

A evolução da contabilidade e seus objetivos

Cézar Volnei
Mauss

Claudecir Bleil

Aline Bonatto

Camila Silva de Oliveira
Getúlio Zanatta Dos Santos

Universidade Luterana do Brasil - ULBRA

Resumo

A contabilidade, como ciência social aplicada, precisa acompanhar as evoluções sociais e econômicas para exercer uma das suas principais funções: fornecer informações tempestivas, confiáveis e relevantes aos gestores e demais usuários. Para isso, faz-se necessário desenvolver estudos científicos na área contábil, tornando-se indispensável entender a origem da contabilidade, a sua evolução histórica e suas áreas de atuação. O estudo buscou verificar se a contabilidade acompanha as mudanças ambientais e evoluiu para atender as necessidades informacionais dos usuários e, também, apurar qual o estágio atual da contabilidade no Brasil. Quanto aos aspectos metodológicos, utilizou-se da pesquisa bibliográfica analisando artigos, dissertações e teses sobre a evolução da contabilidade e suas ramificações. Como resultado constatou-se que o Brasil não possui uma escola tipicamente brasileira, sendo assim, apoiou-se inicialmente na escola italiana e depois na norte-americana. Também verificou-se que a contabilidade evolui de acordo com as necessidades ambientais. Entretanto, destaca-se que existe pouca pesquisa em contabilidade no Brasil e, dessa forma, faz-se necessário uma ação conjunta entre governos, instituições de ensino, empresas, órgãos de representação contábil e da própria sociedade para buscar investir mais em estudos científicos na área.

Palavras-chave: Contabilidade. Evolução Histórica. Ramificações. Áreas de Atuação.

1 INTRODUÇÃO

A evolução do homem e da sociedade como um todo é resultado, principalmente, de estudos, pesquisas, descobertas e revoluções. Com a contabilidade não é diferente, pois ela está presente tanto na vida pessoal como nos negócios empresariais e, nesse sentido, configura-se como uma ciência de vital importância para o desenvolvimento da sociedade.

Com a característica de uma ciência social aplicada, a contabilidade deve evoluir de acordo com as necessidades de informações demandadas pelos seus usuários. Para cumprir esta missão, ela deve buscar continuamente ser um sistema de informações que atenda as mais variadas necessidades e interesses de seus usuários. Para isso, a contabilidade, em sua forma mais atual, subdivide-se nas seguintes áreas: financeira, gerencial, de custos, social e ambiental. Também atua fortemente na área de controladoria para suprir uma necessidade específica de controle e informações que podem ser utilizados tanto por pequenos negócios como por grandes corporações mundiais.

Neste sentido, objetiva-se com o presente estudo descrever a evolução da contabilidade ao longo de sua existência. Para isso, fez-se uma revisão bibliográfica para posicionar o leitor sobre o que já foi dito ou escrito sobre o objeto da pesquisa, bem como fundamentar as bases teóricas e conceituais para, a partir disso, tentar contribuir para o tema em questão. Constituiu-se, segundo Lakatos e Marconi (1999) num esforço paralelo de análise das informações, tentando discutir enfoques ou abordagens que possam contribuir nesses aspectos conceituais.

2 A TEORIA E A ORIGEM DA CONTABILIDADE

A contabilidade busca com apoio de embasamento teórico, criar, aprimorar e desenvolver métodos e modelos de gestão. A disciplina de Teoria de a Contabilidade objetiva desenvolver o senso crítico dos pesquisadores da área, embora tenha sido discutida e estudada a muito tempo, somente a partir de 1994, passou a ser exigida e integrada em todos os currículos dos cursos de ciências contábeis do Brasil (IUDÍCIBUS; MARION, 1999).

Iudícibus e Marion (1999, p. 19) explicam que “a introdução obrigatória dessa disciplina veio, sem dúvida, trazer enorme contribuição para a formação dos estudantes de graduação na área contábil”. Segundo os autores, isso ocorre pelo fato de que os profissionais contábeis se atêm muito à aplicação prática e pouco à teoria.

Muito tem sido discutido a respeito de como ensinar a contabilidade, como forma de atender às mais variadas necessidades e suprir, dessa forma, a crescente busca por profissionais capacitados e qualificados para um mercado de trabalho cada vez mais acirrado e competitivo. Esses profissionais devem aprofundar os aspectos teórico-contábeis para poder associar a teoria à prática, entendendo a contabilidade como uma ciência social aplicada, buscando conhecer a sua base conceitual, a suas metodologias e origens (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

A contabilidade surgiu da necessidade do homem acompanhar e controlar a evolução de seu patrimônio. Dessa forma, a contabilidade faz parte da evolução e do desenvolvimento do próprio ser humano e da sociedade.

Iudícibus (2000, p. 29) descreve que a contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem pensante. Historiadores remontam os primeiros sinais da existência de contas aproximadamente a 4000 anos a.c. Entretanto, talvez antes disto o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade.

Percebe-se que desde as épocas mais antigas os homens buscam se organizar para controlar seus pertences. Nesse sentido, praticavam atos de comércio através da troca de bens e mercadorias, onde até hoje existe a preocupação em controlar o patrimônio das pessoas e das empresas.

A origem da contabilidade está relacionada à necessidade de registros do comércio, pois à medida que o homem começava a possuir maior quantidade de seus bens e valores, precisava saber quanto isso poderia render e quais as formas para aumentar a sua situação patrimonial. Como tais informações eram cada vez mais numerosas e de difícil memorização, surgiu a necessidade dos registros, gerando os primeiros esboços para os estudos voltados para a contabilidade.

No Brasil, a contabilidade foi fortemente influenciada pela escola italiana, e evoluiu através da legislação fiscal, pois, segundo Iudícibus (2000), devido à inoperância das associações dos contadores o governo teve que tomar a iniciativa.

Para Schmidt (2000, p. 205), pode-se citar como exemplo da intervenção da legislação o Código Comercial de 1850, que “instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do balanço geral composto de bens, direitos e obrigações, das empresas comerciais”. Este código apenas determinou que as empresas deveriam seguir uma escrituração uniforme, mas não normatizou os procedimentos e princípios contábeis.

Em 1902 surgiu em São Paulo a Escola Prática de Comércio que criou um curso regular que oficializasse a profissão contábil com o intuito de estudar e controlar a contabilidade das empresas comerciais. Nesse mesmo período surgiu a primeira escola especializada no ensino de contabilidade, a Escola de Comércio Álvares Penteado (IUDÍCIBUS, 2000).

2.1 A evolução dos objetivos da contabilidade

Primeiramente, a contabilidade preocupava-se basicamente com as informações financeiras, visando o atendimento das obrigações fiscais e legais.

Com a evolução tecnológica e a ampliação das necessidades sociais, como um todo, houve também a ampliação do leque de usuários potenciais da contabilidade, criando-se a necessidade da empresa evidenciar suas realizações para a sociedade, contrariamente ao que acontecia antigamente, quando a contabilidade tinha por objetivo informar apenas ao dono qual o lucro obtido pela empresa em determinado período.

Com o surgimento do mercado globalizado que acirrou a concorrência, a informação contábil tornou-se imprescindível e estratégica para a subsistência e criação de vantagem competitiva para possibilitar que as empresas locais competissem com as grandes corporações transnacionais, e para que estas dispusessem das informações necessárias para poder avançar e expandir mundialmente.

Neste ambiente competitivo, Araújo e Assaf Neto (2003) também apresentam uma nova finalidade para a contabilidade: além da divulgação das informações financeiras usuais, a divulgação de informações econômicas destinadas a diversos níveis de usuários (tanto internos como externos).

Os autores constatarem que tais informações devem caracterizar-se pela utilidade e confiabilidade, e atender a diversificados interesses dos seus usuários, não apenas a financeira, mas sim, as várias abordagens, inclusive a econômica, que não são excludentes, mas complementares em termos informacionais. A contabilidade, sendo um instrumento de informação gerencial, deverá informar ao seu usuário principal os dados que retratem, além do lucro e da rentabilidade, o valor econômico gerado por suas atividades.

Esse novo objetivo da contabilidade também é destacado por Padoveze (1999), que a contabilidade gerencial moderna deve estar inclusa no processo de gestão para investigar de forma contínua a efetividade da utilização dos recursos organizacionais para a criação de valor para os acionistas, clientes e credores.

Nesta nova realidade concorrencial, a contabilidade precisa evoluir e fornecer instrumentos decisivos para o crescimento econômico da organização como, por exemplo, a contabilidade estratégica de custos que criou métodos capazes de apurar o custo do concorrente, dos elos de uma cadeia de valor, da qualidade etc.

Portanto, o modelo contábil antigo não atende mais as necessidades dos gestores, que agora demandam informações gerenciais dinâmicas e ágeis, tanto dos aspectos relativos à própria empresa, como do ambiente em que ela está inserida.

Araújo e Assaf Neto (2003) afirmam que os métodos utilizados pelos gestores para a sua gestão financeira da empresa mudaram, pois está sendo adotado como objetivo organizacional a maximização da riqueza dos acionistas. Assim, os gestores necessitam de informações que permitam aos acionistas verificar se os seus fins estão sendo alcançados e, para isso, cabe à contabilidade apresentar tais subsídios.

Os autores também destacam como finalidade primordial da contabilidade, atuar como instrumento de administração e suporte ao planejamento da entidade para a identificação e determinação dos objetivos organizacionais, bem como para a análise de alternativas e projeção das ações futuras. Com base nos padrões estabelecidos nos planos operacionais, a contabilidade pode acompanhar o andamento do processo de execução das ações e decisões que envolvem a utilização de recursos econômicos e, finalmente, avaliar e analisar o resultado das decisões tomadas.

Além disso, a evolução das necessidades sociais e as novas exigências da sociedade criaram para a contabilidade a missão de também divulgar informações sobre a execução de ações sociais e ambientais das empresas como, por exemplo: Balanço Social, Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e a contribuição da empresa para a preservação ambiental.

Assim, percebe-se que a atuação da contabilidade extrapola o ambiente interno da empresa e deve coletar informações do ambiente externo. Por esse motivo a contabilidade constitui-se em diversas ramificações que visam atender as peculiaridades de cada segmento do mercado, como pode ser observado na próxima seção.

2.2 Ramificações da contabilidade moderna

Devido à complexidade e as exigências do mercado atual, a contabilidade procura evoluir e adaptar-se às suas demandas informacionais, pois cada ramo de atividade possui as suas peculiaridades e necessidades de informação para subsistir e alcançar vantagem competitiva. Dessa forma, coube à contabilidade constituir um sistema de informações que atendesse e amparasse a necessidade de tais informações para a tomada de decisões diárias dos gestores.

Marion (1998) demonstra, de forma exemplificativa, as ramificações da contabilidade e como se aplicam aos diversos segmentos de mercado.

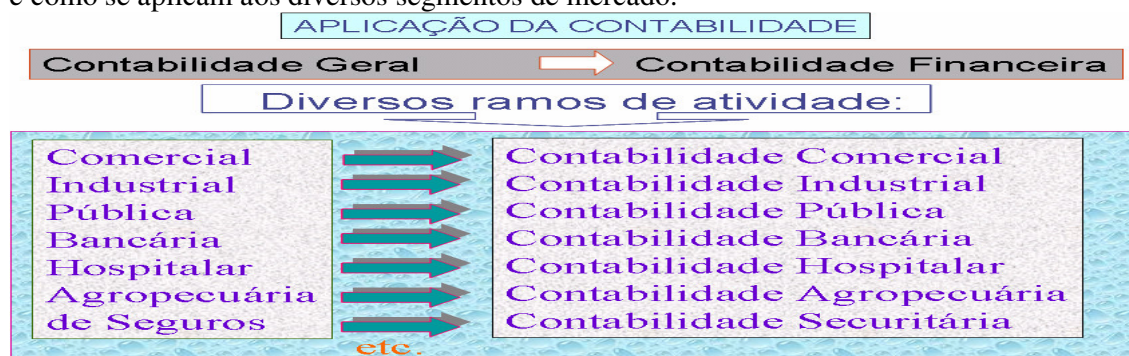


Figura 1 – Ramificação da contabilidade

Fonte: Marion (1998)

Essa estrutura justifica-se pelas exigências de informação do ambiente em que a empresa está inserida. Cada segmento possui a sua realidade de concorrência, cadeia de suprimentos, estilo de clientes e consumidores. Por esse motivo, cabe a contabilidade adequar-se às necessidades específicas de cada ramo e se estruturar de acordo para cumprir com sua missão.

Com toda essa dinâmica de evolução do mercado, houve a exigência de novas transformações da contabilidade, agora no sentido de separar e identificar de forma clara cada área de sua atuação, constituindo-se em um sistema de informação contábil com áreas bem divididas que apresentam objetivos bem específicos e que são abordados no próximo capítulo.

2.3 Áreas de Atuação da Contabilidade

Como as organizações estão inseridas num ambiente em constante mutação e que exige informações de todas as espécies do campo de sua atividade, coube à contabilidade criar áreas de atuação para evidenciar as informações na forma e estilo exigidos pelos seus usuários.

Contribui a isso Ott (2004) ao descrever que a vinculação da contabilidade com o ambiente empresarial onde se está competindo, demonstra que ela está subordinada e ao mesmo tempo influenciada pelo mesmo. Neste sentido, a contabilidade evolui conforme o ambiente em que está afeta e reflete as mudanças desse ambiente para prover aos usuários da informação contábil com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade da entidade objeto de contabilização, o que descaracteriza em definitivo a idéia de que a contabilidade tem função apenas fiscal e legal.

Ott (2004) destaca que cada área de atuação da contabilidade atende a demanda de informações e usuários distintos. À contabilidade financeira cabe o fornecimento de informações financeiras, fiscais e legais para usuários externos, como o governo. A contabilidade gerencial e de custos deve gerar informações para fundamentar a tomada de decisão dos gestores (usuários internos) enfocando a maximização dos resultados e a mensuração do desempenho dos departamentos, produtos e respectivos dirigentes.

Para melhor ilustrar as áreas de atuação contábil que formam o sistema de informações contábeis, apresenta-se a Figura 2, que demonstra os desdobramentos do sistema de informação contábil e quão diversificada tornou-se a sua atuação. Pode-se visualizar a primeira área (contabilidade financeira) cujo objetivo limitava-se a gerar informações para atestar a legalidade dos atos de gestão e, com isso, não dispunha de estrutura para respaldar e fundamentar as decisões dos gestores no campo gerencial e estratégico. Por isso, foram criadas as contabilidades gerencial e de custos para suprir esta deficiência interna das empresas, e também externa no que diz respeito à contabilidade pública.

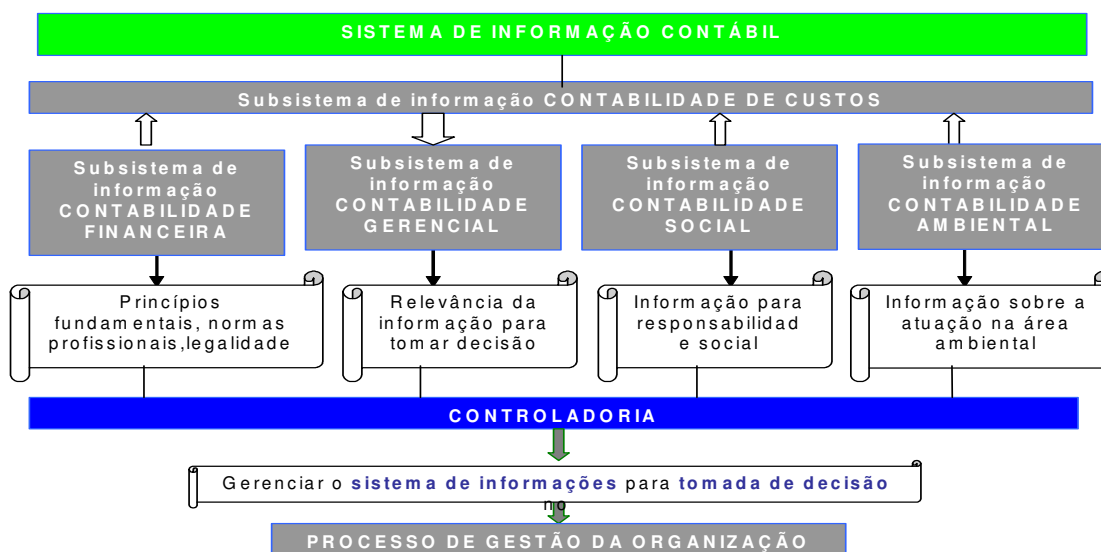


Figura 2 – Sistema de informação contábil e áreas de atuação da contabilidade
Fonte: Construído com base em Ott (2004)

Como se observa na Figura 2, a contabilidade de custos interage diretamente com o subsistema financeiro objetivando buscar dados para transformá-los em informações gerenciais que fundamentam a tomada de decisões dos gestores. Portanto, o seu objetivo único é a relevância da informação, ou seja, não necessita atender à preceitos legais, por isso, pode ser moldada de acordo com as necessidades informacionais dos gestores.

Mais recentemente, a sociedade começou a questionar a atuação das organizações no âmbito social e ambiental, demandando transparência e a prestação de contas nestas duas áreas, o que obrigou a contabilidade a constituir registros contábeis e demonstrativos para evidenciar a responsabilidade social e ambiental das organizações.

Com todas essas áreas conjugadas e criando informações, o sistema contábil tornou-se bastante complexo e dinâmico, e, conjugado ao grande crescimento das organizações e da complexidade do mercado deu surgimento a controladoria, área responsável por gerir o sistema de informação contábil e capturar e repassar as informações aos gestores, visando fundamentar o processo de gestão da organização como um todo.

Com base nas premissas anteriormente apresentadas, nas próximas seções serão tratados os aspectos atinentes a cada área de atuação contábil.

2.3.1 Contabilidade Financeira

Esta é a área de origem da contabilidade desde os primórdios da sua criação, e constitui sua base de desenvolvimento e a fonte principal dos seus dados.

Mallo e Jiménez (1997) afirmam que a contabilidade financeira foi a primeira a aparecer, tendo como atribuição registrar, classificar e analisar os fatos contábeis oriundos das transações que se produzem entre o ambiente externo e a empresa. Expressa a situação periódica do patrimônio e os resultados obtidos pela empresa em sua atividade econômica. Apresenta a situação patrimonial e de caráter histórico para os diversos usuários externos que a desejam conhecer e ter garantia da capacidade empresarial em gerar resultados futuros.

Assim, verifica-se como sua principal função, gerar informações que possibilitem aos seus usuários, tanto internos quanto externos à entidade, conhecer a realidade financeira dessa unidade econômica e, com essa base, estarem capacitados a tomar decisões (OTT, 2004).

Para o autor, a contabilidade financeira é elaborada com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, na legislação vigente e cumprindo normas emitidas pelos órgãos de controle como, por exemplo, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), tendo como objetivo gerar informações dirigidas principalmente aos interessados externos.

Segundo Marion (1998, p. 29), “é a contabilidade geral, necessária a todas as empresas. Fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória para fins fiscais”. De acordo com a área de atuação da organização, objeto da contabilidade, pode ser denominada como agrícola, bancária, pública, comercial, hospitalar etc. (Figura 1).

Portanto, a contabilidade financeira representa a contabilidade geral e tradicionalmente utilizada pelas organizações de forma obrigatória, que tem como principal e praticamente único objetivo o atendimento das exigências fiscais, legais, normativas e demonstrar a situação financeira da entidade para os usuários internos e também externos, para que possam decidir sobre a possibilidade de se relacionar ou comercializar com a mesma.

Como as informações geradas não possuem um enfoque gerencial e são limitadas para o fim de fundamentar o processo decisório houve a necessidade da contabilidade evoluir, criando-se a contabilidade gerencial para amparar as decisões no nível tático e operacional.

2.3.2 Contabilidade Gerencial

Adelegan (2001) apresenta a evolução da contabilidade gerencial e demonstra toda a dinâmica contábil ao longo dos tempos, comprovando a sua integração e resposta às necessidades do mercado, a quem, esta afeta:

- estágio 1 – anterior a 1950: sua atuação era restrita a determinação do custo e controle financeiro, por meio do orçamento e da contabilidade de custos. Era vista como uma atividade técnica necessária para o alcance dos objetivos organizacionais;
- estágio 2 - após 1965: a informação passou a ser utilizada para o controle e planejamento gerencial, com a utilização da contabilidade por responsabilidade. Era vista como atividade gerencial e de assessoria de gestão, para prover informações para fins de planejamento e controle;
- estágio 3 - depois de 1985: tem seu foco na redução dos desperdícios dos recursos no processo de negócios, com a utilização de análises de processos e gestão estratégica de custos;
- estágio 4 – posterior a 1995 - as atenções são voltadas para a mensuração da criação de valor na utilização dos recursos, por meio da implementação de um modelo de gestão econômico.

Adelegan (2001) considera a contabilidade gerencial dos estágios 3 e 4 como uma parte integrante do processo de gestão e com a responsabilidade de gerar informações em tempo real para fundamentar as decisões, visando a criação de valor neste processo.

Ott (2004) destaca que a contabilidade gerencial representa uma evolução qualitativa e quantitativa da contabilidade de custos e tem seu foco na tomada de decisões táticas e operacionais dos gestores (usuários internos). Deriva de estudos realizados, especialmente, nos Estados Unidos nos anos 1980, devido às críticas e a necessidade de evolução dos sistemas de informação até então utilizados e que não atendiam a demanda das empresas para se manterem competitivas em um ambiente instável, incerto, com uma evolução tecnológica constante e com as novas técnicas revolucionárias de gestão.

A contabilidade gerencial é definida por Adelegan (2001) como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação para a tomada de decisão dos gestores, visando o planejamento, avaliação e controle do uso dos recursos organizacionais e responsabilização dos gestores por suas decisões. É uma atividade executada de forma interligada ao processo gerencial da organização, focada no uso dos recursos pelas pessoas de forma dinâmica e competitiva para a criação de valor.

Mal houve a adaptação a esse novo enfoque contábil e criou-se outra nova técnica de gestão que demandou mais uma evolução da contabilidade para o seu atendimento, a determinada gestão econômica que preconiza a criação de valor econômico em cada atividade e é representado pelo EVA®.

De acordo com Padoveze (1999), a ciência contábil incorporou em suas demonstrações o conceito de valor agregado, e para a sua divulgação desenvolveu a Demonstração do Valor Adicionado que representa a diferença entre o valor produzido pela empresa e o custo dos insumos incorridos pela produção no período determinado, ou seja, o valor que a empresa produziu economicamente e a forma como distribuiu esse valor aos diversos grupos de interesse.

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 (ARAÚJO; ASSAF NETO, 2003).

Nesse contexto, cabe a contabilidade se organizar e oferecer a informação necessária para dar base informacional para as decisões do modelo de gestão econômica, visando apurar o resultado econômico das atividades conforme preconizado por este modelo.

Por esta abordagem do sistema de informação contábil, conclui-se que a contabilidade é a base da gestão econômica, pois todas as decisões e atividades de avaliação e controle devem ter como fundamento o resultado, o qual deve ser mensurado por técnicas de mensuração contábeis mais modernas e sofisticadas, especialmente criados para tal objetivo.

A abordagem econômica da contabilidade gerencial representa o último e mais recente estágio de sua evolução. Nesta fase, pode ser considerada a base de todo o processo de gestão, fazendo com que o contador gerencial participe ativamente do planejamento estratégico e operacional. Na seqüência traduz-se como o próprio instrumento de avaliação dos resultados obtidos durante a execução dos planos e aponta onde estão os problemas na execução para que possa ocorrer o devido controle e correção dos mesmos, visando preservar a integridade do planejamento.

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).

Na mesma linha de pensamento, Mallo e Jiménez (1997) caracterizam-na como a responsável por analisar e oferecer soluções para os problemas estratégicos, utilizando-se de

informações da contabilidade de custos e financeira, sendo um instrumento essencial para a gerência, na medida em que cria informações de caráter externo e interno.

Portanto, é uma contabilidade com a responsabilidade de fundamentar as estratégias da empresa e, por este motivo, tem uma forte ligação com a área de controladoria que será tratada no item 2.3.6 deste estudo. Sua função é, segundo Browmich (1988), participar da formulação dos planos de longo prazo, das estratégias corporativas, de prognósticos, na avaliação de competidores e produtos.

2.3.3 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos teve sua origem na Era Mercantilista, no século XVIII, e utiliza como principal fonte de dados a Contabilidade Geral ou Financeira. No início, teve como objetivo primário apenas a mensuração dos estoques e do resultado e não a gestão empresarial (SILVA e MOTA 2003).

Para tais autores, a Contabilidade de Custos inclui a Contabilidade Gerencial, mas focaliza também certos elementos da Contabilidade Financeira que estão intimamente relacionados com “a medição e o registro de custos”, que precisam ser encaminhados a entidades externas reguladoras.

Antes da Revolução Industrial (século XVIII), a ciência contábil limitava-se a considerar como custo apenas o valor de aquisição das mercadorias a serem revendidas, considerando os gastos administrativos e comerciais como despesas periódicas. Quando a empresa tinha um único produto fabricado bastava dividir o montante destes custos pela quantidade total produzida, porém sabe-se que são raras as empresas que trabalham com apenas um tipo de produto, e isso de fato complicou bastante a mensuração do custo unitário, fazendo-se necessário desenvolver novos conceitos para a contabilidade de custos (PADOVEZE, 2003).

Kam (1990) expõe que a contabilidade de custos começou a ser usada em diversos empreendimentos no século XVIII, principalmente, na agricultura e em fábricas de calçados. Com o tempo, passou a se desenvolver por causa das mudanças no sistema de manufatura da indústria têxtil com o crescimento das empresas e com o acirramento da competição no mercado, quando passou a ser requisitada também no âmbito gerencial, onde é vista como um importante instrumento para a melhoria e controle do desempenho das organizações.

Para Johnson e Kaplan (1993), esse desenvolvimento ocorreu entre 1880 e 1910, nas metalúrgicas americanas, através de uma gama de novas técnicas de mensuração de custos, para analisar a produtividade das tarefas e associar lucros a produtos. Tais técnicas representaram um profundo impacto sobre a prática contábil do século XX, ainda que os engenheiros e administradores que as desenvolveram não demonstrassem um interesse intrínseco na contabilidade como tal.

Na seqüência, os autores ressaltam que os engenheiros e administradores de empresas desenvolveram uma nova meta para a contabilidade de custos: avaliar a rentabilidade global da empresa que teve como precursor Alexander Hamilton Church que defendeu o uso de informações de custos de produtos para demonstrar a sua rentabilidade global e os lucros individuais de cada produto ou departamento. Durante o século XIX, os industriais praticamente ignoravam a necessidade da distribuição das despesas gerais (gastos indiretos) aos produtos, o que foi pela primeira vez considerado por engenheiros mecânicos da década de 1880.

Com o desenvolvimento da contabilidade de custos, esta passou a ter maior importância para propiciar também o controle operacional das atividades e a promover a eficiência nos processos produtivos (KAM, 1990).

A importância da informação de custos acurada foi exaltada também por Sloan (2001), que destaca a sua utilização efetiva pela General Motors Company a partir de 1920, como

forma de mensurar os custos das divisões da empresa para avaliar o seu desempenho e a sua eficiência operacional, inclusive no que tange a preços de transferência interna que eram constituídos pelo custo mais um percentual de margem previamente definido. Tal ato foi instituído para que todas ações organizacionais tivessem um propósito de negócio e um princípio: o retorno sobre o investimento realizado, inclusive, utilizando-se como ferramenta de análise o custo de oportunidade.

Como se observa, em 1920 já houve a adoção da informação de custos para possibilitar o controle operacional das empresas e mensurar o desempenho e os resultados de cada área específica de uma grande corporação. A informação de custos é base, inclusive, para a adoção dos preços de transferência interdivisionais, sem os quais as ineficiências setoriais não podem ser apuradas, pois não se saberia qual o resultado efetivo daquela divisão e, dessa forma, os gestores não podem medir qual a riqueza por ela criada ou destruída.

Essa abordagem remete para uma nova visão da contabilidade de custos, como colocado por Riccio, Sakata e Segura (2006) que relatam que a informação de custos que antigamente era utilizada apenas como mera formalidade para avaliação de estoques, construção de balanços e demonstração de resultado para o pagamento de impostos, ganhou grande importância no gerenciamento, formação de preços e posterior cálculo do resultado. Primeiro, a informação de custos era utilizada como base para a formação de preços, ou seja, pela aplicação de uma margem de lucro sobre os custos. Hoje, com o preço determinado pelo mercado, a informação de custos é utilizada para apurar o lucro com base no preço praticado no mercado, portanto, será lucrativa aquela empresa que souber melhor gerenciar seus custos.

Os autores afirmam que a crescente competitividade em todos os tipos de mercado tornou a informação de custos uma das bases mais importantes da contabilidade gerencial, e incrementou a ligação da contabilidade com outras disciplinas e com o ambiente externo à empresa, gerando novos paradigmas e conceitos na gestão empresarial. A busca de respostas e estratégias de gestão cada vez mais precisas e eficazes para a competitividade empresarial, fez crescer as discussões e a pesquisa em torno da produção e da utilização da informação de custos.

Isso ocorre pelas necessidades de informação interna sentidas pelos gestores frente a evolução competitiva dos setores empresariais, Mallo e Jiménez (1997) destacam o surgimento da contabilidade de custos, que tem por objetivo gerar informação relevante para a tomada de decisões centrada ao máximo em estimativas futuras, no controle do presente e em análises do passado.

Mallo e Jiménez (1997) definem a contabilidade de custos como o processo de identificar, medir, valorar, registrar, acumular, verificar, analisar e posteriormente comunicar de forma interpretada, a informação econômica e financeira utilizada na gestão empresarial para planejar, decidir, gerir e controlar a adequada utilização dos recursos e rendas geradas pelas organizações em suas atividades.

Essa nova realidade construída, segundo Muller (2003), a partir dos anos 80, teve profundas implicações sobre os sistemas de custos. O conhecimento exato dos custos dos produtos, o perfeito controle dos custos dos processos e a coerente medição do desempenho se tornaram mais importantes do que no passado. Embora a empresa não pretenda competir como produtora de baixo custo, e opte por uma estratégia diferenciada, através de serviços ou itens especiais valorizados por seus clientes, precisa ter certeza de que o adicional de preço por ela cobrado é suficiente para cobrir os custos dos itens e serviços adicionais (especiais e diferenciados) oferecidos ao cliente.

Nesse contexto, a gestão de custos deve informar aos gestores de que a riqueza criada aos proprietários justifica a implementação de determinada estratégia, ou seja, a decisão pela nova estratégia tem um custo de oportunidade (a liderança em custos) representado pela margem de lucro desprezada quando daquela forma de gestão. A diferenciação deverá

proporcionar um aumento da margem de lucro, do contrário, os investimentos para a conversão estratégica não são justificados.

Com essa visão de gestão e a crescente competitividade do mercado globalizado, a contabilidade de custos também teve que focar-se na estratégia e, segundo Ott (2004), surgiu a Contabilidade Estratégica de Custos, principalmente, através do trabalho Shank e Govindarajan (1997), para orientar as empresas dentro de um ambiente extremamente competitivo e diferente da realidade anterior à década de 1970, onde a competição baseava-se unicamente em custos.

Essa nova visão surgiu porque as empresas precisaram ampliar os seus horizontes de competição, onde o custo passou a ser um qualificador e os demais critérios competitivos como a qualidade, flexibilidade e desempenho passaram a ser um diferencial no mercado.

Dessa forma, a gestão estratégica de custos possui uma postura pró-ativa, focada no processo de gestão empresarial, e idealizadora de um sistema de informação contábil que tem por finalidade única dar amparo as decisões estratégicas dos gestores e, para isso, Shank e Govindarajan (1997) destacam que a informação contábil é utilizada na formulação, comunicação, desenvolvimento e implementação das estratégias empresariais e, posteriormente, na sua avaliação e controle.

2.3.4 Contabilidade Social

Inicialmente, cabe esclarecer, que a contabilidade social aqui apresentada não é aquela utilizada para demonstração da produção e distribuição da riqueza nacional, ou seja, para a prestação de contas da Renda Nacional, denominada por alguns autores, dentre eles Arnosti (2000), como a Contabilidade Social do Estado.

Sá (1999, p. 1) afirma que “diversos historiadores elegem a Alemanha como o local onde teria iniciado, na década de 20, o esforço para a apresentação de um tipo especial de informação que tomou o nome de Balanço Social”, porém, na seqüência já ressalva que “o forte movimento trabalhista, decorrente de filosofias específicas, empreendido na Europa, naquela ocasião, parece ter sido o responsável por esse aparecimento”.

OTT (2006) ressalta que o surgimento da noção de Responsabilidade Social da empresa deu-se por volta dos anos 60, quando grupos civis que eram contrários ao engajamento dos EUA na Guerra do Vietnã, iniciaram um grande movimento de contestação e boicote à aquisição de bens e, até mesmo, das ações das companhias abertas que estavam contribuindo de alguma forma para o conflito. Por este motivo, as empresas atingidas começaram sistematicamente a divulgar e publicar todas as suas atividades sociais.

O autor também destaca a contribuição da igreja cristã para o tema, através da promulgação da encíclica papal “*Mater et Magister*”, em 1961, como decorrência de uma reunião da *Union Internationale Chrétienne de Dirigeants d’Enterprise* (UNIPAC) ocorrida em Bruxelas, que enfatizou a divulgação, por parte das empresas, de relatórios contendo informações relacionadas às iniciativas em favor dos trabalhadores e do bem-estar da comunidade em que se encontrava inserida.

Com essa base, pode-se concordar com Santos e Carvalho (2006), para quem a elaboração de demonstrativos que representam informações sobre as atividades e os investimentos das empresas na área social não é nova. Na França, onde já há uma legislação a respeito desde 1977, as empresas com mais de 300 funcionários estão obrigadas a publicar anualmente as informações relativas aos seus balanços sociais. Outros países como a Alemanha, Inglaterra, Holanda e Espanha também já dispõem de mecanismos de divulgação dessas informações.

Os autores também informam que os primeiros trabalhos acadêmicos nesta área começaram a surgir a partir da década de 1980 e início de 1990 na Faculdade de Economia,

Administração e Contabilidade da USP, e marcaram o início, no Brasil, da pesquisa orientada para esse tipo de informação.

Em 1998, representantes de diversos países reuniram-se na Holanda e chegaram a um novo conceito de Responsabilidade Social das empresas: a Responsabilidade Social Corporativa que exige que a empresa adote um comportamento ético e contribua para o desenvolvimento econômico e qualidade de vida de seus colaboradores e de suas famílias, da comunidade local e da sociedade como um todo (MELO NETO; FROES, 1999).

Santos e Carvalho (2006), destacam, também, que na prática muitas empresas já estão registrando e divulgando informações que são típicas do conjunto que integra o balanço social como, por exemplo, informações sobre a quantidade de funcionários que possuem, relatam gastos com treinamentos efetuados mediante associações com universidades ou outras instituições de ensino, benefícios sociais espontâneos e outros aspectos de interesse social. Portanto, são registradas informações relativas ao desempenho econômico e social da empresa na sociedade em que esteja inserida, destinadas a informar a sociedade como um todo de quais ações a empresa vem realizando para promover o bem estar social.

Dessa forma, os objetivos da contabilidade social são diferentes dos das demais áreas do sistema contábil, logo, os objetivos dos informes de natureza social também diferem daqueles de natureza econômica porque é distinto o interesse na obtenção dos mesmos, ou trata-se de uma ótica que atende a interesses de grupos de pessoas diferentes (SÁ, 1999).

Arnosti (2000) atribui à contabilidade social a responsabilidade pelo registro e evidenciação das ações de caráter social e ambiental das entidades, para que, através do Balanço Social, possam ser demonstradas tais ações de modo voluntário ou obrigatório de como estão sendo utilizados os recursos ambientais, sociais e humanos que, basicamente não lhe pertencem, mas são colocados à sua disposição. Cabe ao profissional contábil o papel de agente de integração das informações entre as entidades e a sociedade.

Portanto, entende-se a contabilidade social como uma parte da ciência contábil que objetiva o estudo das relações entre a empresa e a sociedade. Estuda os reflexos das variações patrimoniais nas empresas, na sociedade e no meio ambiente.

Por esta abordagem, o Balanço Social representa um conjunto de informações e indicadores econômicos, sociais e ambientais, que evidenciam as ações das organizacionais nas áreas humana, econômica e social, com a finalidade de tornar mais transparentes e visíveis as atividades que não interessam somente aos seus sócios, mas aos atores sociais como um todo, ou seja, empregados, fornecedores, parceiros, investidores, clientes e a comunidade em geral (ARNOSTI, 2000).

Neste contexto, Arnosti (2000) enfatiza que cabe à contabilidade como ciência social, estudar a situação patrimonial e o desempenho econômico-financeiro das entidades, para então, evidenciar essa realidade para os interessados. De outra parte, cabe também a contabilidade a missão de evidenciar os indicadores ambientais e sociais através de um instrumento de informação denominado Balanço Social, que identifica o nível de responsabilidade social e ambiental dos agentes econômicos. Como complemento ao Balanço Social, é apresentada a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), já tratada anteriormente.

2.3.5 Contabilidade Ambiental

A mais recente missão atribuída à contabilidade é registrar e evidenciar os atos e fatos empresariais atinentes a proteção e conservação ambiental.

Donaire (1999) afirma que foi somente no decorrer de 1950 que houve uma análise e reavaliação dos resultados do crescimento econômico e uma co-relação com as questões ambientais, mas só na década de 1970 a economia se debruça de forma significativa sobre essas relações.

Em abril de 1987, o Relatório da Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento dissemina a expressão *desenvolvimento ecologicamente sustentado*, que o define como aquele que responde as necessidades do presente sem comprometer a capacidade ambiental das gerações futuras. Também o ampara em três vertentes: crescimento econômico, equidade social e equilíbrio ecológico (DONAIRE, 1999).

O autor constata que a partir de 1970, na Europa e nos E.U.A houve o estreitamento entre o relacionamento das empresas com a sociedade, a qual passou a exigir a mensuração do desempenho social das empresas, e a tentativa de implementação de uma espécie de contabilidade social que acabou enfatizando, também, o aspecto ambiental, o qual, acabou exaltado nos EUA pela atividade de controle ambiental do *Environmental Protection Agency* (EPA) que criou padrões para a aplicação da legislação ambiental e políticas nacionais nessa área. Tais atividades e padrões formaram um conjunto de tarefas que passou a ser conhecido como auditoria ambiental, que examina a situação ambiental da empresa em relação às regulamentações existentes.

Santos *et al* (2001, p.91) definem que a contabilidade ambiental é o estudo do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das entidades. Tem como objetivo fornecer aos seus usuários informações sobre os eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial, realizando a sua identificação, mensuração e evidenciação.

A globalização da economia e a conscientização da sociedade estão pressionando as empresas a adotarem uma postura responsável perante o meio ambiente, isto é, produzir sem agressão à natureza e implantar um modelo de gestão ambiental de acordo com as normas da série ISO 14000, adotando uma política de controle, preservação e recuperação ambiental, a fim de garantir sua continuidade (SANTOS *et al.*, 2001).

Donaire (1999) afirma que a grande dúvida da empresa se relaciona com a possibilidade do retorno do capital investido na questão ambiental, ou seja, a rentabilidade desse investimento. Essa é uma das funções da contabilidade ambiental, integrar a equipe de planejamento e realizar os cálculos para apresentar aos gestores o prazo de retorno desse investimento e quais os índices de rentabilidade do mesmo. Ou, se não houver viabilidade do projeto, apresentar as causas e as possíveis correções necessárias, visando direcionar o empreendimento rumo à viabilidade.

Santos *et al.* (2001) consideram essa contabilidade uma poderosa ferramenta de informação e controle do resultado econômico ambiental, porém com um baixo grau do seu conhecimento e aplicação nas empresas brasileiras.

Em pesquisa realizada junto as 500 maiores empresas do Brasil, segundo a Revista Exame, edição 2000, Santos *et al.* (2001) verificaram que em apenas 20% dessas empresas a contabilidade ambiental é utilizada, enquanto que nos restantes 80% isso não ocorre. Isso comprova que na maioria das companhias ainda se desconhece a vantagem que a utilização da contabilidade ambiental pode trazer para os negócios. Verificaram, ainda, que em 45% das multinacionais e em 13% das nacionais a mesma é utilizada.

Para justificar o seu baixo grau de conhecimento, 57% dos respondentes indicaram a incipiência do tema no Brasil; 24% a falta de pesquisas acadêmicas; e 19% a não necessidade de aplicá-la (SANTOS *et al.*, 2001).

Portanto, fica claro que este tema, embora surgido em 1970 nos EUA, recém está emergindo para a realidade empresarial brasileira, bem como para a realidade acadêmica.

2.3.6 Controladoria

A controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas para promover o controle organizacional, motivado pelo grande crescimento das corporações devido as fusões que começaram a ocorrer após a revolução industrial no final do

século XIX, que formaram grandes empresas, organizadas sob a forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. O crescimento vertical, diversificado e a expansão geográfica desses conglomerados, fez os acionistas e gestores dos EUA e outros países exigir um controle organizado e central das operações devido ao aumento de sua complexidade e a descentralização da gestão (BEUREN, 2002).

Segundo a autora, no Brasil, a controladoria surgiu com a instalação das multinacionais norte-americanas, quando profissionais brasileiros foram treinados por estrangeiros para criarem os sistemas de informação e controle necessários e exigidos pelas empresas. Tais funções eram exercidas por contadores, devido a sua habilidade em trabalhar com informações econômicas e financeiras.

Siqueira e Soltelinho (2001) realizaram uma pesquisa visando comprovar o surgimento da controladoria no Brasil, analisando anúncios de empregos que solicitavam tal profissional. Atestaram que a busca por *controllers* surgiu no ano de 1960. Naquele ano surgiram 92 anúncios requisitando contadores, alguns dos quais podem ser considerados como precursores dos profissionais de controladoria, pois era requisitado o desempenho de funções como: administração tributária e assessoria ao processo decisório.

Notaram, porém, a pouca familiaridade na época com o termo *controller*, já que havia um anúncio procurando um Assistente de Diretoria que tivesse experiência em contabilidade, legislação fiscal, contabilidade industrial e interpretação de balanços, ou seja, um profissional com um perfil bastante próximo ao exigido pela área de controladoria.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (1999), a missão da controladoria é garantir a continuidade da empresa. Atua na coordenação das ações, visando a sua sinergia; na participação ativa no processo de planejamento e posteriormente na avaliação e controle dos resultados das atividades; na interação e apoio às áreas operacionais; na indução às melhores decisões para a empresa como um todo; e na credibilidade, persuasão e motivação para conseguir otimizar o resultado econômico da organização e garantir a sua continuidade, estando presente no processo de tomada de decisão e também no monitoramento dos resultados.

Já em 1962, os autores constataram que devido ao baixo volume de anúncios de emprego procurando *controller*, havia um indício de que nestes primórdios da controladoria no país a necessidade das empresas estava sendo suprida pela importação de profissionais ou pela ascensão e treinamento de funcionários do próprio quadro. Neste ano, surge o primeiro anúncio procurando profissional com formação básica em contabilidade ou economia (preferência nesta última), o que demonstra o início da desvinculação da controladoria do profissional contábil.

Beuren (2002) também atesta que com o tempo o perfil do *controller* exigido começou a se desvincular do profissional da contabilidade, acompanhando os interesses variados e dinâmicos dos acionistas, credores ou gestores, quando então, as empresas começaram a aceitar ou requerer pessoas de outras áreas do conhecimento, fato este que também afetou a atuação do próprio *controller*, em nível estratégico e operacional, podendo existir, assim, diversos níveis de controladoria em uma empresa.

A pesquisa demonstra que os anos 80 consolidaram o profissional de controladoria no mercado de trabalho, devido o volume de anúncios encontrados nos dois anos pesquisados da década. Enquanto durante os anos 60 o volume de anúncios dificilmente superou a barreira de uma dezena - só o fazendo nos três últimos anos - nos anos de 1980 e 1989, o total anual foi de, respectivamente, 35 e 37 anúncios. Já os anos 90 marcaram uma queda no número de anúncios, o que pode ser motivado, principalmente, pela sua consolidação e, conseqüente, estabilização ocorrida nos anos 1980. Nesta década, também, se observa a diversificação das áreas de conhecimento exigidas para o *controller*: economia, administração, engenharia e direito, sendo, porém, a formação contábil ainda a mais exigida.

As conclusões de Siqueira e Soltelinho (2001) quanto ao perfil de profissional exigido pelo mercado, deixam claro que se deseja um profissional experiente, com profundos conhecimentos de informática, não raro já experimentado no uso do SAP ou assemelhado, com domínio de uma ou mais línguas estrangeiras, habilitado a trabalhar sob pressão e em equipe, comunicativo, com capacidade de liderar, ou seja, exige um profissional de controladoria com sólida formação, compatível com a crescente visão estratégica do cargo.

A pesquisa comprova que a complexidade do perfil profissional exigido faz jus as funções exigidas do *controller* conforme descrevem Almeida, Parisi e Pereira (1999), dentre as quais consta o gerenciamento dos sistemas de informações, o apoio à avaliação de desempenho e o suporte necessário ao processo de gestão.

3 CONCLUSÃO

Através deste estudo verificou-se que a origem da contabilidade é tão antiga quanto o homem primitivo, e sua evolução está diretamente relacionada com o progresso econômico da sociedade. No Brasil não existe uma escola propriamente brasileira de contabilidade, entre alguns dos motivos, como em vários outros países, destaca-se o baixo investimento em pesquisas, poucas associações contábeis específicas para este fim e falta de parcerias com universidades e governo.

Pelo fato de que não existiu e ainda não existe uma escola tipicamente brasileira, o país apoiou-se, inicialmente, na escola italiana que foi considerada por muitos como o berço da contabilidade, e depois passou a adotar conceitos e procedimentos da escola norte-americana, a qual, vindo sendo utilizada até os dias atuais.

Ao se tratar de pesquisas, torna-se imprescindível conhecer as origens e a evolução da teoria da contabilidade, pois para proliferar avanços, faz-se necessário um estudo ou uma pesquisa relacionada com uma ideologia que precisa ser interpretada para poder criar e desenvolver novos estudos científicos, com base na metodologia e nos enfoques da ciência contábil.

O Brasil precisa, e muito, investir em pesquisas científicas na área contábil, pois deixa a desejar nesse aspecto. Para melhorar este cenário os órgãos, associações, governo e universidades, precisam criar parcerias e motivar discentes e docentes à pesquisa para, então, passar a desenvolver uma posição rumo a vanguarda internacional e não apenas ser mais um entre os vários países que esperam ou aguardam pacificamente que a ciência contábil evolua com ou sem as suas contribuições.

Nesse contexto, pode-se citar como exemplo a controladoria que começou a ser utilizada no Brasil por multinacionais e com profissionais “importados” de seus países de origem. Utilizaram esses profissionais para treinar os brasileiros para atuarem nessa função. Outra prova disso está na contabilidade social que já é exigida por lei na França desde 1977, enquanto que no Brasil a sua utilização ainda é incipiente e até por muitos desconhecida.

4 REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria. In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 1999.
- ADELEGAN, Olatundun Janet. **Managment Accounting Practices in Nigerian Companies**. IFAC, 2001.
- 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. **Balanço Social: Em busca da empresa cidadã**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade de Goiânia. Goiás, 2000.

- BEUREN, Ilse Maria. **O Papel da Controladoria no Processo de Gestão**. In Controladoria: Agregando valor para a empresa. Paulo Schmidt (Organizador). Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BROWMICH, M. Managerial Accounting Definition and Scope – from a Managerial View. **Management Accountitng**. p. 26-27, United Kington, 1988.
- DONAIRE, Denis. **Gestão Ambiental na Empresa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael. **Teoria da Contabilidade**. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCUBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2. ed. New York: Wiley, 1990.
- MALLO, Carlos; JIMÉNEZ, María Ángela. **Contabilidad de Costes**. Madrid : Ediciones Pirámide, 1997.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 8. ed. 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: www.eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/103.doc. Acesso em 11/04/2006.
- 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.
- OTT, Ermani. Responsabilidade Social, Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado. **Caderno de estudos da disciplina Teoria da Contabilidade**. UNISINOS, 2006.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. O Papel da Contabilidade Gerencial no Processo Empresarial de Criação de Valor. **Caderno de Estudos USP**, n. 21, São Paulo, mai/ago, 1999.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo. Thomson, 2003.
- RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho; SEGURA, Liliane Cristina. **Um Estudo Sobre A Pesquisa Em Custos No Brasil: Período de 1967 A 1999**. Disponível em: www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/custos_brasil.pdf. Acesso em: 10/04/2006.
- Sá, Antônio Lopes de. Contabilidade e Balanço Social. 1999. Disponível em: www.guiacontabil.hpg.ig.com.br. Acesso em: 13/04/2006.
- SANTOS, Ariovaldo; CARVALHO, Nelson. Balanço social, um indicador de excelência. Disponível em: www.guiacontabil.hpg.ig.com.br. Acesso em: 13/04/2006.
- 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.
- SCHMIDT, Paulo: **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos Custos**. São Paulo: Ed. Campus, 1997.
- SILVA, Ewerson M.; MOTA, Myriam Becho. Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos. **VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos**, Punta Del Este, Uruguai, 2003.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro - Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.16, n. 27, p. 66 - 77, set./dez. 2001.

SLOAN, Alfred P. **Meus Anos na General Motors**. Tradução Nivaldo Montignelli. São Paulo: Negócio Editora, 2001.