o informe contábil que evidencia, de forma sintética, os valores correspondentes à geração e distribuição da riqueza gerada pela empresa em determinado período e sua respectiva distribuição, tomando como base a escrituração e as normas específicas.

5.10 Contabilidade Ambiental

Nos tempos passados as organizações preocupavam-se somente com a evidenciação e publicidade dos temas de vertente econômica, em curto período de tempo essa noção demonstrou-se equivocada e distante dos interesses gerais, pois com o passar do tempo ficou evidente que o campo de atuação das entidades é vasto e complexo, sendo então exercida uma grande pressão da sociedade em relação a temas anteriormente não tão abordados, mas que atualmente corroboram grande atenção dos agentes da sociedade, tendo em vista que o crescimento da conscientização ecológica, na sociedade, no governo e também próprias nas empresas, desta forma conforme exigência do mercado em geral as organizações estão sendo obrigadas a incorporar e adotar, em suas estratégias, políticas de cunho, de controle, preservação e recuperação ambiental a fim de garantir sua continuidade. Na visão de Barbieri (1997, pág. 199),

O crescimento da consciência ambiental, ao modificar os padrões de consumo, constitui uma das mais importantes armas em defesa do meio ambiente. Quando a empresa busca capturar oportunidades através do crescente contingente de consumidores responsáveis através de ações legítimas e verdadeiras, essas ações tendem a reforçar ainda mais a consciência ambiental, criando um círculo virtuoso, na qual a atuação mercadológica, marketing verde, como querem alguns, torna-se um instrumento de educação ambiental.

O modelo mais usado pelas entidades para atingir este objetivo foi a implantação de uma gestão ambiental, isto é, método pelo qual elas controlam o impacto de suas atividades produtivas sobre o meio ambiente.

Fazer este gerenciamento ambiental exige colaboração dos diversos departamentos da Companhia. Tem que haver interação entre a administração e produção, garantindo, assim, a eficácia do processo. Segundo Epelbaum (1997, p. 235):

Pode-se expressar sucintamente o comprometimento com o meio ambiente como sendo a contínua intencionalidade e prática em considerar a proteção ambiental nas decisões gerenciais e operacionais cotidianas. Tal noção de comprometimento, para ser considerada abrangente dentro das organizações, deve ser adotada por todos os seus níveis e funções, desde a alta administração até o nível operacional.

A contabilidade é considerada uma poderosa ferramenta para este processo, mas o que se verifica na atual conjuntura das empresas brasileiras, segundo Santos (2001), é um baixo grau de conhecimento e aplicação da contabilidade ambiental.

Donaire (1999), afirma que a grande problemática que é a questão custo benefício e retorno, sendo assim grande questão da contabilidade ambiental é a integração da equipe para o a engajamento a realizar relatórios específicos, no qual demonstrem retornos e prazos para tal, caso não ocorra viabilidade do mesmo encontrar maneiras para que os objetivos sejam atendidos.

Por mais que existam questões tratadas em relação a possíveis retornos, a contabilidade vem se mostrando atenta às mudanças dos cenários e exigências dos feedbacks dos usuários das demonstrações contábeis, sendo assim cabe aos profissionais contábeis à atenção a essas demandas advindas da sociedade como um todo.

6. CONCLUSÃO

A contabilidade como ciência aplicada, vem se demonstrando como fonte primaria basilar na evolução do controle patrimonial, desde os primórdios, vem ate mesmo se confundindo e se misturando com a história da evolução da humanidade, em principio o método principal que sustenta toda sua base foi criado e nomeado como partidas dobradas, no qual foi adotado um sistema unificado e padronizado, consolidando um método para registro de transações das entidades, a partir dai a contabilidade pode continuar com sua evolução.

A contabilidade desde os seus primórdios demonstra que foi criada para atender as demandas de informações sejam usuários internos da própria organização, dos mais variados tipos, como também usuários externos, pessoas e entidades ligadas a organização no qual tenham interesse na publicidade daqueles dados, sejam fornecedores, o governo, até investidores.

Podemos observar que os governos, através das legislações com órgãos fiscalizadores, em desempenhando grande papel na tentativa de consolidar e certificar que as demonstrações contábeis estão em consonância com os princípios mais basilares da contabilidade, como também das normas e denotam de forma fidedigna as atividades da organização, trazendo segurança para os mais variados usuários da informação contábil, sejam eles internos ou externos.

No contexto brasileiro a contabilidade toma notoriedade no período de hiperinflação, por se tratar de um momento de difícil acompanhamento, sendo desenvolvidas técnicas para analises anteriormente não existentes em todo o restante do mundo.

No mundo contemporâneo esta evidente as constantes mudanças e incertezas relacionadas a qualquer área, sendo assim a contabilidade, esta sujeita da mesma forma como as demais áreas, sendo os mercados interligados, fluxos de informações cada vez maiores, e exigências ampliadas, demandando do profissional contábil e da contabilidade grande evolução e acompanhamento das necessidades exigidas pelos usuários das informações contábeis, além do aprimoramento das técnicas utilizadas que estão em constante evoluções no decorrer do tempo.

Nesse sentido a contabilidade evoluiu no passar do tempo, tendo diversos princípios contábeis, no qual são universais e formam a base de toda a teoria contábil, sendo as demandas diversificadas a contabilidade teve que acompanhar, surgindo as mais diversas demandadas, surgindo as ramificações de entendimentos contábeis, conforme demonstrado, sempre com o principio basilar de atender determinadas demandas.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de; ASSAF NETO, Alexandre. **A Contabilidade Tradicional e a Contabilidade Baseada em Valor**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, n. 33, p. 16 - 32, set/dez, 2003.

ARNOSTI, José Carlos Melchior. **Balço Social: Em busca da empresa cidadã**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade de Goiânia. Goiás, 2000.

ÁVILA, Carlos Alberto de. **Gestão contábil para contadores e não contadores**. Curitiba: Ibpx, 2006.

BARBIERI, José Carlos. **Competitividade Internacional e Normalização Ambiental**. In: Anais IV Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, São Paulo, nov. 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750/93 -Princípios Fundamentais da Contabilidade**. Brasília: CFC, 1993

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.282/10 - Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2010.

DONAIRE, Denis. **Gestão Ambiental na Empresa**. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS et al. **Contabilidade Ambiental: Um Estudo sobre sua Aplicabilidade em Empresas Brasileiras**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, v.16, n. 27, p. 89 - 99, set/dez. 2001.

EPELBAUM, Michel. **Sistemas de Gestão Ambiental ISO 14000: mudando a postura reativa**. In: Anais IV Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, São Paulo, nov. 1997.

HANSEN, Jeans Erik. **A evolução da contabilidade: da idade média à regulamentação americana**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, nº 134, 79-87, mar-abr. de 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LAKATOS ,Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 8ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MALLO, Carlos; JIMÉNEZ, María Ângela. **Contabilidad de Costes**. Madrid: Ediciones Pirámide, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. **Contabilidade Social e Cidadania Empresarial: A administração do terceiro setor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999

MÜLLER, Cláudio José. **Histórico e Problemática de Gerenciamento de Custos**. VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, Punta Del Este, Uruguai, 2003. Disponível em: <<http://intercostos.org/documentos/congreso-08/103.pdf>> Acesso em 06/11/2019.

OTT, Ermani. **Contabilidade Gerencial Estratégica: Inter-relacionamento da contabilidade financeira com a contabilidade gerencial**. BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 35 – 46, mai/ago. 2004.

PADOVEZE, C. L. **Gerenciamento do risco corporativo em controladoria: Enterprise RiskManagement (ERM)**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Makron Books, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade São Paulo**. Atlas, 1997.

_____. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Luca Pacioli: um mestre do renascimento**. Brasília: FBC, 2004.

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

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pioneira, 2003.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.