

A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgãos de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão

Maria Clara Cavalcante Bugarim
mclara.bugarim@unifor.br
UNIFOR

Oderlene Vieira de Oliveira
oderlene@unifor.br
UNIFOR

Resumo: Inevitavelmente, quando se fala em contabilidade da era moderna conhecer a evolução da contabilidade ajuda a entender a importância desta no processo de tomada de decisão e controle do patrimônio. Apesar dos inúmeros trabalhos discorrerem acerca do desenvolvimento das ciências contábeis ainda reside uma ausência em explorar relações históricas entre os fatos conhecidos da evolução da contabilidade e seu atual estágio de desenvolvimento. Além disso, a opção pela concentração dos estudos em elementos pontuais demanda uma apreciação que reúna os mais diversos aspectos referentes ao contexto das atividades e práticas contábeis, como as contribuições das legislações, o papel das instituições de ensino, o desenvolvimento de profissionais e a influência dos órgãos de fiscalização. Neste sentido, objetiva-se nessa pesquisa apresentar a evolução da contabilidade no Brasil. São relatados fatos importantes, como também datas, Leis, Decretos que marcaram esse processo. A metodologia consistiu numa abordagem qualitativa, viabilizada mediante pesquisa bibliográfica. Evidenciou-se que a contabilidade, surgida rudimentar, evoluiu com os avanços econômicos das civilizações, tornando-se na atualidade imprescindível para impulsionar o Brasil ao concerto das nações desenvolvidas. No entanto, até agora a evolução tem sido lenta, mas a globalização trouxe novas e variadas demandas no fazer contábil, exigindo-se uma postura muito mais arrojada.

Palavras Chave: Contabilidade - Evolução - Legislações - Contabilista - Fiscalização

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade está presente na história da humanidade desde os povos mais antigos, como os hindus, os chineses, os egípcios, os fenícios, os israelitas, os persas, os caldeus, os assírios, os gregos e os romanos, ganhando destaque com o surgimento da linguagem escrita dos números (SILVA; MARTINS, 2006).

Com a evolução das sociedades, houve também a evolução da contabilidade (SCHMIDT, 1996), ou seja, com o traço de uma ciência social aplicada, evoluiu de acordo com os interesses e as necessidades de informações demandadas pelos seus usuários. Nesse processo, houve uma busca contínua por aperfeiçoamento em quanto um sistema de informações (MAUSS et al., 2007).

Como consequência, a partir do século XIII, novas técnicas contábeis foram surgindo, livros contábeis começaram a ser adotados para registrar os principais eventos econômicos das empresas, e as obras do monge italiano Luca Pacioli, considerado pai da contabilidade moderna, expuseram os métodos que impulsionariam o pensamento contábil, como o método das partidas dobradas (SCHMIDT, 1996).

O progresso que vinha acontecendo na contabilidade demandou, principalmente após o *crack* da bolsa de Nova Iorque em 1929, uma fixação de padrões contábeis e sua regulamentação, fazendo crescer também a importância da auditoria. Após o fim da II Guerra Mundial, com a liberação da demanda reprimida de bens e serviços, as informações contábeis tornam-se imprescindíveis para os investidores, auxiliando-os na análise da situação financeira das empresas (BACCI, 2002).

No Brasil a contabilidade foi se desenvolvendo à medida que o mercantilismo se proliferava país afora. Com a chegada da globalização e a consequente expansão da contabilidade internacional emergiu a necessidade de uniformizar as normas contábeis numa maneira mais compreensiva para os usuários não só do Brasil como de outros países (AGOSTINI; CARVALHO, 2012).

A função do contabilista desdobrou-se nas mesmas proporções da contabilidade. O contador de hoje não é mais um simples registrador de operações comerciais e a presença desse profissional é cada vez mais imprescindível para a sociedade e para as organizações (COTRIN; SANTOS; ZOTTE JÚNIOR, 2012). Assim, o contabilista moderno deve estar constantemente a procura de aperfeiçoamento para acompanhar as mudanças e se adaptar às novas realidades.

Inevitavelmente, quando se fala em contabilidade da era moderna, dessa época em que muitas empresas se transformaram em empresas de grande porte estando presentes quase que no mundo inteiro, conhecer a evolução da contabilidade ajuda a entender a importância da mesma no processo de tomada de decisão e controle do patrimônio (AGOSTINI; CARVALHO, 2012).

Apesar dos inúmeros trabalhos discorrerem acerca do desenvolvimento das ciências contábeis ainda reside uma ausência ou pouca preocupação em explorar relações históricas entre os fatos conhecidos da evolução da contabilidade e seu atual estágio de desenvolvimento. Além disso, a opção pela concentração dos estudos em elementos pontuais demanda uma apreciação que reúna os mais diversos aspectos referentes ao contexto das atividades e práticas contábeis, como as contribuições das legislações, o papel das instituições

de ensino, o desenvolvimento de profissionais e a influência dos órgãos de fiscalização (BUGARIM et al., 2013).

Neste sentido, objetiva-se nessa pesquisa apresentar a evolução da contabilidade no Brasil. Para tanto são relatados fatos importantes, como também datas, Leis, Decretos que marcaram esse processo. Para tanto, utilizou-se de uma abordagem qualitativa, viabilizada mediante pesquisa bibliográfica.

2 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

2.1 DO DESCOBRIMENTO AO SÉCULO XIX

A história da contabilidade no Brasil começa lentamente, seguindo o ritmo das primeiras sociedades civilizadas brasileiras, fundadas pelos portugueses logo após o Descobrimento. Desde o Homo sapiens, há cerca de 30 mil anos atrás, já se demonstrava algum tipo de conhecimento contábil. Algumas grutas formaram provas arqueológicas, como no município de Raimundo Nonato, no Piauí (BARRETO, 2011).

Em 1551, o rei D. João III nomeia Brás Cubas para o cargo de provedor da Fazenda Real e contador das Rendas e Direitos da Capitania. Dez anos depois foi criado o Conselho de Fazenda, para a administração financeira das colônias (RODRIGUES, 1985).

O Ensino contábil no Brasil data do início do século XIX, quando os comerciantes iam aprendendo com a experiência adquirida na prática de uma casa de comércio (BIELINSKI, 2011). Assim, em 1754, é originada a formação profissional do contador no Brasil por proposta do governador do Estado de Grão Pará e Maranhão, Francisco Xavier de Mendonça Furtado, irmão do futuro marquês de Pombal (WATANABE, 1996).

Ainda em 1754, partiu do Brasil a proposta da criação de uma Aula de Comércio (na época, o termo “aula” referia-se a um ensino superior ou faculdade), sob a supervisão da Junta de Comércio de Lisboa, sendo aprovada pelo decreto de 12 de dezembro de 1756.

Em 1808, após a chegada da família real no Brasil, D. João VI criou a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação e, com o objetivo de controlar seus bens, determinou a adoção do sistema de partidas dobradas, pelo seu reconhecimento nos países europeus (BACCI, 2002).

A contabilidade brasileira sempre sofreu uma ampla influência da legislação. Uma das primeiras grandes manifestações da legislação no cenário brasileiro foi o Código Comercial de 1850, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral (SCHMIDT, 1996). A importância do Código Comercial brasileiro é enfatizado por Teles (1989, p.51):

após 350 anos do descobrimento, o Brasil já estava carente de um documento legal destinado a regulamentar o nosso sistema comercial que se apresentava em acentuado ritmo de desenvolvimento. Essa Lei permaneceu em vigor, sem nenhuma alteração por 90 anos, porém até hoje se faz presente como importante acervo de pesquisas e, mesmo, em certas tomadas de posição jurídica.

Outros acontecimento que marcaram a segunda metade do século XIX que merecem destaque são: a) a criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, em substituição à Aula de Comércio, em 1856; b) a fundação da Associação de Guarda-Livros, em 1869; c) a publicação de 24 números da Revista da Associação dos Guarda-Livros, em 1874 e 1875; e d) outra

escola de Comércio começa a funcionar no Brasil em 1891, no caso a Academia de Comércio de Juiz de Fora, em Minas Gerais (RODRIGUES, 1985).

3.2 SÉCULO XX

No final do século XIX, a Associação de Guarda-Livros buscava a criação de um curso regular que oficializasse a profissão contábil. Assim, em 20 de abril de 1902 foi criada a Escola Prática de Comércio, que posteriormente passaria a denominar-se Escola de Comércio Álvares Penteado, em homenagem a um de seus fundadores (SCHMIDT, 2002).

Outras instituições contábeis fundadas na primeira metade do século XX também merecem registro: Escola de Comércio Mackenzie College, Instituto Paulista de Contabilidade (atualmente Sindicato dos Contabilistas de São Paulo) e Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (FEA-USP).

Os diplomas expedidos pela Escola de Comércio Álvares Penteado foram oficialmente reconhecidos pelo Decreto Federal nº 1.339, de 9 de janeiro de 1905, assim como os cursos de Guarda-Livros e Perito-contador.

Esse decreto, embora seja um marco na organização do ensino comercial no Brasil, tinha na época um escopo bem mais limitado, ou seja, restringia-se a reconhecer como de utilidade pública e a organizar os cursos da Academia de Comércio do Rio de Janeiro e da Escola Prática de Comércio de São Paulo (MACHADO, 1982, p. 2).

Em 30 de junho de 1931, foi assinado o Decreto nº 20.158, que reorganizou o ensino comercial brasileiro. O decreto determinava o recebimento do diploma de bacharel em ciências econômicas para aqueles que completassem o curso superior de administração e finanças com duração de três anos; aqueles que concluíssem o curso técnico de dois anos receberiam o título de Guarda-Livros; e seria concedido o título de Perito-contador àqueles que concluíssem o curso técnico de três anos (BACCI, 2002).

Posteriormente, o Decreto-lei nº 7.988/1945 consolidou o ensino técnico em grau superior, sendo instituído o curso universitário de ciências contábeis e atuariais (CAMARGO, 1991).

Outro marco da história da contabilidade brasileira ocorreu em 27 de maio de 1946, ao ser promulgado o Decreto-lei nº 9.295, que determinava a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos conselhos regionais de Contabilidade (CRCs), destinados a fiscalizar o exercício das profissões de contador (bacharel em ciências contábeis) e de guarda-livros (técnico em contabilidade) (HERMES, 1986).

Rodrigues (1996) relata que o Decreto-lei nº 9.295 resultou das discussões da I Convenção Nacional dos Contabilistas, realizada no Rio de Janeiro em 1945, durante o qual foi apresentado seu anteprojeto, por Paulo Lyra Tavares, que se tornou o primeiro presidente do CFC.

O referido decreto-lei também estabeleceu as categorias profissionais técnico em contabilidade e contador, assim como o respectivo registro junto aos conselhos regionais, em observância à legislação vigente, mas sendo respeitados os direitos adquiridos por meio de legislações anteriores (MACHADO, 1982).

A profissão contábil muito evoluiu na década de 1940, mas também ocorreram fatores negativos.

Se, de um lado, a profissão se expandiu, de outro, os problemas que foram criados com a equiparação do “guarda-livros”, ou seja, do praticante de Contabilidade sem

escolaridade formal em Ciências Contábeis, do Técnico de Contabilidade, isto é, do técnico de nível médio, formado pelas Escolas Técnicas Comerciais ao profissional de formação universitária – Contador – originaram uma perda de prestígio em relação às outras profissões de nível superior (Direito, Economia etc), fazendo com que os jovens que ingressavam nas Faculdades não tivessem interesse em abraçar aquela carreira, pelo fato de a mesma não lhes conceder o mesmo status das outras profissões (GOMES, 1978, p. 7).

Por meio do Decreto nº 1.401, de 31 de julho de 1951, o curso de ciências contábeis e atuariais foi desdobrado em ciências contábeis e ciências atuariais, passando os concludentes do curso de ciências contábeis a receber o título de bacharel em ciências contábeis (ARAÚJO, 2002).

Em 1958, a Lei nº 3.470 introduziu a correção monetária no Brasil, facultando a atualização monetária dos ativos “fixos” das empresas. Seis anos depois, por meio da Lei nº 4.357, a correção monetária do Ativo Imobilizado passa a ser obrigatória e sujeita a tributação (TOLEDO FILHO, 1980).

Na década de 1960 ocorreram acréscimos à legislação que implicaram “maiores controles fiscais e contábeis, tanto para órgãos públicos como para empresas particulares” (GOMES, 1978, p. 8). Dentre tais acréscimos, destacam-se a Lei Orçamentária - Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; a Lei de Reforma Bancária - Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964; a Lei de Mercado de Capitais - Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965; e a Reforma Administrativa - Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

A Lei de Mercado de Capitais cria a figura do auditor independente, e em 1971 foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IAIB), que em 1º de julho de 1982, passaria a utilizar a sigla Ibracon (SILVA; MARTINS, 2006).

A profissão de auditor foi regulamentada em 1972, pela Resolução nº 220, do Banco Central (Bacen). Tal resolução originou-se de uma proposta elaborada pelo Ibracon, que também deu fruto a duas circulares do Bacen, de nº 178 e nº 179. Esse conjunto de normas determinava: a) obrigatoriedade de auditoria das demonstrações contábeis das sociedades com ações negociadas na bolsa; b) regras relativas ao registro dos auditores independentes junto ao Bacen; e c) Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade (ANDRADE, 2003).

Em 15 de dezembro de 1976, foi aprovada a Lei nº 6.404, denominada Lei das Sociedades por Ações, dando início a uma nova fase da história da contabilidade nacional. Na visão de Teles (1989, p.52) a Lei das Sociedades por Ações foi criada dada à necessidade de aprimorar a qualidade das informações contábeis e da sua ampla difusão, de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa e de seu desempenho econômico. Para Bacci (2002, p.134), “a nova lei veio consagrar a adoção do sistema contábil americano com algumas contribuições brasileiras de relevância, sendo algumas práticas essencialmente nacionais como a correção monetária”. Dentre as contribuições da nova lei, destacam-se: a) introdução da reavaliação a valor de mercado; b) criação da reserva de lucros a realizar; c) separação entre contabilidade comercial e contabilidade fiscal; d) aperfeiçoamento da classificação das contas do balanço; e) consolidação das demonstrações financeiras de um mesmo grupo, ou de investimentos em empresas consideradas controladas; e f) criação das demonstrações das mutações patrimoniais e das origens e aplicações de recursos.

Na vigência da Lei nº 6.404/1976, o Balanço Geral das empresas possuiria um número de peças, como apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Relatórios, demonstrações e pareceres pela Lei das Sociedades por Ações

2 Relatórios	Relatório do Conselho de Administração ou Relatório da Diretoria	Art. 133
	Notas Explicativas	Art. 176, §§ 4º e 5º
4 ou 5 Demonstrações Financeiras (Art. 176)	Balanço Patrimonial	Arts. 178 a 182
	Demonstração do Resultado do Exercício	Art. 186
	Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Art. 186
	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Art. 188
2 Pareceres	Parecer do Conselho Fiscal	Art. 188
	Parecer dos Auditores Independentes, se for o caso	Art. 133

Fonte: Teles (1989, p.52).

No mesmo ano foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), regulamentada pela Lei nº 6.385/1976 (SILVA; MARTINS, 2006).

Em 1981, o CFC editou a Resolução nº 529, que disciplina as Normas Brasileiras de Contabilidade, assim como a Resolução nº 530, que estabelece os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em 1993, a Resolução nº 530 foi revogada e substituída pela Resolução nº 750 (SCHMIDT, 1996).

Em 1992, o curso de ciências contábeis é reformado pela Resolução nº 03, fixando os conteúdos mínimos e a duração do curso em 2.700 horas. A resolução também dispõe os conhecimentos em três categorias e determina sua proporção no total do curso. A Categoria I define os conhecimentos de formação geral de natureza humanística e social (15% a 25%); a Categoria II reúne os conhecimentos de formação profissional (55% a 75%); e a Categoria III estabelece os conhecimentos ou atividades de formação complementar (10% a 20%) (SILVA; MARTINS, 2006).

Devido à queda da inflação desde a implantação do Plano de Estabilização Econômica que ficou conhecido como Plano Real, a correção monetária foi abolida do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido das empresas, em 1º de janeiro de 1995, pela Lei nº 9.249.

Em 1997, a Lei nº 6.404/1976 sofre sua primeira grande alteração, por meio da Lei nº 9.457, que também alterou a redação da Lei nº 6.385/1976, seguindo as tendências do movimento de governança corporativa que começava a ganhar forças no Brasil.

3.3 SÉCULO XXI

No século XXI, a contabilidade atravessa uma verdadeira revolução, visando adequar-se ao mundo globalizado.

Após a edição da Lei nº 9.457/1997, outras consideráveis alterações foram introduzidas na Lei das Sociedades por Ações, com o objetivo de alinhar as práticas contábeis brasileiras ao padrão internacional, como expõe Bacci (2002, p.144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidência dos critérios aplicados [...].

Dessa forma, em 2001 foi promulgada a Lei nº 10.303, que altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.385/1976 e na Lei nº 6.404/1976, visando, principalmente, assegurar certos direitos dos acionistas e atrair investimentos para o mercado de capitais. Dentre as mudanças inseridas pela Lei nº 10.303, destacam-se as seguintes: a) somente os valores mobiliários de emissão de companhia registrada na CVM podem ser negociados no mercado de valores mobiliários; b) nenhuma distribuição pública de valores mobiliários será efetivada no mercado sem prévio registro na CVM; c) o acionista controlador ou a sociedade controladora que adquirir ações da companhia aberta sob seu controle que elevem sua participação que impeça a liquidez de mercado das ações remanescentes será obrigado a fazer oferta pública para aquisição da totalidade das ações remanescentes no mercado; d) o número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% do total das ações emitidas; e e) é vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias (FREIRE FILHO, 2008).

Com a finalidade de modernizar e harmonizar as disposições da lei societária brasileira com as melhores práticas internacionais, em 28 de dezembro de 2007, foi publicada a Lei nº 11.638, que reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), visando atender à necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, levando-se em conta a realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros.

No Brasil, a convergência para as normas internacionais de contabilidade teve como marco legal a promulgação dessa legislação que determinou, de forma explícita, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade no arcabouço normativo brasileiro.

Por processo de convergência, entende-se a alteração das normas contábeis brasileiras, mediante adoção gradativa dos padrões emitidos pelo International Accounting Standard Board (IASB), conhecidos como International Finance Report Standards (IFRS), que vêm sendo adotados por mais de 100 países, incluindo todas as nações da Comunidade Europeia (ALMEIDA; BRAGA, 2008).

O citado autor segue afirmando que as normas emitidas pelo IASB apresentam diferenças substanciais em relação às normas vigentes no Brasil até 31 de dezembro de 2007, pois possuem como referencial para sua formulação o sistema jurídico consuetudinário, já que priorizam a essência sobre a forma e o julgamento da realidade econômica, e têm por objetivo a transparência para o investidor, trazendo profundas transformações na contabilidade, no perfil de seus profissionais e em seu currículo disciplinar.

Nessa direção, Gomes e Rodrigues (2009, p. 210) afirmam que: o desejo de documentar as mudanças na contabilidade e de explicar tais mudanças, identificando as suas causas, tem sido, ao longo de muitas décadas, uma das principais motivações para a investigação em história da contabilidade.

Diante dessa afirmativa, torna-se necessário descrever a forma como se deu o processo histórico das sociedades por ações no Brasil.

Correa (2004) afirma que as sociedades anônimas surgiram formalmente por intermédio do Código Comercial de 1850. Em 1939, elaborou-se o anteprojeto da Lei das Sociedades Anônimas, que, após intensos debates, transformou-se no Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940. Esse decreto-lei vigorou até a promulgação da Lei nº 6.404/1976.

No Brasil, as sociedades por ações são regidas pela Lei nº 6.404/1976. Do artigo 1º desse diploma legal, extrai-se o conceito de sociedade anônima: “a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas”.

Segundo Teles (1989, p.52), desde sua criação, essa lei tem o intuito de aprimorar a qualidade das informações contábeis e da sua ampla difusão, de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa e de seu desempenho econômico.

Entretanto, o processo de globalização estabeleceu de forma imperiosa um novo padrão nas relações políticas, sociais e econômicas, modificando todas as estruturas inerentes a sistemas de relações jurídicas e até mesmo de convívio social. Devido à dinâmica das inovações no que concerne aos processos financeiros, formas de apuração de resultado e obtenção de informações socioeconômicas e empresariais, bem como, principalmente, alterações legislativas, todos esses fatores fizeram com que a Lei 6.404/1976 fosse, gradativamente, perdendo uma boa parte de sua eficiência e eficácia, ficando evidente a necessidade de adequação.

Essas adequações que se faziam necessárias visavam preparar o país para adesão aos padrões internacionais de contabilidade, procurando dar maior segurança aos investidores, mediante migração para um modelo já bastante consolidado nos países desenvolvidos.

Raghavan (2009) afirma que a convergência para as normas internacionais, como acontece em muitos países, inclusive nos EUA, é um ponto crítico para o futuro dos mercados globais de capital, porque reforça a confiança dos investidores e a eficiência na alocação de recursos por meio da comparabilidade das informações financeiras.

No cenário atual, as IFRS são compreendidas como um conjunto poderoso de padrões contábeis que aumentam a transparência das demonstrações. Daske e Gebhardt (2006), por exemplo, defendem que a qualidade das divulgações analisadas por especialistas em relatórios anuais aumenta significativamente sob o padrão IFRS. Essa percepção se baseia, principalmente, na hipótese de que as normas demandam grande quantidade de divulgações obrigatórias, além de conter maior gama de informações resultantes de regras de mensuração desenvolvidas com o objetivo de fornecer dados relevantes e confiáveis a investidores externos.

A padronização internacional da contabilidade não só atende à busca por uma alocação mais eficiente de recursos, como também é, em si mesma, uma resposta à crescente globalização dos capitais e à diminuição das barreiras do seu fluxo nos últimos anos. E justamente pela relevância do tema, a International Organization of Securities Commission (IOSCO) firmara, ainda em 1995, acordo com o então International Accounting Standards Committee (IASC), atual IASB, comprometendo-se a exigir que as bolsas de valores viessem a atender às normas contábeis internacionais, o que levou a CVM a despender esforços pela convergência (LOPES, 2008).

Diante do cenário apresentado em 1997, a Lei nº 6.404/1976 sofre sua primeira grande alteração por meio da Lei nº 9.457, seguindo as tendências do movimento de governança corporativa que começava a ganhar forças no Brasil (GERON, 2008).

Geron (2008, p.25) afirma que as alterações feitas pela Lei nº 9.457/1997 visavam “flexibilizar itens como o direito de recesso e a oferta pública decorrente da aquisição de controle, suprimindo-se o direito dos acionistas, com o objetivo de facilitar os processos de privatização e reestruturação de um modo geral”.

Essas mudanças já vislumbravam o alinhamento da legislação brasileira aos padrões adotados internacionalmente, como afirma Bacci (2002, p. 144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes

contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciação dos critérios aplicados [...].

Em 2001, seria promulgada nova legislação acrescentando dispositivos na Lei nº 6.404/1976, visando, principalmente, assegurar certos direitos dos acionistas e atrair investimentos no mercado de capitais (FREIRE FILHO, 2008).

Entretanto, no que concerne à seara contábil, somente no final de 2007, após mais de 20 anos de vigência da Lei das Sociedades por Ações e após várias tentativas, conseguiu-se alterar o texto normativo.

Em 28 de dezembro daquele ano, foi sancionada a Lei nº 11.638, que introduziu várias alterações nos padrões contábeis vigentes. Um ponto que merece ser destacado é que a nova legislação determinava vigência imediata, a partir de exercícios sociais iniciando-se em 1º de janeiro de 2008. Devido, porém, à inexistência de prazo para adequação à nova realidade, diversos estudiosos se posicionaram fortemente contrários à medida, a exemplo de Carvalho (2009, p.13), que afirmou:

[...] tivemos três dias para fazer o que a Europa fez em cinco anos. A Europa, por meio da Comissão Européia e do Parlamento Europeu, sediados em Bruxelas, deliberou em 2000 que as cerca de sete mil companhias abertas da União Européia passariam a adotar as normas internacionais IFRS a partir de 2005. A Lei nº 11.638/07 foi publicada em 28 de dezembro de 2007, determinando imediata vigência a partir de exercícios sociais iniciando-se em 1º de janeiro de 2008.

A convergência das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais IFRS, do IASB, tornou-se realidade com o advento da Lei nº 11.638/2007.

A Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2008) estabelecia que as normas contábeis da CVM devessem estar em consonância com os padrões internacionais, tendo sido logo identificadas várias barreiras conceituais com as práticas adotadas no Brasil, dado que sempre primaram pelo atendimento fiscal (ERNST& YOUNG; FIPECAFI, 2009).

As normas emanadas do IASB compreendem uma grande quantidade de regras mandatórias de evidenciação, com o maior conteúdo possível de informação qualitativa e quantitativa, as quais foram desenvolvidas exatamente com o objetivo de garantir informação confiável e relevante (DASKE; GEBHARDT, 2006).

Conforme demonstrado, percebe-se que a Lei nº 11.638/2007 introduziu importantes alterações na Lei nº 6.404/1976, destacando-se: escrituração das demonstrações contábeis; nova estrutura do Balanço Patrimonial; demonstrações obrigatórias; demonstrações dos fluxos de caixa; demonstração do valor adicionado; critérios de avaliação dos ativos; primazia da essência sobre a forma; equivalência patrimonial; reavaliação de ativos; e Teste de Recuperabilidade.

A aplicação da Lei nº 11.638/2007 se estende para o que foi por ela designado de "sociedades de grande porte", isto é, aquelas com receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões ou que possuam ativos em valor superior a R\$ 240 milhões, ainda que sejam sociedades limitadas. Essas "sociedades de grande porte" passam a ter as mesmas obrigações das sociedades por ações, no que tange à sua escrituração, elaboração de demonstrações financeiras e obrigatoriedade de auditoria independente, exceto quanto à publicação das demonstrações contábeis (art.3º da Lei nº 11.638/2007). Dessa forma, podem-se ter parâmetros de comparação consistentes entre empresas, independentemente da forma jurídica que cada uma venha a adotar (BORSATO; PIMENTA; LEMES, 2009).

Após o avanço ocorrido na legislação societária brasileira, tornava-se imprescindível também uma atualização na lei de regência da profissão contábil, a qual, apesar de ter sido

apontada como um marco do século XX, já se encontrava em vigência há mais de 60 anos, necessitando, portanto, modernizar suas regras e assegurar mais qualificação aos profissionais contábeis.

Em 11 de junho de 2010, foi sancionada a Lei nº 12.249, que alterou diversos dispositivos do Decreto-lei nº 9.295/1946, regulador da profissão contábil.

Dentre as mudanças introduzidas pelo novo diploma legal, destaca-se aquela que autoriza o CFC a regular acerca dos princípios contábeis, do exame de suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como a editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional (artigo 76).

O artigo 76 da Lei nº 12.249 é considerado por diversos estudiosos da ciência contábil como de grande relevância, pois, ao mesmo tempo em que confere competência normativa ao CFC, deixa clara, também, a necessidade de permanente atualização do exercício da profissão.

A instituição do exame de suficiência como pré-requisito para o registro de profissionais nos conselhos regionais – condição indispensável para atuação na área – é mais uma forma de salvaguardar o mercado contra os menos capacitados e, consequentemente, proteger a sociedade que se utiliza dos serviços contábeis.

Sobre o assunto, Carneiro (2010, p. 16) assim se posiciona:

O exame permite comprovar se os alunos recém-formados ou os profissionais que se encontram há algum tempo afastados do mercado de trabalho possuem os conhecimentos médios necessários ao exercício da profissão, condizentes com os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no curso técnico em Contabilidade.

Outro ponto que merece destaque na nova legislação diz respeito à extinção do registro da categoria de técnicos em contabilidade. A lei aprovada assegura os direitos adquiridos a todos aqueles que se já se encontravam registrados no início de sua vigência, porém só admite o registro a novos profissionais de nível médio até 1º de junho de 2015.

A nova lei estabeleceu também novas penalidades para os que não cumprirem as regras ou para casos de comprovada incapacidade técnica, crime econômico ou tributário e conduta indevida.

As penas variam desde pagamento de multa, passando pela suspensão do exercício da profissão, indo até a cassação do exercício profissional, quando comprovada a incapacidade técnica no desempenho da função, falsificação de documentos, crime contra a ordem econômica e tributária, produção de falsa prova de qualquer dos requisitos para registro profissional e apropriação indevida de valores de clientes confiados a sua guarda, quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave.

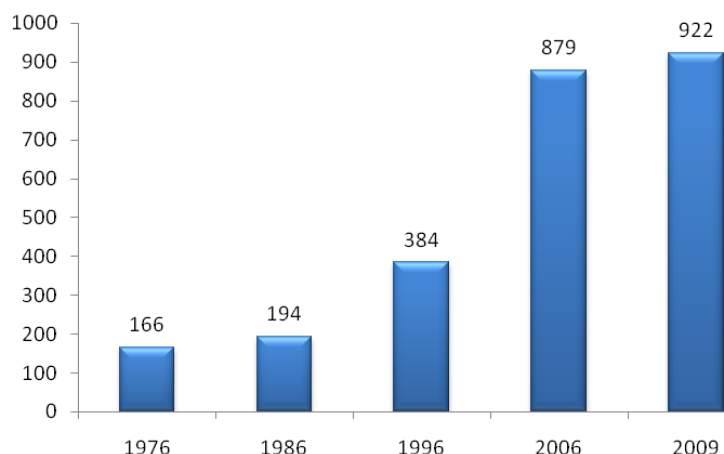
Diante das mudanças introduzidas na legislação, percebe-se uma ampliação das competências conferidas ao CFC, que ficou bem mais fortalecido, podendo exercer o papel de regulador do fazer contábil em todo o território brasileiro.

Frente a todas as mudanças ocorridas na evolução da contabilidade o ensino da ciência contábil vem permanentemente se atualizando e se adaptando à realidade mundial. No Brasil, principalmente no século passado, a escola contábil passou por uma evolução sem precedentes, e agora, no século XXI, as instituições de ensino de contabilidade têm diante de si o desafio de oferecer uma educação de qualidade, que acompanhe as mudanças da economia globalizada.

Desde meados do século XX, quando teve início o primeiro curso superior de contabilidade no Brasil, o ensino universitário dessa ciência vem sendo ofertadas por diversas

instituições do país, que em 2009 possuía 922 cursos de graduação em ciências contábeis, segundo dados divulgados em 2010 pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira (Inep). O Gráfico 1 revela um crescimento exponencial do número de cursos nas três últimas décadas.

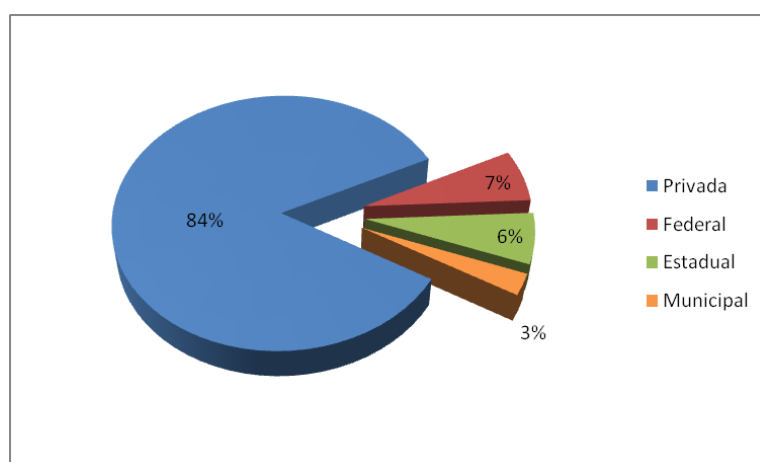
Gráfico 1 – Quantidade de cursos de ciências contábeis no Brasil



Fonte: Nossa (1999, p.37) e MEC/INEP/DEED (2010, sem paginação).

As 922 instituições que ofertam graduação em ciências contábeis compreendem 328 universidades, 97 centros universitários, 59 faculdades integradas e 438 faculdades escolas e institutos. Desse total, 788 são particulares e 144 são públicas. Essa discrepância está evidenciada no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Distribuição proporcional das instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis, por tipo de vínculo administrativo

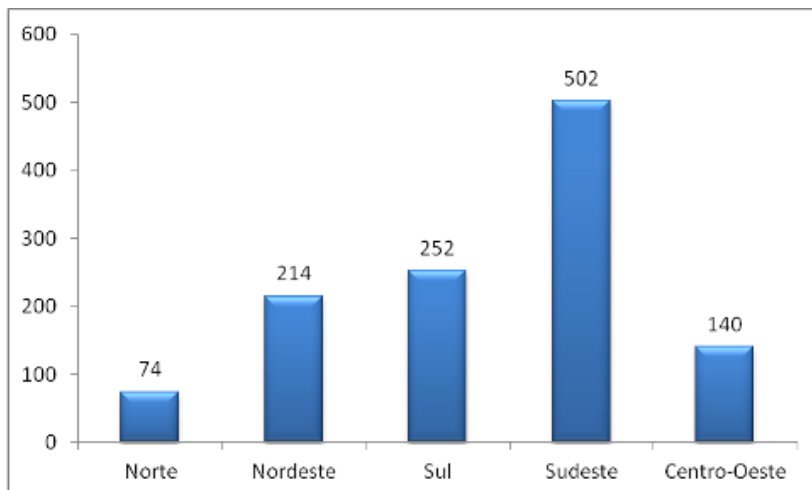


Fonte: MEC/INEP/DEED (2010, sem paginação).

Dados publicados pelo MEC/INEP/DEED em 2011 apontam que o número de instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis no Brasil subiu para 1.182, distribuído nas cinco regiões geográficas conforme disposto no Gráfico 3. Atentando para os dados

expostos tanto no Gráfico 1 quanto no 3, observa-se que a partir de 2006 houve uma franca ascendência no número de instituições que oferecem o curso de Ciências Contábeis.

Gráfico 3 – Distribuição quantitativa das instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis no Brasil, por região



Fonte: MEC/INEP/DEED (2011, sem paginação).

Apesar da sua fraca ascendência, os cursos de contabilidade contribuem para que, hoje em dia, existam 489.174 profissionais ativos no país, sendo 290.679 contadores e 198.495 técnicos (BUGARIM, 2012). Questiona-se, no entanto, se esses profissionais vêm recebendo uma educação de qualidade.

Segundo Iudícibus e Marion (apud NOSSA, 1999), dentre os fatores que prejudicam a qualidade do ensino da contabilidade, destaca-se a “proliferação de instituições de ciências contábeis, inclusive das instituições particulares, muitas delas visando exclusivamente o lucro”.

As instituições de ensino superior devem ficar atentas para as mudanças mundiais que podem afetar a contabilidade e refletir sobre o futuro da ciência. Segundo Schmidt (2002), a comunidade contábil deve ponderar sobre os assuntos relacionados no Quadro 2.

Quadro 2 – As mudanças da contabilidade no século XXI

Sofisticação do usuário	Os usuários das demonstrações contábeis estão a cada dia mais sofisticados. Analistas financeiros, investidores, credores, administradores e potenciais investidores, a cada dia que passa, dominam novas tecnologias de análise de informações. Os usuários vêm exigindo que as informações contábeis sejam mais úteis, ou seja, mais rápidas, precisas, abrangentes etc.
Complexidade das informações e dos processos de comunicação	Como as atividades a serem reveladas pela contabilidade tornaram-se incrivelmente complexas nos últimos anos, os sistemas contábeis vêm sofrendo grandes modificações, para tornarem-se capazes de acompanhar essa evolução. Elementos como a globalização da economia, os mais recentes instrumentos de gerenciamento e os novos desenvolvimentos tecnológicos, principalmente computacionais, fizeram com que os sistemas contábeis expandissem enormemente o leque de atividades a serem reveladas. Os processos de informação tomaram outras formas, aumentando a capacidade e a velocidade de processamento de dados, diminuindo a distância entre a atividade a ser revelada e o usuário da informação, especialmente por meio de redes de computação e de comunicação. Atualmente, o rastreamento por informações é praticamente instantâneo e a distância inexistente com a utilização de provedores de comunicação conectados via internet, por exemplo.
Qualificação	A profissão contábil atua em realidades regionais bem distintas, especialmente

profissional	comparando-se o Brasil a países desenvolvidos, onde a formação profissional é precária, assim como são precárias as condições de crescimento da própria atividade. Em uma era em que as mudanças ambientais ocorrem com grande frequência, é preciso que os profissionais contábeis acompanhem o barco da história, para não se tornarem alvos imobilizados pela defasagem.
Globalização da economia	Os sistemas contábeis devem ter a capacidade de fornecer informações úteis, independentemente de quem sejam os usuários e dos locais onde sejam estabelecidos. Essa nova situação irá forçar os profissionais a criar sistemas contábeis com a habilidade para processar bancos de dados comuns a todos os usuários. A contabilidade deverá ser capaz de trabalhar com as características regionais de cada usuário, em termos de legislação, de princípios contábeis, de tecnologia, de mercados financeiros etc. O desafio para a contabilidade será o de emitir informações para quem quer que seja e onde se encontre o usuário.

Fonte: Adaptado de Schmidt (2002, p.456-458).

O cenário atual indica que um dos principais obstáculos a serem enfrentados pela classe contábil é a insuficiente quantidade de docentes titulados. De acordo com dados da ANPCont (2011), no Brasil há 2.381 mestres e 191 doutores. Essa situação torna-se preocupante, em virtude do que dispõe o inciso II do artigo 52 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, determinando que as universidades devem ter "um terço do corpo docente, pelo menos, com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado".

Além de ser pequeno o número de mestres e doutores, a distribuição das duas categorias entre as regiões se dá de forma desigual. Moraes (2009, p. 56) constatou que os mestres em contabilidade estão assim localizados: 54,4% no Sudeste, 24,4% no Sul, 11,6% no Nordeste, 7,2% no Centro-Oeste e 1,5% no Norte. Essa distribuição guarda compatibilidade com a de programas de pós-graduação: 50% no Sudeste, 28,6% no Sul, 14,3% no Nordeste, 7,1% no Centro-Oeste. O estudo do autor revela, ainda, que na maioria dos estados os mestres se concentram nas regiões metropolitanas das capitais.

Complementando o exposto por Moraes (2009), Cunha (2007) apresenta uma distribuição do corpo de doutores em contabilidade nas regiões brasileiras: 72,1% no Sudeste; 10,9% no Sul, 10% no Nordeste e 7% no Centro-Oeste.

Diante dessa realidade, o CFC assimilou a importância da sua participação, enquanto órgão de classe, na qualificação profissional dos seus filiados, entendendo que a formação acadêmica continuada constitui requisito fundamental para a educação integral do profissional da contabilidade.

Partindo dessa premissa, em 1994 o CFC instituiu o programa Excelência na Contabilidade, que se propõe intensificar a realização de cursos de pós-graduação lato sensu e, principalmente, stricto sensu em contabilidade, participando financeiramente de projetos específicos direcionados a essa finalidade, mediante convênios com instituições de ensino superior recomendadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). Na Tabela 1, pode-se visualizar o montante de recursos investidos no programa.

Tabela 1 – Distribuição dos recursos investidos no programa Excelência na Contabilidade

Modalidade	Investimento (R\$)
Lato Sensu	699.550,56
Stricto Sensu	5.580.310,18
TOTAL	6.279.860,74

Fonte: CFC (2011).

Vale ressaltar que desde 2007 o CFC vem adotando a política de concessão de apoio financeiro, excetuando-se alguns casos em regiões que não apresentem real necessidade, somente para a realização de cursos na modalidade *stricto sensu* em contabilidade.

Com mais de uma década de realização, esse programa vem oportunizando aos profissionais contábeis, especialmente aqueles que atuam como professores universitários, avançar nas suas qualificações, tornando-se um dos mais importantes programas, totalizando 4.806 alunos contemplados com os recursos financeiros concedidos pelo programa, Educação Profissional Continuada, do CFC. Nesse período, 4.142 alunos foram contemplados com cursos na modalidade *lato sensu* e 664 na modalidade *stricto sensu*.

Apesar da importância das ações desenvolvidas, um fato que não pode ser desconsiderado em relação à classe contábil brasileira é a dimensão territorial do Brasil, que, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2012), possui uma área territorial de 8.514.876 km², distribuídos em 26 estados e um Distrito Federal, totalizando 5.564 municípios.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na apresentação de uma breve retrospectiva histórica da evolução da contabilidade, dos primórdios até os dias atuais, ficou evidenciado que a contabilidade, como ciência milenar, surgiu para atender à necessidade de controle do patrimônio pelos homens. Esta mesma contabilidade, surgida rudimentar, evoluiu com os avanços econômicos das civilizações, tornando-se atualidade imprescindível para impulsionar o Brasil ao concerto das nações desenvolvidas. No entanto, até agora a evolução tem sido lenta, mas a globalização trouxe novas e variadas demandas no fazer contábil, exigindo-se uma postura muito mais arrojada e proativa tanto dos profissionais, quanto das Entidades representativas da Classe.

Um dos grandes desafios dos dias atuais é criar soluções em educação que permitam disseminar o conhecimento em contabilidade, equacionando a grande extensão territorial do país, o número expressivo de profissionais registrados em todos os Estados da Federação, as diferenças nos níveis de formação e o reduzido número de professores qualificados em relação à quantidade de cursos de graduação em ciências contábeis ofertados pelas IES e também à demanda por educação continuada por parte dos profissionais que já se encontram no mercado.

REFERÊNCIAS

- AGOSTINI, Carla; CARVALHO, Joziane T. de. **A Evolução da Contabilidade: seus avanços no Brasil e a Harmonização com as Normas Internacionais**. Anuário de Produção Científica, Instituto de Ensino Superior, ano 1, n. 1, out. 2012.
- ALMEIDA, M. C.; BRAGA, H. da R. **Mudanças Contábeis na Lei Societária** – Lei nº 11.638, de 28/12/2007. São Paulo: Atlas, 2008.
- ANDRADE, Guy Almeida. Profissão Contábil no Brasil: primórdios, perspectivas e tendências. **Revista de contabilidade do CRCSP**, São Paulo, n. 23, p. 20-32, fev. 2003.
- ARAÚJO, K. C. L. C. A construção dos saberes docentes: um olhar sobre a prática pedagógica dos professores iniciantes da educação superior. In: XIII ENCONTRO NACIONAL DE DIDÁTICA E PRÁTICA DE ENSINO, 13., 2002, Recife. **Anais...** Programas e resumos: painéis e pôsteres, Recife, 2002.

- BACCI, João. **Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro** - uma Contribuição ao Registro de sua Evolução Histórica. 2002. 175p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica)–Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.
- BARRETO, Gualter A. **Manual do Contador**. 2011. Disponível em: <www.manualdocontador.com.br>. Acesso em: 20 set. 2013.
- BIELINSKI, Alba C. **Educação Profissional no século XIX** – Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios: um estudo de caso. 2011. Disponível em: <www.senac.br/informativo/bts/263/boltec263d.htm> Acesso em: 25 de set. 2013.
- BORSATO, J. M. S. L.; PIMENTA, D.P.; LEMES, S. Uma Abordagem Comparativa na Análise da DOAR e DFC: um Estudo de Caso na Cia. Vale do Rio Doce. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, MG, v. 20, n. 2, p. 161-179, abr./jun, 2009.
- BUGARIM, Maria Clara C.; PINHO, Joaquim Carlos da C.; RODRIGUES, Lúcia L.; MACHADO, Diego de Q. Ações do Conselho Federal de Contabilidade no Desenvolvimento da Contabilidade Brasileira. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v.5, n. 2, p. 134-151, maio/ago. 2013.
- CAMARGO, Y. A.O ensino da contabilidade e o futuro da profissão. **Revista CRCRS**, Porto Alegre, v. 20, n. 66, p. 39-46, 1991.
- CARNEIRO, Juarez Domingues. CFC regulamenta o Exame de Suficiência. **CRCSC Jornal**. Setembro/Outubro, p. 03, 2010.
- CARVALHO, L. N. G. de. Por que investir em desenvolvimento profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 175, p. 11-27, mar. 2009.
- CORRÊA, O. B. L. **Sociedade Anônima**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- COTRIN, Anderson M.; SANTOS, Aroldo Luiz dos; ZOTTE JÚNIOR, Laerte. A Evolução da Contabilidade e o Mercado de Trabalho para o Contabilista. **Revista Conteúdo**, Capivari, v. 2, n. 1, jan./jul. 2012.
- CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. **Doutores em Ciências Contábeis da FEA/USP: análise sob a ótica do capital humano**. São Paulo, 2007. 269f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- DASKE, H.; GEBHARDT, G. International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality. **Abacus. The University of Sydney**, v. 42, n. 3/4, 2006.
- ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.
- FREIRE FILHO, Marcelo Rossas. **Evidenciação dos conceitos e práticas de Governança Corporativa e Responsabilidade Social nas empresas mais antigas do Novo Mercado**. 2008. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2008.
- GERON, Cecília Moraes Santos. **Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos 30 anos: da Lei 6.404/76 à Lei 11.638/07**. 2008. 300f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- GOMES, Josir Simeone. A profissão contábil no Brasil: uma visão crítica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 27, p.6-13, out./dez. 1978.
- GOMES, D.; RODRIGUES, L. L. Investigação em História da Contabilidade. In: **Contabilidade e Controlo da Gestão, Teoria, Metodologia e Prática**, Lisboa: Escolar Editora, 2009.
- HERMES, Gabriel. **O Bacharel em Ciências Contábeis**. Brasília: Senado Federal. Centro Gráfico, 1986.

LOPES, T. **A evidenciação das informações tributárias pelas instituições financeiras em face da convergência para as normas internacionais.** 2008.

MACHADO, Nelson. **O ensino de contabilidade nos cursos de ciências contábeis na cidade de São Paulo.** 1982. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de

Administração de Empresas Ed São Paulo Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1982.

MAUSS, César V.; BLEIL, Claudécir; BONATTO, Aline; SANTOS, Getúlio Zanatta dos. A Evolução da Contabilidade e seus Objetivos. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA - SEGET, IV., 2007, Resende, **Anais...** Resende/RJ, Faculdade Dom Bosco, 2007.

MEC/INEP/DEED. **Sinopse da educação superior.** 2010. Disponível em:

<portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/legislacao/refead1.pdf>.

Acesso em: 10 jun. 2011.

MEC/INEP/DEED. **Sinopse da educação superior.** 2011. Disponível em:

<portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/legislacao/refead1.pdf>.

Acesso em: 22 jun. 2011.

MORAES, Romildo de Oliveira. **Mestres em Ciências Contábeis sob a ótica do capital humano.** 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, FEA/USP, 2009.

NOSSA, Valcemiro. **Ensino da contabilidade no Brasil:** uma análise crítica da formação do corpo docente. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP), 1999.

RAGHAVAN, Kamala R. Global Accounting Convergence and U.S. Financial Institutions. **Bank Accounting & Finance**, EUA, v. 22, Issue 22, p.14-20, Feb, 2009.

RODRIGUES, Alberto A. A História da profissão contábil e das instituições de ensino, profissionais e culturais da Ciência Contábil no Brasil. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, v. 14, n. 43, p. 34-52, set./dez. 1985.

_____. Cinquenta anos da Lei de regência da profissão contábil no Brasil. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, v. 25, n. 86, p. 43-45, jul./set. 1996.

SCHMIDT, Paulo. **Uma Contribuição ao Estudo da História do Pensamento Contábil.** 1996. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARTINS, Wilson Thomé Sardinha. **História do Pensamento Contábil** – com Ênfase na História da Contabilidade Brasileira. Curitiba: Juruá, 2006. 240p.

TELES, Odenildo de Sá. O aperfeiçoamento da contabilidade frente ao desenvolvimento da economia brasileira. **Revista brasileira de contabilidade**, Brasília, n.68, 1989.

TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro. **A Evolução do Pensamento Contábil** - Crítica de Alguns Aspectos Contábeis da Legislação Brasileira. 1980. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

WATANABE, Ippo. História da contabilidade: a profissão contábil no Brasil. **Revista de Contabilidade do CRCSP**, São Paulo, n.1, p.4-20, dez. 1996.