

# AUDITORIA

REGISTROS DE UMA PROFISSÃO



IBRACON





**BDO Trevisan**

**BOVESPA**

*A Bolsa do Brasil*



**Conselho Federal  
de Contabilidade**

**Deloitte.**

**KPMG**

**PRICEWATERHOUSECOOPERS** 

# AUDITORIA

REGISTROS DE UMA PROFISSÃO

## Sumário

Prefácio 7

Introdução 9

### Parte I – A Contabilidade: dos Primórdios ao Século XX

Capítulo 1 – Origens da Contabilidade 13

Capítulo 2 – Antiguidade Oriental 15

Contribuições da Mesopotâmia 17

Contribuições do Egito 17

Contribuições da Índia 18

Capítulo 3 – Antiguidade Ocidental 18

Grécia: Filosofia e Contabilidade 19

Transformação social, trabalho e patrimônio 21

Democracia e patrimônio público 22

Entre patrícios e plebeus 23

No âmbito da família 24

Mundo sob controle 24

Capítulo 4 – Idade Média: A Era Técnica 28

A Itália expande as fronteiras comerciais 29

Crédito e conhecimento 30

A técnica se difunde 30

Capítulo 5 – Modernidade: Um Mundo Centrado na Europa 32

A fase da Pré-Ciência 33

Uma nova escala de produção 33

Capítulo 6 – A Contabilidade Como Ciência 34

Capítulo 7 – A Era das Corporações 35

## Parte II – Evolução da Auditoria

Capítulo 8 – A Auditoria e Suas Origens	43
De guarda-livros a auditor	44
Em cena, os auditores internos	46
Capítulo 9 – A Auditoria Aporta no Brasil	47
Enfim, o comércio ganha liberdade	48
Formação profissional e avanços na legislação	50
Capítulo 10 – Avanço do Mercado de Capitais	55
O sistema financeiro se atualiza	56
Na esteira do crescimento econômico	58
Em prol da transparência	59

## Parte III – Auditoria Independente, Profissão de Hoje e de Amanhã

Capítulo 11 – O Brasil na Rota da Auditoria	65
Capítulo 12 – A Gênese do IBRACON	67
Exigência de unificação	68
De IAIB a IBRACON	71
Capítulo 13 – Auditoria: Uma Atividade Consolidada	72
Um grande centro de debates	73
Representatividade no Brasil	76
Profissionais em constante atualização	78
Comissões técnicas	81
União por causas comuns	82
Capítulo 14 – Perspectivas para a Profissão	86
O Projeto de Lei nº 3.741	86
O Brasil e as normas internacionais	87
Uma só voz	89
Auditoria e mercado de capitais	92
Capítulo 15 – Uma Questão de Ética	93



BAZILAO

Fernambuco de 21 Carcos  
Jose Maria de Almeida  
Mestre de Grammatica  
1765

513

514

Ant. 1145

Ant.

## Prefácio

Não poderia ter sido mais inspirada a iniciativa do IBRACON para registrar seus 35 anos de existência ao nos brindar com *Auditoria – Registros de uma Profissão*. Creio, sem pecar pelo exagero, que nos foi proporcionada uma inesquecível viagem pelo tempo, desde seus primórdios até o século XXI. A leitura acontece com incrível fluidez por todos aqueles que acompanham essa retrospectiva, dando-nos um grande detalhamento histórico de como a Contabilidade evoluiu ao longo do tempo. Costumo salientar que nós, brasileiros, somos uma nação que tem exacerbado o espírito crítico. Costumeiramente estamos olhando o presente com um matiz crítico, sempre vendo o que está errado e o que precisa ser corrigido. Se de um lado esse comportamento tem aspecto, sem dúvida, positivo, por outro deixa de anotar o que de positivo conseguimos realizar.

Assim, de tempos em tempos é bom ver o filme para constatar o quanto evoluímos. Este trabalho, preparado pelo IBRACON, nos proporciona essa grande oportunidade de realizar os progressos da Contabilidade e da Auditoria, revelando-nos, numa seqüência perfeita, os fatos mais relevantes que marcaram sua evolução. Hoje, para um mercado de capitais eficiente, dinâmico e transparente, o papel da Contabilidade torna-se ainda da maior responsabilidade. No momento em que acompanhamos a pequena e média poupança acessarem as bolsas e os novos lançamentos, a confiabilidade da informação do balanço e dos demonstrativos financeiros é ressaltada. Com base nesses números, os investidores irão tomar suas decisões.

Ao constatar os registros de uma profissão, dentro de uma cronologia metodicamente realizada, o IBRACON celebra seus 35 anos dando-nos uma contribuição inestimável de como a Contabilidade evoluiu e certamente continuará progredindo, fornecendo aos seus usuários um importante e confiável instrumento de trabalho.

*Roberto Teixeira da Costa*

110 Salvoas 23500  
 111 Mercaderes de São Paulo  
 112 Salvoas Esabell

Caixa a Diversos

Ult infra  
 a Mercaderes de São Paulo  
 a Remessa de Saques  
 Saques que recebemos pelas saques que  
 passamos a favor de diversos Contra Letras  
 São Paulo, a saber:  
 2 Saques a 84/8 a favor de J. Kaudinger, Fr. 2,50  
 1 Dito " 84/8 " " Sr. Aguiar " 2,96  
 1 Dito " 84/8 " " Sr. Coutinho " 3,00  
 1 Dito " 84/8 " " Sr. Colly " 1,00  
 1 Dito " 84/8 " " Thomaz " 25,00

Diversos a Caixa

Ult infra  
 Wolff Companhia  
 Despesas Gerais  
 Mercado das Gerais  
 Gustavo Krause  
 Max Krause  
 Sally Kahn  
 David Grünbaum



## Introdução

**A** Contabilidade tem a história traçada ao longo do tempo numa trama coesa, em que a evolução da sociedade e sua organização econômica desempenham papéis da maior grandeza. Desde épocas imemoriais, passando pela Antiguidade, pela Idade Média, pelo Renascimento na Modernidade, até chegar à complexidade do mundo globalizado, o conhecimento acumulado na área foi recebendo contribuições teóricas e práticas que levaram ao estágio atual de desenvolvimento das Ciências Contábeis. Esse aperfeiçoamento ocorreu de forma espontânea e natural, fruto da demanda da sociedade em relação à necessidade de informação útil para o gerenciamento de suas atividades.

Com o crescimento das empresas, a expansão da produção e a sofisticação dos mercados, intensificou-se proporcionalmente a exigência quanto à administração dos negócios e à confiabilidade das informações financeiras. Nesse contexto de preocupação com a veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento, desponta a Auditoria independente.

Por sua vez, essa especialidade da Contabilidade tem evoluído a passos largos, rumo a um futuro em que será cada vez mais necessária.

Mas, antes de avançar na rota da ascensão da Auditoria, é bom lembrar que toda trajetória de sucesso tem um marco inicial que ajuda a explicar o caminho trilhado. Começemos, então, por ele.



# I

A CONTABILIDADE:

DOS PRIMÓRDIOS AO SÉCULO XX

10	11
12	13
14	15
16	17
18	19
20	21
22	23
24	25
26	27
28	29
30	31
32	33
34	35
36	37
38	39



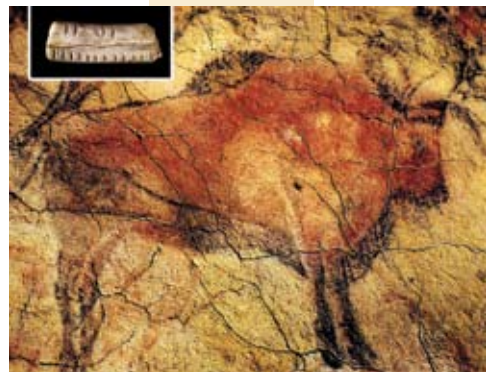
# 1. Origens da Contabilidade

A noção de conta – e, portanto, de Contabilidade – é, talvez, tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*. Alguns historiadores afirmam que os primeiros sinais objetivos da existência de contas remontam aos anos 4000 a.C. Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventariar instrumentos de caça e pesca disponíveis, rebanhos e ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade. Data da **Pré-História** a utilização elementar daquilo que posteriormente seria conhecido como registro contábil. Trata-se do período das sociedades coletoras e caçadoras paleolíticas, no qual os grupos nômades se pautavam pela subsistência. Raymundo Campos caracteriza assim a época:

Durante o Paleolítico, iniciado cerca de 500 mil anos atrás, os homens usavam os chamados machados de mão (...) para caçar, cortar carne e tirar a pele de animais. A caça era a principal atividade, sendo freqüentemente realizada de forma coletiva. Lebres, veados, cavalos, bois selvagens, em algumas regiões renas e mamutes, eram perseguidos, acuados e induzidos a cair em armadilhas por bandos de caçadores. A pesca, uma atividade que apareceu mais tarde, era realizada à mão e depois com flechas e arpões. A coleta de frutos, ovos, moluscos e mel era feita pelas mulheres.

(*Estudos de História Antiga e Medieval*. São Paulo, Atual, 1988, pp. 13-4)

Já no Paleolítico Superior (cerca de 20000 a.C.), essa economia de subsistência pressupunha determinada forma de controle sobre quanto se acumulava, hábito que permitia saber quando não era necessário buscar na natureza bens indispensáveis à vida. Inúmeras provas arqueológicas demonstram a existência dessa Contabilidade primitiva, como as pequenas lascas de ossos de rena, com incisões que indicam o controle quantitativo de algum objeto, encontradas na França, na Gruta de D'Aurignac. Há ainda pinturas líticas e registros rupestres que comprovam a capacidade desse homem do Paleolítico para registrar fatos relacionados à própria atividade.



A Pré-História pode ser dividida em dois períodos: a Selvageria Paleolítica e a Barbárie Neolítica. Essas duas épocas diferem entre si pelas formas de utilização da pedra na fabricação de armas e ferramentas e pelas modalidades de organização econômica, social e cultural dos grupos humanos.

Com o início do Neolítico (entre 11000 e 10000 a.C.) e a revolução agrícola, ocorreram profundas transformações na organização econômica e social do homem. O avanço da agricultura e da pecuária tornou-se inevitável, acentuando o processo de sedentarização. Criaram-se, então, condições para a utilização de vasos cerâmicos para depósito e controle da produção agrícola. Até então, entre os nômades, os recipientes eram de couro ou de origem vegetal, como cuias e cabaças. Data desse período a chamada **revolução metalúrgica**.

A agricultura estimulou o crescimento populacional, pois dava certa garantia no tocante à alimentação. Para esses povos, os filhos já não representavam um estorvo, como tinham sido para os nômades paleolíticos, mas sim um maior número de braços para o trabalho agrícola. Como explica Friedrich Engels em *Origem da Família, da Propriedade Privada e do Estado*, o cultivo de plantas e a criação de animais levaram o homem a outra ordem social e, com isso, foi preciso adotar novas formas de governo.

A economia agrícola e as transformações socioeconômicas dela advindas originaram o conceito de riqueza. A produção de excedentes incrementou a atividade mercantil e estabeleceram-se ofícios manuais de caráter artesanal, como a fabricação de cerâmica e a tecelagem, diversificando as atividades econômicas e impulsionando registros mais sofisticados. Antônio Lopes de Sá, no livro *Teoria da Contabilidade*, explica essa evolução: “À medida que as coisas começaram a formar riquezas, com maior variedade, também mais complexas foram ficando as inscrições, forçando a aprimorar o critério de registrar as ‘contas’ (conjunto explicativo de memória de coisas e quantidade delas)”.<sup>1</sup>

As aldeias neolíticas, antes redutos de pouco mais de 25 casas, transformaram-se em cidades. Com elas, a necessidade da escrita, de processos de contagem e de padrões de mensuração. Nesse ambiente transformador, na passagem do Neolítico para as primeiras civilizações (8000 a.C. a 3000 a.C.), a Contabilidade experimentou progressos significativos. E foi na Suméria que os registros contábeis ganharam nova dimensão.



Os primeiros metais usados foram o ouro e o cobre. Depois de algum tempo passou-se a empregar o bronze, uma liga de estanho e cobre muito resistente. O ferro não foi utilizado no Neolítico. Ao que parece, sua primeira aparição ocorreu por volta de 1500 a.C., quando as civilizações egípcia, mesopotâmica e hindu estavam no apogeu.

Em 2300 a.C., os acádios dominaram os sumérios graças ao uso do arco e flecha. Trezentos anos depois, foram dominados pelos amoritas (antigos babilônicos), responsáveis pela criação do primeiro código de leis escrito da História – o Código de Hamurábi. No século VIII a.C., os assírios conquistaram o poder, graças a um poderoso exército. Além da Mesopotâmia, dominaram a Síria, a Fenícia, a Palestina e o Egito. Em 612 a.C., foram vencidos por uma aliança de caldeus e medos. Os caldeus (novos babilônicos) reconstruíram a Babilônia, mas sua dominação durou pouco: em 539 a.C. foram vencidos pelos persas.



## 2. Antiguidade Oriental

Historicamente, por volta de 4000 a.C., especialmente no Oriente Médio, várias comunidades foram passando do estágio neolítico para o de civilização. Desafios como a necessidade de controlar as águas, garantir o suprimento da comunidade e defender-se dos inimigos externos levaram a espécie humana a se agrupar em unidades maiores e a criar um estilo de vida, inicialmente no Egito, na Mesopotâmia e no vale do Rio Indo. Essas primeiras civilizações estabeleceram organizações urbanas, políticas, sociais, culturais e jurídicas, assim como a linguagem escrita.

Com o início da vida em sociedade, surgiram indícios de escrituração contábil, intimamente ligados à necessidade de buscar medidas que assegurassem e protegessem os direitos do homem, tanto de natureza jurídica como econômica.

### Contribuições da Mesopotâmia

Os povos instalados entre as regiões do Mar Egeu até o planalto do Irã e do vale do Rio Nilo ao vale dos Rios Tigre e Eufrates, na **Mesopotâmia**, foram considerados culturas superiores, por se basearem no uso de alguma forma de escrita, e construíram um enorme império comercial na Antiguidade. O incremento dessas atividades levou ao aumento de rigor nos registros e no controle das diversas quantidades associadas a diferentes espécies de gêneros. Fato que pode ser comprovado por documentos registrados em tabuletas de argila, feitos em escrita cuneiforme, encontrados nas antigas cidades de Ur, Uruk, Lagash e Nipur, que guardavam informações exclusivamente simbólicas ou numéricas.

Esses escritos, provavelmente contábeis, correspondiam a provisões, entregas, inventários ou trocas. Por serem peças decorrentes de transações econômicas realizadas, receberam a classificação de precursores da Contabilidade escrita. É o que explica José Paulo Consenza, em artigo publicado na *Revista do CRCRS* n° 110:



Liberdade em escrita cuneiforme

	Evolução da escrita cuneiforme		
datas aproximadas	-3300	-2400	-700
signo da terra			
signo do homem			
signo da mulher			
o peixe			

Na *Epopéia de Gilgamesh* – considerado o mais antigo conto escrito, sobre a vida do rei sumério Gilgamesh e seus feitos sobre-humanos em busca da imortalidade –, as artes culturais, a sabedoria e a escrita eram dominadas pela deusa Nisaba. No sonho de Gudéia, registrado no grande hino de seu templo, Nisaba é a deusa do estilete de prata (ou seja, o lápis ou caneta divinos) e das linhas com as quais se medem os céus e consulta uma tábua de lápis-lazúli apoiada nos joelhos. Nisaba era a deusa da escrita, da Contabilidade, da pesquisa. Outras deusas estavam também envolvidas com ocupações cultas, mas principalmente Nisaba preenchia esse papel e, por isso, era adorada pelos escribas.



Estas tabuletas contábeis, que tinham o objetivo específico de memorização das operações econômicas ocorridas, revelaram mais a preocupação de lembrar o que fixavam por escrito aos que já conheciam o seu teor – mas que simplesmente se arriscavam a esquecer algum dado essencial delas – do que de ensiná-lo aos que jamais teriam tido o menor conhecimento dele.<sup>2</sup>

Na Mesopotâmia, os templos foram centros de devoção e fervor religioso, poder político e riqueza econômica. Pesaram nas decisões de muitos soberanos por via da ligação estabelecida entre o *divino* e o *político*. Apesar das rivalidades de tempos em tempos instauradas entre o poder do templo e o do palácio, podemos dizer que aqueles, e o que eles representavam, serviram com eficácia aos propósitos dos monarcas porque os desígnios dos deuses justificavam as ações régias. O rei sumério Hamurábi (que governou de 1792 a 1750 a.C. e erigiu o Império Babilônico), por exemplo, reconstruiu as cidades conquistadas e adornou os templos com tronos para as divindades, visando a atrair a confiança dos povos subjugados. O sistema continuou a ser o da centralização de tipo social-teocrático.

Os santuários foram, também, fundamentais para a economia mesopotâmica, seja na organização do trabalho, na exploração agrícola, seja na acumulação de riqueza das regiões. Os latifúndios dos templos sumérios proporcionavam-lhes grande poder. Os lucros obtidos com os produtos agrícolas e artesanais e com os empreendimentos comerciais afluíam ao tesouro do santuário, formando ali um microcosmo econômico.

A escrita e a Contabilidade eram estabelecidas por uma administração sacerdotal, responsável pela preparação de escribas. Os templos eram, portanto, centros cruciais de inovação em técnicas administrativas especializadas.

A genialidade dos mesopotâmicos e seu desenvolvimento cultural criaram ambientes intelectuais propícios ao grande progresso na escrita contábil. Há cerca de 2000 a.C. os sistemas de leis, alcançando o patrimônio, já exigiam controles e registros aprimorados, nos quais a matemática desempenhava um importante papel na concretude da vida cotidiana. Para se tornar um sacerdote contador, por exemplo, o indivíduo precisava ter conhecimento de notação aritmética e de seu uso prático.



## Contribuições do Egito

Segundo o historiador grego Heródoto, os agricultores egípcios obtinham colheitas abundantes com um trabalho relativamente fácil, na medida em que as terras eram revolvidas e fertilizadas pelas águas do Rio Nilo. Essa e outras atividades econômicas eram fiscalizadas pelo Estado, que também coordenava os trabalhos para o controle das águas. Escribas e outros funcionários dos faraós mediam as águas, estimavam as colheitas, cuidavam do armazenamento e da distribuição dos produtos e da coleta dos



impostos. Esse sistema, baseado numa atividade estatal de controle apurado e informação precisa, que utilizava a conta como meio de registro, foi responsável pelo desenvolvimento da Contabilidade nessa região.

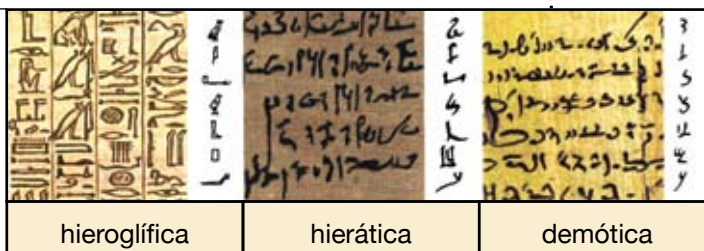
Durante o Período Pré-Dinástico (aproximadamente em 3500 a.C.), os egípcios já possuíam **escrita hieroglífica**, mas o comércio com outros povos foi pouco desenvolvido e era realizado pelo governo faraônico. O desenvolvimento do papiro (papel) e do cálam (pena de escrever) no Egito Antigo facilitou extraordinariamente o registro de informações sobre negócios.

A escrita era controlada pelo fisco real. O inventário revestia-se de tal importância que a contagem do boi, divindade na cultura egípcia, marcava o início do calendário adotado. Inscreviam-se bens móveis e imóveis, e já se estabeleciam, de forma primitiva, controles administrativos e financeiros.

Para manter a fiscalização do tesouro, celeiros e do patrimônio real, o Egito possuía uma quantidade muito grande de funcionários, com treinamento prático e intelectual, voltados para os conhecimentos da arte dos escribas.

Eram muitas as dificuldades a ser superadas até alguém chegar ao cargo de escriba, que representava um nível social elevado, a ponto de alguns deles serem conselheiros do faraó. Suas funções se baseavam no controle administrativo e contábil dos maiores patrimônios egípcios: a *azienda fiscal*, na qual fiscalizavam cultivos e criações dos agricultores e camponeses, efetuando o registro das quan-

O Egito Antigo desenvolveu três tipos de escrita: a sagrada, chamada escrita hieroglífica, inventada no período Pré-Dinástico e que possuía mais de 600 sinais; a hierática, mais usada para documentos, uma forma simples e derivada da anterior; e a demótica, a popular, nascida bem mais tarde como simplificação da hierática, com cerca de 350 sinais.



O arqueólogo francês Jean François Champollion (1790-1832), criador da egiptologia, decifrou as escritas egípcias. Ele utilizou uma pedra encontrada na região de Roseta por soldados de Napoleão Bonaparte, em 1799. A Pedra de Roseta, como ficou conhecida, continha inscrições em diferentes idiomas: grego, hieroglífico e demótico. A pedra foi gravada no ano de 196 a.C. e contém decreto em homenagem a Ptolomeu V.

tidades colhidas, e fixando o valor dos impostos devidos ao Estado, e a *azienda do templo*.

Devido às invasões no Egito, os escribas realizavam dois tipos de Contabilidade: uma com o objetivo de tornar a atividade de escriba obscura e complicada e a outra, mais simplificada, destinada a ajudar nos controles do patrimônio administrado.

O acervo deixado pelos egípcios aos historiadores da Contabilidade é numeroso e de grande qualidade, com registros de 6 mil anos antes de Cristo.

### Contribuições da Índia

Há indícios de que mais de 2.300 anos atrás, na Índia, já se utilizavam normas e registros contábeis. Com uma civilização evoluída, na Índia do norte, o comércio com o Ocidente era intenso, a produção agrícola atingiu volumes expressivos e a burocracia estatal nas cidades tinha uma estrutura bem organizada.

Por volta do ano 300 a.C., conceitos e definições de Contabilidade estavam estabelecidos e apresentados por um sábio oriental chamado Kautilya, na obra *Arthasastra*. Nessa época, havia estudos sobre questões ligadas a vários assuntos contábeis. Um exemplo é a preocupação em separar o lucro operacional daquele considerado não operacional (ou extraordinário). Nessa sociedade, ocorreu a divulgação de idéias próximas do que se denomina hoje regime de competência.

## 3. Antiguidade Ocidental

Com desenvolvimento paralelo ao da civilização, a Contabilidade trilhou os caminhos da Ciência e da Filosofia em sintonia com o pensamento greco-romano da **Antiguidade Clássica**.

Tanto na Grécia como em Roma, que constituem a base do pensamento jurídico, político e filosófico do Ocidente, as questões de ordem econômica e contábil ganharam nova dimensão. Ali se processou uma nítida diferenciação entre

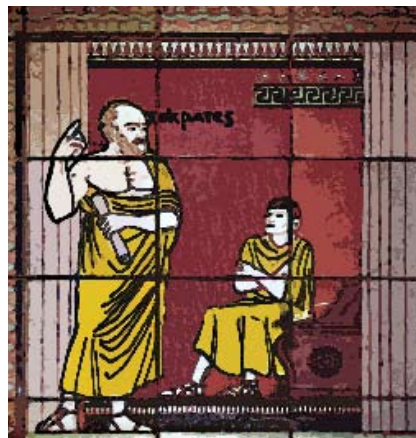
Longo período da História da Europa que se estende aproximadamente do século VIII a.C., com o surgimento da poesia grega de Homero, à queda do Império Romano do Ocidente, no século V d.C., mais precisamente no ano de 476.



patrimônio privado e patrimônio público e, como consequência, a evolução nas formas de avaliação e registro contábeis.

Em Roma, a Contabilidade pública exerceu importante papel na gestão dos recursos públicos. Para essa função era indicado um contador-geral do Estado, que gozava de grande prestígio entre os afortunados membros do governo romano.

A evolução do pensamento contábil na Antiguidade Clássica apresentou avanços importantes no Ocidente. Durante os primeiros cinco séculos da Era Cristã, a Europa tornou-se campo fértil no desenvolvimento cultural, em parte pela prosperidade socioeconômica alcançada pelo Império Romano.

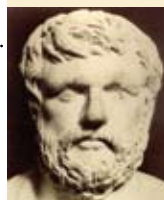


## Grécia: Filosofia e Contabilidade

Xenofonte, em sua obra *Econômico* – palavra derivada de *oikos*, utilizada pelos gregos para nomear, entre outros dados da realidade, a residência, o patrimônio familiar e a pátria –, elaborou um tratado sobre a agricultura, fez um grande elogio à vida no campo e abordou temas como a necessidade de ordem e de comando em todas as atividades, inclusive as do lar. O narrador relata uma conversa entre Sócrates, filósofo ateniense, e Critóbulo, jovem e rico proprietário de terras. O filósofo discorre sobre a riqueza e os bens, e diz que administrar o patrimônio é uma arte como a Medicina e a Metalurgia. Critóbulo pede-lhe que lhe ensine a melhor forma de administrar os bens. Sócrates ressalta que a administração do patrimônio cabe igualmente ao marido e à mulher. Especifica a agricultura como uma das mais nobres atividades e faz o seu elogio.

O texto de **Xenofonte** é uma clara demonstração do porquê de a Filosofia ser considerada a mãe das ciências, pois, na mente dos filósofos gregos, as facetas do conhecimento estavam fundidas em uma só. Pitágoras era filósofo e matemático. Xenofonte emitia o pensamento filosófico aliado às idéias da Química. Aristóteles, por sua vez, além de voltar a atenção para a Filosofia estudou conceitos de Economia e Contabilidade.

O pensamento econômico e contábil de Aristóteles pode ser observado em suas reflexões sobre o valor da mercadoria. Definiu dois usos para cada bem econômico em *A República*, Livro Primeiro, Capítulo 9:<sup>3</sup>



Os gregos faziam distinção entre *trabalho* e *labor*. Viam no trabalho a possibilidade da satisfação de suas necessidades básicas de sobrevivência. Portanto, o trabalho era tido como uma coisa boa e útil. Contudo, o labor, ou o trabalho realizado com outras finalidades, como para o acúmulo de riqueza ou para a troca de mercadorias, era tido como uma coisa ruim e destrutiva para a integridade humana. Só o trabalho (*ergon*) era devido a Eris, a deusa da emulação. O labor (*ponos*), como todos os outros males, provinha da caixa de Pandora e era punição imposta por Zeus por causa da traição de Prometeu, “o astuto”.

Um é próprio à coisa, como tal, o outro não, como para uma sandália servir para calçar e ser trocável por outro objeto. Ambos são valores de uso da sandália, pois também quem troca a sandália por algo que lhe falta, alimento, por exemplo, usa a sandália como sandália. Porém, não em seu modo natural de uso, pois a sandália não existe para ser trocada.

Desde então se aceita que as mercadorias têm duplo valor: o *valor de uso* e o *valor de troca*, sendo ambos as duas faces de uma mesma moeda, o *valor da mercadoria*.

É interessante notar que, quando o filósofo escreveu essa constatação: a) os bens já eram mercadorias; b) as mercadorias eram transacionadas de acordo com as regras do mecanismo de mercado, em um sistema mercantilista; e c) já existia a Contabilidade, ainda que de forma incipiente.

Em outra obra, *Ethica Nicomachea*, Aristóteles declarou que a forma dinheiro da mercadoria é apenas a expressão do valor de uma mercadoria em outra, ou seja, dizer que “5 almofadas = 1 casa” não se diferencia de dizer “5 almofadas = tanto dinheiro”. Como a forma dinheiro da mercadoria é o seu preço, deduz-se que o preço é a expressão monetária do valor da mercadoria. Ou seja, o preço não é igual ao valor, mas expressa, em termos monetários, na hora da troca, o valor de uso da mercadoria para o comprador e o valor de troca para o vendedor. Na mesma obra, o filósofo conclui que “a troca não pode existir sem a igualdade, nem a igualdade, sem a comensurabilidade”. Nesse ponto, põe fim a sua análise, declarando que medir coisas de espécies diferentes é “somente um artifício para a necessidade prática”, uma vez que elas não são qualitativamente iguais.

Pesquisas recentes mostram que os gregos, baseando-se em modelos egípcios, já escrituravam contas de custos e receitas, fazendo, anualmente, uma confrontação entre elas, para apuração do saldo. Aperfeiçoaram o modelo egípcio, estendendo a escrituração contábil a várias atividades, como administração pública, privada e bancária. Sabe-se que, em Atenas, foi identificado um dos documentos contábeis mais evoluídos da Antiguidade, representando o registro de todos os contribuintes de impostos da civilização grega. Assim, economia, trabalho e Contabilidade sempre andaram juntos na trajetória histórica da Grécia Antiga, e o controle contábil do orçamento do Estado se transformou num dos pilares do exercício da prática democrática na pólis helênica.

### Obras e fatos que fizeram história

**1202**

Leonardo Fibonacci publica *Liber Abaci*, um compêndio sobre cálculo comercial que demarca, segundo Federigo Melis, o limite entre a era da Contabilidade antiga e a era da Contabilidade moderna.

**1340**

Francesco di Balduccio Pegolotti escreve *La Pratica della Mercatura*, espécie de enciclopédia do comerciante da época e obra fundamental para a análise da evolução da Contabilidade e dos usos e costumes comerciais.

Atribui-se a Homero tanto o “título” de fundador da poesia épica como o de maior e mais antigo poeta grego. Suas principais obras foram a *Ilíada* e a *Odisseia*, que descrevem, de forma fantástica, uma sucessão de acontecimentos da vida grega e oferecem uma interpretação da experiência humana, cujos êxitos são vistos como favores concedidos pelos deuses.



## Transformação social, trabalho e patrimônio

Na Grécia Antiga, a relação com o trabalho se alterou à medida que a sociedade foi modificando sua forma de organização. Ao final do **período homérico**, a organização em *génos* (comunidades gentílicas) cedeu lugar a novas formas econômicas, acarretando alterações no mundo do trabalho. A fase de louvação guerreira entrou em decadência, foi suplantada aos poucos a lógica sustentada pela poesia homérica, e, no seio da desagregação dos pequenos reinos, surgiu uma nova forma de organização social, na qual a riqueza e a conquista podiam ser obtidas pelo trabalho disciplinado, principalmente na agricultura. Ocorreu a transição da concepção de guerreiro à de trabalhador rural consciente. Essa “transformação social” ocasionou um processo amplo, complexo e lento de mudanças ocorridas por inúmeras razões, entre elas o surgimento de necessidades, valores, princípios e características pertinentes à organização social nascente. Essa reestruturação já havia sido relatada por Hesíodo, no poema épico *Os Trabalhos e os Dias*.

No período homérico, o valor social preponderante era o da figura do guerreiro, do conquistador de riquezas. Com a ascensão do trabalho, houve a inclusão de uma nova categoria social, a do agricultor, com a função de plantar e criar animais para a sobrevivência. Passou-se de uma sociedade formada por aldeias (baseadas em organizações de clãs, formados por pequenas comunidades e grupos de pessoas, praticamente independentes do controle externo e em que predominavam os interesses coletivos) para uma sociedade inserida em unidades políticas de maiores dimensões (a pólis, logo transformada em cidade-Estado e sede do governo).

O padrão econômico e de vida social da cidade-Estado era mais complexo, passando do regime patriarcal das aldeias para um regime oligárquico. Ao organizar a cidade, os homens instituíram valores e necessidades diferenciados. Como características, a nova sociedade elegeu a individualidade e a propriedade particular. Com isso, tornou-se premente a necessidade do registro contábil.

Nessa época, o trabalho alçou o posto de princípio norteador da sociedade, pois traçava o caminho para a riqueza e o “progresso”, além de servir como base de justiça entre os homens.

Para um grego, o ideal era o fazendeiro abastado e fino, próximo das

**1458**

Benedetto Cotrugli escreve *Della Mercatura et del Mercante Perfetto*, publicado apenas em 1573. Segundo Federigo Melis, alguns autores vêem nesse trabalho uma etapa fundamental da história da Contabilidade.

**1494**

Luca Pacioli publica, em Veneza, a *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*, na qual se distingue, para a história da Contabilidade, o “*Tractatus de Computis et Scripturis*”, marco na evolução do tema.

**1586**

Surge o livro do monge Ângelo Pietra, *Indirizzo degli Economi*. A obra busca explicações para conceitos e não apenas a descrição de formas de registro.

aventuras do mar e dos negócios públicos da ágora, a praça principal na constituição da pólis, e não o trabalhador restrito ao ambiente doméstico. A cidadania exigia participação e a participação, o controle sobre os negócios públicos.

## Democracia e patrimônio público

No final do século VI a.C., à época de Clístenes, em Atenas, iniciou-se uma era de reformas administrativas que culminou com a implantação do regime democrático escravista. Com Péricles, que governou Atenas por 30 anos (461-431 a.C.), uma série de reformas consolidaram a nova ordem política fundamentada na democracia. Naquele momento, a economia experimentou grande prosperidade. Foi instituída a *mistoforia* (que representava o pagamento em forma de subsídio a todo cidadão pobre que participasse de tarefas da administração pública, a soldados e marinheiros) e houve aumento da oferta de empregos por meio do incentivo às grandes construções públicas.

A administração financeira do Estado em Atenas era feita por colégios especializados, entre os quais o do *Apodéctai*, composto de dez membros, que chefiava a Contabilidade Pública. O orçamento estatal competia à *Bulé* (Conselho dos Anciãos), órgão responsável pela política de administração financeira do Estado, que preparava os orçamentos, acompanhava os recebimentos dos impostos e a distribuição dos recursos, além de manter a supervisão e fiscalizar todo o efetivo integrante da máquina financeira governamental. Para a elaboração do orçamento público, a escrita contábil era indispensável como fonte

de informação sobre as receitas e despesas do Estado. Segundo Lopes de Sá, em *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*, a divulgação da atividade financeira do governo era feita por meio de registros contábeis inscritos em lápides de mármore. As peças, expostas em praças, tornavam público o fluxo de caixa do Estado.



**1636**

Ludovico Flori publica *Tratato del Modo di Tenere il Libro Doppio Domestico col suo Esemplare*, trabalho que, de acordo com Melis, marca a Contabilidade italiana até o século XIX. Descreve a aplicação do método das partidas dobradas aos mosteiros.

**1838**

Giuseppe Ludovico Crippa lança *La Scienza dei Conti Ossia L'Arte di Tenere i Libri e Compilare i Bilanci di Ogni Azienda*, trabalho precursor da teoria econômica das contas.

**1840**

Francesco Villa edita *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*. Este tratado é considerado, pelos autores italianos, o demarcador do início da fase em que a Contabilidade se afirma como ciência.

A situação de inferioridade sofreria mudanças no ano de 212, com o Editto de Caracala, que teve caráter universalizante ao conceder a cidadania a todos os habitantes do Império Romano.



Esses fatos demonstram a relevância da Contabilidade para a sociedade grega, como observou José Paulo Consenza, na *Revista do CRCRS* nº 111:

A Contabilidade era tão marcante que chegou a dispor de equipes de contadores públicos para exame e investigação das contas relativas aos negócios administrados pelos magistrados, que tinham a responsabilidade de zelar pela gestão dos fundos públicos.<sup>4</sup>

Esses grupos, também conhecidos como “os 30 contadores” ou simplesmente “os 30”, eram constituídos por indivíduos com formação contábil e se estruturavam em três comissões distintas com dez membros cada uma: Contadores do Conselho, Contadores Administrativos e Contadores Examinadores. O processo de seleção previa concursos e a nomeação por um corpo de conselheiros, composto de 500 cidadãos, escolhido anualmente pela sociedade em escrutínio público. Os conselheiros tinham a atribuição de deliberar sobre assuntos relativos à soberania, à cidadania, à economia e à administração do Estado grego.

## Entre patrícios e plebeus

A ascensão de Roma promoveu o desenvolvimento de diversos princípios jurídicos presentes até hoje no Direito ocidental, mas, quando o assunto é o avanço do conceito de igualdade entre os membros da sociedade, não foram notadas profundas diferenças da situação enfrentada na Grécia Antiga. A desigualdade era um dos fundamentos de Roma, seja pela base escravista, seja pela distribuição de direitos entre patrícios e plebeus.

Durante muito tempo, os patrícios formaram a elite política de Roma, detentora do poder, dos direitos e dos privilégios. Já os plebeus se encontravam em posição inferior, não participando da vida política romana. Ao longo da História, a situação foi sendo alterada e os direitos estendidos a outros substratos sociais do Império Romano, inclusive aos **povos dominados**.

Na Roma republicana, os plebeus conquistaram o direito político de participação no Senado, por volta do ano de 493 a.C., por meio da criação do tribuno da plebe – o representante do povo naquela Casa.

Outra importante conquista dos plebeus foi a Lei das XII Tábuas (aproximadamente em 450 a.C.), que ampliou e garantiu direitos.

**1886**

Sai o primeiro volume da obra mais importante de Giuseppe Cerboni, *La Ragioneria Scientifica – Prolegomen*, considerada uma das obras-primas da Contabilidade.

**1891**

Fabio Besta publica a primeira parte de sua obra *La Ragioneria*, iniciando a era do controle.

**1927**

Vincenzo Masi, criador da Escola Patrimonialista, lança *La Ragioneria come Scienza del Patrimonio*.

Os profissionais da Contabilidade tinham prestígio entre os romanos, a ponto de fazer parte dos conselhos imperiais. São eles: a) *scribis*: faziam a escrituração dos livros da administração e publicação das ordens judiciais de finanças; b) *questores*: responsáveis pela guarda, arrecadação e desembolso dos recursos financeiros do Estado; c) *censitores*: faziam pagamentos, avaliação patrimonial e taxação; d) *tabulari*: cuidavam da preparação dos extratos das contribuições tributárias e do encaminhamento para o contribuinte; e) *numerarii*: encarregados da compilação das contas das operações geradoras de receitas ou despesas, contagem monetária, abastecimento financeiro, transferência de tributos e pagamentos das despesas; f) *logografus*: responsáveis por escriturar as contas nos livros contábeis.

## No âmbito da família

O patrimônio desempenhava na economia romana um papel tão central quanto o da empresa nos dias de hoje. O patrão, ou chefe de empresa, era o *pater familias*, “chefe de família” – expressão em que o termo “família” significa “casa e patrimônio”. Na economia romana, a administração do patrimônio privado ficava a cargo de um corpo de funcionários que possuíam autonomia financeira e capacidade jurídica para atuar nos negócios como homens livres (mesmo que originalmente escravos), mas por conta do senhor. Dirigiam as terras, vendiam os produtos do solo e geriam as atividades econômicas do senhor. A Contabilidade seguia padrões bem diferentes dos atuais – não havia prestação de contas a intervalos determinados. Senhor e administrador ficavam anos sem acertar as contas. O dever deste último era manter uma anotação honesta de entradas e saídas para prestar contas quando solicitado. Todo pai de família tinha em casa um cofre, chamado *kalendarium*, contendo um calendário dos pagamentos, títulos de crédito, somas destinadas a empréstimos e livros contábeis com os registros de todas as transações financeiras realizadas, dados sobre a produção e o comércio, registros de empréstimos etc. Essa multiplicidade de atividades tinha como base de investimento a propriedade do solo. Tudo era declarado no livro de contas, que comprovava a organização que o dono conferia a seu patrimônio. Porém, toda essa riqueza só podia se expandir se estivesse associada à atividade mercantil do mundo romano.

## Mundo sob controle

Devido à vasta extensão, o Império Romano passou por inúmeras dificuldades para controlar o enorme patrimônio de uma sociedade que aprimorou os sistemas de administração, a Ciência Jurídica e originou grandes intelectuais. Nesse ambiente complexo, a Contabilidade era uma necessidade conjuntural administrativa. A Contabilidade pública romana, segundo Antônio Lopes de Sá, contava com gestores e escrita contábil especiais, e era efetuada de forma centralizada e integrada. O sistema burocrático apresentava um profissional, o contador-geral do Estado, com a responsabilidade da gestão do patrimônio público. Afirma o pesquisador: “(...) como a riqueza é objeto da ciência con-



tábil, onde esta melhor se desenvolveu, ao longo dos anos, foi sempre onde se encontraram os maiores progressos”.<sup>5</sup>

Foi exatamente o que aconteceu em Roma. A escrituração romana alcançou elevado grau de sofisticação e de organização, chegando a empregar a sistemática do orçamento das despesas e receitas e estabelecer a taxação tributária baseada nas despesas de custeio previstas para o exercício seguinte, além de desenvolver sistemas de controle internos, visando a evitar a fraude ou dolo patrimonial.



# A CONTABILIDADE SERIA OUTRA SEM ELES



## Fibonacci e seu legado

Leonardo Fibonacci (cerca de 1170- 1250), o Pisano, nasceu em Pisa, na Toscana. O pai de Leonardo ocupou o lugar de chefe de um entreposto comercial, no norte da costa da África, e foi ali que Leonardo iniciou os estudos de matemática. Mais tarde viajou pelo Mediterrâneo e encontrou-se com estudiosos islâmicos. Dessa forma adquiriu o conhecimento matemático do mundo árabe. Em 1200, regressou a Pisa. O seu livro mais conhecido, um tratado de aritmética e álgebra elementar, é o *Liber Abaci* (Livro do Ábaco ou do Cálculo), escrito em 1202. Serviu de modelo a praticamente todas as aritméticas comerciais da época medieval e renascentista.

## A arte da matemática

A matemática, espécie de linguagem universal, sempre esteve ligada à arte. Dois exemplos desse diálogo são a seqüência de Fibonacci e o retângulo áureo, figura geométrica inspiradora do projeto gráfico deste livro. Esses conceitos têm sido empregados em projetos arquitetônicos, desde a Grécia Antiga. Essa forma também é muito empregada na arte. Por exemplo, na elaboração de obras de Leonardo da Vinci, como a *Monalisa*, e nos trabalhos de Piet Mondrian (1872-1944). O retângulo é caracterizado como áureo se, ao ser retirado dele o maior quadrado possível, o retângulo restante for semelhante ao original. O mesmo procedimento pode ser feito com o retângulo menor, mantendo-se a proporcionalidade infinitamente. Essa equação se relaciona com a seqüência de Fibonacci, em que a soma do primeiro número com o segundo terá como resultado o terceiro: 1,1,2,3,5,8,13,21,34... ( $1 + 1 = 2$ ,  $2 + 1 = 3$ ,  $3 + 2 = 5$ ,  $5 + 3 = 8$ ,  $8 + 5 = 13$ ...).



## O pai da Contabilidade

Frei Luca Pacioli (1445-1517), nascido em Sansepolcro, na Toscana, é considerado o pai da Contabilidade. Apesar da infância pobre, tornou-se professor de matemática. Em 1470, na cidade de Veneza, escreveu sua primeira obra sobre álgebra. Em 1494, publicou o livro *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, um tratado de matemática, dedicado em parte à exposição do sistema de escrituração por partidas dobradas (*Tractatus de Computis et Scripturis*). O frei não é considerado o idealizador da técnica das partidas dobradas, mas o publicista do método, também conhecido como método de Veneza.



## Parceiros na ciência e na arte

Luca Pacioli e Leonardo da Vinci (1452-1519) tornaram-se amigos e foram levados a Milão, em 1482, sob a proteção de Ludovico Sforza (1451-1508), poderoso conde que incentivava as artes e as técnicas. Durante o tempo em que permaneceu na cidade, de 1496 a 1499, o frei ensinou matemática na corte. Também consta que tenha ensinado a Da Vinci as noções das divinas proporções, que seriam o resultado de comparações harmônicas. Ou seja, quando um segmento de reta dividido em partes desiguais tem a seguinte proporção: a parte menor está para a maior assim como a maior está para o todo. Admite-se que *A Última Ceia*, por exemplo, obra de Leonardo iniciada em 1495 e concluída em 1497, pintada numa parede do Convento de Santa Maria delle Grazie, siga as divinas proporções que Pacioli defendia. Da Vinci e Pacioli estiveram novamente juntos, em Roma, em 1514, época em que Leão X convidou o frei para lecionar. O reencontro foi uma espécie de despedida dos dois expoentes.

## 4. Idade Média: A Era Técnica

A crise instalada em Roma no século III forçou o processo de ruralização da sociedade européia. Populações inteiras se dirigiram ao campo, buscando sobrevivência. A agricultura dos latifúndios romanos constituiu a base de uma economia auto-suficiente, cujos desdobramentos conduziram à formação do mundo agrário-feudal do **período medieval**. Foram importantes agentes do processo de implantação do sistema feudal as invasões germânicas, árabe e magiar, contribuindo largamente para o esvaziamento das cidades e o declínio das atividades comerciais de longa distância. Essa estrutura econômica, social, política e cultural se edificou progressivamente na Europa Centro-Occidental, em substituição à estrutura escravista da Antiguidade Romana.

Leo Huberman explica a situação:

Hoje em dia, poucas pessoas guardam cofres cheios de ouro e prata. Quem tem dinheiro não o deseja guardar, mas sim movimentá-lo, buscando um meio lucrativo de investimento. (...) O dinheiro pode ser aplicado... (e) há mil maneiras de se aplicar capital, na tentativa de se obter mais capital. Mas, logo no início da Idade Média, tais portas não estavam abertas aos ricos. Poucos tinham capital para aplicar, e os que o possuíam pouco emprego encontravam para ele.

(*História da Riqueza do Homem*. Rio de Janeiro, Guanabara, 21.<sup>a</sup> edição revista, 1986, p. 16)

Todo o capital do clero e da nobreza era inativo, estático e imóvel. Numa economia tipicamente amonetária, quase nada se comprava. Os bens necessários à sobrevivência, como roupas, ferramentas, mobília e alimentação, eram produzidos dentro do feudo.

Depois de um longo tempo, conhecido como Alta Idade Média, a partir do século X, a Europa Ocidental viveu profundas transformações na sociedade. A economia auto-suficiente foi, aos poucos, substituída por uma economia comercial, impulsionada pelo movimento das Cruzadas, que reabriu o Mar Mediterrâneo ao comércio de longa distância. No plano social, a hierarquia esta-



A Idade Média situa-se entre o século V, marcado pelo fim do Classicismo greco-romano, e o século XV, quando se dá o início da Renascença. Cobrindo um vasto período da História, por vezes é classificada como a "Idade das Trevas", tempo sombrio e de ignorância. No entanto, foi palco de decisivos acontecimentos históricos e de magníficas produções culturais e artísticas. As cidades, as universidades, entre outras criações, têm as raízes nesse período, que alguns classificaram erradamente como uma longa noite de dez séculos.

mental foi se desintegrando. Surgia um novo grupo social ligado ao comércio: a burguesia.

Essas mudanças emergiram das próprias contradições da estrutura econômico-social, que se mostrou incapaz de atender às necessidades da população europeia em expansão. Vários traços do feudalismo ainda teriam vida longa, mas um novo sistema econômico nascia e iria impor-se ao longo dos séculos. Com ele, as noções de patrimônio, riqueza e organização contábil seriam passadas a limpo. A Contabilidade entrava numa nova era.

### A Itália expande as fronteiras comerciais

As cidades italianas foram as principais beneficiárias da retomada dos contatos comerciais entre o Ocidente e o Oriente, através do Mar Mediterrâneo. Devido às condições geográficas favoráveis e ao fortalecimento de suas ligações com o Oriente, tomaram a dianteira na corrida pela distribuição das mercadorias orientais no continente europeu.

A intensificação das atividades comerciais no sul e no norte da Europa propiciou a ligação entre essas regiões por rotas terrestres e, principalmente, fluviais. Assim, navegando por rios como o Danúbio, o Reno e o Ródano, os mercadores empreendiam suas viagens de negócios, reunindo-se nas feiras.

Essa efervescência impulsionou o retorno das transações financeiras, com o reaparecimento da moeda, a atividade creditícia e a entrada em circulação das letras de câmbio, realçando as atividades bancárias. Com a ascensão dos mercadores, a terra deixava de constituir a única expressão da riqueza.

O desenvolvimento do comércio trouxe à baila a utilização do dinheiro, superando desvantagens na permuta de gêneros dos primórdios da Idade Média. O uso da moeda transformou a troca simples numa transação dupla, e, a partir do século XII, com a nova dinâmica, entravam em cena a instrução dos mercadores, os avanços da matemática e novas formas de registro contábil. Segundo Francisco de Magalhães Filho, em *História Econômica*, na Itália, os banqueiros tomaram o lugar dos cambistas porque eram mais organizados e tinham maior fluxo financeiro, com operações de crédito mais sofisticadas,



Acredita-se que a letra de câmbio teve origem na Itália, ainda na Idade Média, como forma de evitar o transporte de grandes somas de dinheiro e, ao mesmo tempo, reduzir problemas ocasionados pelas diferentes moedas cunhadas em cada cidade.

(Fonte: SANDRONI, Paulo (Org.). *Dicionário de Economia*.

São Paulo, Nova Cultural, 1989, p. 183)

como o desconto de títulos. Os empreendimentos bancários, pelo menos até o século XIV, eram de natureza quase familiar.

Somente com a evolução da Contabilidade, com a introdução do método das partidas dobradas, em meados do século XIV, é que se tornou possível o surgimento de verdadeiras empresas. A primeira empresa bancária é a casa de San Giorgio, fundada em Gênova em 1407.<sup>6</sup>

## Crédito e conhecimento

De acordo com Henri Pirenne, na obra *História Econômica e Social da Idade Média*,<sup>7</sup> o desenvolvimento dos instrumentos de crédito na Idade Média se deveu ao fato de os mercadores terem domínio da leitura e da escrita, numa época em que essas competências eram restritas a representantes da Igreja. Apesar disso, no século XIII, a maior parte dos mercadores dedicados ao comércio internacional não tinha grande instrução. Segundo o autor, isso talvez explique a substituição do latim por línguas vulgares nos documentos privados nas regiões de grande progresso econômico: Itália e Flandres.

Na Itália, a prática da escrita estava tão ligada à vida comercial que a escrituração dos livros era comum. No início daquele século, Leonardo Fibonacci, o Pisano, redigiu um manual de aritmética para uso dos mercadores, o *Liber Abaci* (Livro do Ábaco ou do Cálculo). No século XIV, a obra já era largamente conhecida na Europa, por sua contribuição ao comércio e à Contabilidade. Fibonacci foi um dos primeiros a introduzir os numerais indo-arábicos na Eu-

ropa. O livro contém não apenas regras para cálculo com os numerais indo-arábicos, mas também ensina o cálculo de juros, conversões monetárias, medidas e apresenta problemas solucionados pelo autor por intermédio de diversos métodos, como o da falsa posição, e a resolução de equações quadráticas.

## A técnica se difunde

Conhecida como Era Técnica, devido às invenções, como o moinho de vento, a roca, os óculos para corrigir miopia e o aperfeiçoamento da bússola – que abriu horizontes a navegadores, entre eles Marco Polo –, a Baixa Idade Média (século XI ao XV)



Durante o século XIII fundaram-se na Itália as primeiras escolas de aritmética, denominadas *scuole d'abaco*. O nome provinha do instrumento mecânico que permitia fazer cálculos, aplicados às operações comerciais e bancárias. Assim foram adaptadas técnicas matemáticas e algébricas às práticas comerciais, originando o sistema de partidas dobradas, tornando-se em pouco tempo o instrumento básico de gestão financeira.



foi um período especial para a história da Contabilidade. A indústria na sua forma artesanal proliferou, com o surgimento de novas técnicas para o sistema de mineração e metalurgia. Já o comércio exterior foi incrementado pela aptidão dos venezianos. Nesse contexto, surgiu o livro-caixa, em que se anotavam registros de recebimentos e pagamentos em dinheiro. Eram os primórdios do emprego do débito e do crédito, originários das relações entre direitos e obrigações das pessoas.

O aperfeiçoamento e o crescimento da Contabilidade foram consequência natural das necessidades geradas nos séculos XII e XIII. O processo de produção gerou acumulação de capital e alterou as relações de trabalho. O trabalho servil cedeu lugar ao assalariado, tornando os registros mais complexos. São do final do século XIII os primeiros indicadores da conta capital, que representava os recursos aplicados pela família proprietária nas companhias.

Ainda na Itália, no século XV, ocorreu a difusão do sistema de escrituração por partidas dobradas, atribuída ao frei Luca Pacioli, contemporâneo e amigo de Leonardo da Vinci. Pacioli publicou em 1494 a obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*, um tratado de matemática, dedicado em parte à exposição do sistema de escrituração por partidas dobradas (*Tractatus de Computis et Scripturis*). **O frei não é considerado o idealizador da técnica**, mas o publicista do método, também conhecido como método de Veneza, já que a História apresenta relatos de aplicação desse sistema entre os séculos XII e XIII no norte da Itália. Mas, a partir de sua obra, a Contabilidade passou a ser estudada e praticada de forma sistematizada, já que com a disseminação em maior escala do método houve uma unificação de procedimentos para a escrituração.

Embora já no início do século XIV existissem registros explicitados de custos comerciais e industriais, nas suas diversas fases, como custo de aquisição; custo de transporte e dos tributos; juros sobre o capital, referentes ao período transcorrido entre a aquisição, o transporte e o beneficiamento; mão-de-obra direta agregada; armazenamento; tingimento etc., a divulgação empreendida pela obra de Pacioli tornou imperativa a adoção de outros livros que tornassem a Contabilidade mais analítica, fazendo despontar o Livro da Contabilidade de Custos.

O maior número de comprovações de escrituração ocorre efetivamente no século XIV. Há registros de um famoso comerciante chamado Peruzzi, da Toscana, entre os anos de 1335 e 1343. As companhias já adotavam os livros Diário, Razão, dos Sócios, de Compras e Vendas, Caixa, das Possessões, das Expedições, de Pequenas Despesas, de Vendas a Varejo, de Produção, das Feiras, das Viagens, entre outros.

## 5. Modernidade: Mundo Centrado na Europa

Para o historiador francês Jean Chesneaux, no livro *Devemos Fazer Tábula Rasa do Passado? Sobre a História e os Historiadores*,<sup>8</sup> a expressão “tempos modernos” está intrinsecamente ligada à tentativa da burguesia de colocar-se, no campo das idéias e dos valores, como impulsionadora da História. Essa classe social que se formou ainda na Idade Média, de fato, está envolvida nas principais transformações do período que se estende do século XV ao século XVIII, marcado pela constituição dos Estados nacionais modernos, passando pelo estabelecimento do **Antigo Regime**, até a sua derrubada ou a transformação das monarquias absolutistas em monarquias constitucionais.

Outro estudioso do período, o filósofo Enrique Dussel,<sup>9</sup> tem a opinião de que a Europa pode ser interpretada como periferia do mundo muçulmano até 1492, ano em que o genovês Cristóvão Colombo chega à América. Com poucas cidades, riqueza escassa, população relativamente pequena, artes e ciências submetidas ao domínio da Igreja, o Ocidente europeu tinha pouco – ou nenhum – destaque perante o mundo muçulmano. O Império Árabe dominava as principais rotas de comércio do Velho Mundo, o Mar Mediterrâneo e os conhecimentos náuticos, tinha cultura e ciência exuberantes, ricas cidades e uma extensão geopolítica que envolvia partes da África, Ásia, a Península Ibérica e o Leste Europeu.

Com a expansão marítima, comercial e territorial promovida pelas nações ibéricas (Espanha e Portugal), a Europa deixou para trás a condição de periferia do mundo muçulmano, alçou-se ao patamar de desbravadora, e fez da América Latina sua primeira grande experiência de dominação sobre povos e terras desconhecidos até então.

Assim como as Cruzadas dinamizaram o renascimento das atividades comerciais na Europa, a expansão marítima provocou uma verdadeira Revolução Comercial, na medida em que a atividade mercantil passou a ser exercida em escala mundial. Em meio a esse processo, estruturou-se uma nova ordem socioeconômica, denominada por historiadores da Economia como “capitalismo comercial”. Na Idade Moderna (século XV a século XVIII), o regime



O Antigo Regime, dominante em quase toda a Europa durante a Idade Moderna, caracterizava-se pela combinação de elementos feudais com outros surgidos do desenvolvimento comercial. Nesse período, os reis tentaram preservar o *status* político da nobreza, ao mesmo tempo que acomodavam, na estrutura de poder vigente, os interesses da burguesia mercantil, cujas finanças se mostravam cada vez mais necessárias aos negócios do Estado.



A Itália foi o primeiro país a fazer restrições à prática da Contabilidade por um indivíduo qualquer. O governo passou a somente reconhecer como contadores pessoas devidamente qualificadas para o exercício da profissão. A importância da matéria aumentou com a intensificação do comércio internacional e com as guerras ocorridas nos séculos XVIII e XIX, que consagraram numerosas falências e a conseqüente necessidade de proceder à determinação das perdas e lucros entre credores e devedores.



capitalista irá consolidar-se e abrirá espaços políticos e sociais para comerciantes e banqueiros, influenciando a evolução da Contabilidade.

## A fase da Pré-Ciência

Com o desenvolvimento dos meios de imprensa e a difusão do método das partidas dobradas, processou-se a intensificação da difusão do conhecimento contábil, que, a partir do século XVI, conhece as primeiras obras dedicadas exclusivamente à escrituração. Iniciou-se nessa época a teorização da Contabilidade e muitos conceitos foram apresentados e analisados. Por essa época, 1586, surgia o livro do monge Angelo Pietra, *Indirizzzo degli Economi*, e em diversas partes da Europa lançavam-se livros contábeis. A obra, que buscava razões para os conceitos e não apenas a exposição de uma forma de registrar fatos, deu início ao Período Pré-Científico. A Contabilidade florescera como disciplina adulta e completa nas **idades italianas** de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras, que fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, mas foi a partir da Revolução Comercial dos séculos XVI e XVII que ela atingiu sua maturidade.

No final do século XVII, encerramento do Período Pré-Científico, em síntese, objetivava-se estudar a essência do fenômeno patrimonial e não apenas seu registro. No entanto, a ciência da Contabilidade ainda se confundia com a ciência da Administração, e o patrimônio se definia como um direito.

## Uma nova escala de produção

No final do século XVIII, com a associação da máquina à força do vapor, instaurou-se o sistema fabril em grande escala, aumentando a oferta de mercadorias para o comércio interno e externo. A indústria, com suas ferramentas e máquinas, e a agricultura, cada vez mais lucrativa, provocaram uma revolução nos transportes a partir do século XIX. O Ocidente assistia ao desenvolvimento das estradas de macadame, à abertura de canais, ferrovias e transporte marítimo a vapor. O aumento de volume dos negócios registrado após a Revolução Industrial e a expansão dos mercados com



o avanço nos transportes tornaram prementes exames contábeis das experiências financeiras das empresas e um entendimento mais abrangente dos diversos aspectos relacionados às atividades de uma organização. No século XVIII, surgiram obras de excelente qualidade, como a de Edmond Degrange, que buscou classificar a natureza do fenômeno contábil e foi o maior difusor do pensamento das cinco contas gerais: Mercadorias, Caixa, Efeitos a Receber, Efeitos a Pagar e Lucros e Perdas.

## 6. A Contabilidade Como Ciência

A era da Ciência Contábil tem início na primeira metade do século XIX. Naquela época, já estava amadurecida a idéia de que o registro contábil era a anotação da observação de fatos patrimoniais, mas não o fato em si. Buscou-se, portanto, explicar os fenômenos e saber o que fazer com as informações obtidas em registros e demonstrações. Para dar conta do objetivo de conhecer essas relações, estudiosos propuseram uma série de doutrinas.

O Período Científico da Contabilidade tem vários expoentes, mas dois italianos foram essenciais para o avanço do pensamento contábil: Francesco Villa, contabilista público, que com a obra *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche* inicia a nova fase, e Fabio Besta, grande teórico.

A obra de Francesco Villa é um marco divisor no período. Na Itália, a Contabilidade já chegara à universidade e começara a ser lecionada desde 1809. Curiosamente, Villa escrevera sua tese para participar de um concurso sobre Contabilidade promovido pelo governo da Áustria, que reconquistara a Lombardia, terra natal do autor. Além do prêmio, Villa conquistou o cargo de professor universitário e, a partir daí, sua obra ganhou fôlego, extrapolando as doutrinas tradicionais da Contabilidade, segundo as quais as atividades de escrituração e guarda-livros poderiam ser feitas por qualquer pessoa inteligente. Para ele, a Contabilidade implicava conhecer a natureza, os detalhes, as normas, as leis e as práticas que regem a matéria administrada. Nascia o pensamento patrimonialista.

Os estudos e publicações de Francesco Villa levaram ao aparecimento

No contexto da Inglaterra do século XVIII, sobressai a figura de Josiah Wedgwood, um fabricante de cerâmica empreendedor e pioneiro na Contabilidade da produção e de custo. Para sobreviver a um período de dificuldade nos negócios (1770-1772), Wedgwood examinou os livros em detalhes, descobriu operações ineficientes e notou a importância das despesas gerais. Reorganizou seu sistema de guarda-livros e as revisões semanais da Contabilidade foram executadas. Baseando-se na análise da Contabilidade de custo, a política de preço elevado original foi mudada.



Uma das maiores histórias de sucesso desse período foi a ascensão de John D. Rockefeller (1839-1937), criador da maior companhia petrolífera norte-americana, a Standard Oil Company. O empresário fez um curso contábil trimestral na faculdade comercial de Folsom e começou a carreira como guarda-livros assistente em 1855, em Hewitt. Muito de seu sucesso como o capitalista mais bem-sucedido da época se deu por seu treinamento em Contabilidade, que lhe permitiu medir o desempenho, determinar fraudes e exigir eficiência crescente de seus comandados.



de uma escola de pensamento denominada Lombarda. Para ele, o entendimento do movimento da riqueza era a “substância”, ou seja, um objeto imprescindível de estudo. Segundo essa escola, os registros eram apenas dados, ou subsídios para estudos. A Contabilidade não deveria ficar restrita aos registros puros e simples, mas sim ser um instrumento de acompanhamento e controle dos negócios.

Contudo, a inquietude científica, no campo da Contabilidade, foi responsável pelo surgimento de análise da matéria sob outros ângulos. Era o momento do personalismo, do patrimonialismo, entre outras teorias. E da obra de Fabio Besta.

O pesquisador superou o mestre, Francesco Villa, em seus ensinamentos. Demonstrou o elemento fundamental da conta, o valor, e chegou muito perto de definir o patrimônio como objeto da Contabilidade. Foi, também, o cabeça da terceira Escola Veneziana. Em 1891, Besta, considerado o maior contador moderno, iniciou a era do controle. Seu objetivo era estudar a matéria sob o ângulo do controle econômico da riqueza. Também desenvolveu os conceitos de “controle” antecedente, concomitante e subsequente. Na obra *La Ragioneria*, defendeu a idéia de que o controle econômico é o objetivo de estudo da Contabilidade, ou seja, o estudo e a construção dos fatos administrativos.

Vincenzo Masi, seguidor de Fabio Besta, definiu, em 1923, o patrimônio como objeto da Contabilidade, fazendo com que ela fosse entendida como elemento fundamental da equação aziendalista e um instrumento básico de gestão.

## 7. A Era das Corporações

O advento da Segunda Revolução Industrial e o aparecimento das grandes corporações econômicas organizadas em *trustes*, *holdings* e *cartéis* marcaram a passagem do século XIX para o século XX e foram o estopim para profundas transformações no sistema capitalista. Era o tempo da eletricidade, do aço e do petróleo. Era a época dos monopólios e oligopólios.

Henry Ford (1863-1947), fundador da Ford Motor Company e pai da linha de montagem, que possibilitou a produção em massa de automóveis a um preço acessível, é o foco de uma anedota envolvendo seu departamento de Contabilidade. Segundo consta, o empresário ateou fogo ao departamento inteiro por achar que os contabilistas não executavam nenhum trabalho real.

Nos Estados Unidos, naquela passagem de século, a palavra de ordem era desenvolvimento. Brotavam indústrias e o mercado de capitais crescia a um ritmo extraordinário. A criação dessas empresas requeria grandes volumes de capital, originados de muitos acionistas. Foi a causa primeira do estabelecimento das teorias e práticas contábeis que permitiram a correta interpretação das informações, por qualquer acionista ou outro interessado, em qualquer parte do mundo.

Não por acaso, a partir daquele momento inúmeras obras contábeis de origem norte-americana contribuíram para a evolução da Contabilidade. Ocorreu a migração do centro do conhecimento contábil da Europa para os Estados Unidos. Enquanto declinavam as escolas européias, floresciam as escolas norte-americanas com suas teorias e práticas contábeis, favorecidas não apenas pelo apoio de uma ampla estrutura econômica e política, mas também pela pesquisa e trabalho sério dos órgãos associativos, que empreenderam esforços e grandes somas em pesquisas nos Estados Unidos. Além disso, diferentemente do que ocorreu com as escolas européias, havia integração entre acadêmicos e os profissionais da área.

A Escola Norte-Americana caracteriza-se pela predominância da preocupação com o usuário da informação contábil, buscando o fornecimento de informações sobre os recursos econômicos e as obrigações da entidade, e sobre as mudanças nos seus recursos. Com isso, ganhou corpo o aspecto prático no tratamento de problemas econômico-administrativos. Desde então, os Estados Unidos transformaram-se num dos mais importantes e influentes centros de produção do conhecimento contábil no mundo, apresentando regras para o tratamento de questões ligadas à Contabilidade de custos, controladoria, análise das demonstrações contábeis, gestão financeira, controle orçamentário, entre outros pontos.

Entre as principais contribuições norte-americanas na área, destacam-se: a busca da qualidade na informação contábil como subsídio à tomada de decisões, a padronização dos procedimentos da Contabilidade financeira para aumentar a confiança nas demonstrações contábeis (o fato que impulsionou esse movimento foi a quebra da Bolsa de Valores de Nova York, em 1929) e o estabelecimento dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (US-GAAP).

#### NOTAS

- 1 SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1999, p. 18.
- 2 CONSENZA, José Paulo. “A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos”, in: *Revista do CRCRS* nº 110, parte 1, p. 10.
- 3 Baseado no artigo de Pedro de Camargo e Wellington Rocha “A Importância da Mensuração do Custo Unitário”, consultado no site da FIPECAFI, [www.fipecafi.com.br](http://www.fipecafi.com.br).
- 4 CONSENZA, José Paulo. “A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos”, in *Revista do CRCRS* nº 111, parte 2, p. 8.
- 5 SÁ, Antônio Lopes de. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 1997, p. 32.
- 6 MAGALHÃES FILHO, Francisco de B.B. *História Econômica*. São Paulo, Sugestões Literárias S/A, 1977, p. 154.
- 7 PIRENNE, Henri. *História Econômica e Social da Idade Média*, São Paulo, Mestre Jou, 1966, pp. 131-2.
- 8 CHESNEAUX, Jean. *Devemos Fazer Tábula Rasa do Passado? Sobre a História e os Historiadores*. São Paulo, Ática, 1995.
- 9 No livro *1492: O Encobrimento do Outro*, Petrópolis, Vozes, 1993.

## Contabilidade através dos tempos

**A evolução do pensamento contábil  
é composta de quatro períodos**

**Do início da civilização a 1202** – Longo período da história da Antiguidade e parte da Idade Média que vai até o surgimento da obra *Liber Abaci* (Livro do Ábaco ou do Cálculo), de Leonardo Fibonacci, em 1202.

**De 1202 a 1494** – O pensamento contábil se desenvolveu durante a Idade Média até o surgimento, em 1494, do *Tractatus de Computis et Scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas), de Frei Luca Pacioli, que contribuiu para inserir a Contabilidade entre os ramos do conhecimento humano e deu origem ao período da sistematização dos registros.

**De 1494 a 1840** – Fase que compreende o Renascimento europeu e a Revolução Industrial. É conhecido como período da literatura, no qual há uma profusão de obras lançadas no mundo. A Contabilidade ajudou a estabelecer o controle das inúmeras riquezas que o Novo Mundo apresentava. Essa fase termina com o surgimento da obra *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche* (A Contabilidade Aplicada à Administração Pública), de Francesco Villa.

**De 1840 aos dias de hoje** – Surgem várias escolas de pensamento contábil e diversos livros que inserem a Contabilidade no Período Científico.

## Fases da Contabilidade

**A profissão acompanhou o desenvolvimento econômico ocidental**

**Contabilidade do Proprietário:** A primeira fase da Contabilidade é a visão contábil de um instrumental ligado diretamente ao dono do empreendimento. Envolve o registro ordenado das transações dos homens de negócios para a proteção de sua riqueza.

**Contabilidade Financeira:** Teve sua origem na Revolução Industrial, em consequência dos grandes negócios, que passaram a ser financiados. Ocorre o crescimento da relevância dos relatórios contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados) relacionados com a prestação de contas para o redirecionamento dos investimentos para projetos mais rentáveis.

**Contabilidade Gerencial:** Associada ao capitalismo industrial, surgiu da necessidade do gerenciamento contábil interno em função das novas complexidades dos processos de produção, com o objetivo de obter informações para a tomada de decisões. Mudou o foco da Contabilidade, passando dos registros e análise das transações financeiras para a utilização da informação em decisões que afetassem o futuro.





# II

## EVOLUÇÃO DA AUDITORIA

40	41
42	43
44	45
46	47
48	49
50	51
52	53
54	55
56	57
58	59
60	61
62	63



Dario I governou de 521 a 486 a.C. Ampliou as fronteiras do Império Persa, reorganizou sua estrutura e esmagou a revolta dos jônios gregos. Suas principais atividades foram as de organização e legislação. Dividiu as terras em satrapias (províncias) e fixou um tributo anual para cada uma. Para desenvolver o comércio, unificou a moeda e os sistemas de medidas, construiu estradas e explorou novas rotas marítimas. O exército foi redimensionado e transformou-se em exército profissional e permanente, só reforçado por recrutamento geral em caso de guerra. A elite das tropas era constituída pelos 10 mil imortais, dos quais mil integravam a guarda pessoal do imperador.



## 8. A Auditoria e Suas Origens

A atividade de auditor é quase tão antiga quanto a Contabilidade. Podemos remontar ao Império Persa, por exemplo, no qual **Dario I**, ao realizar a reforma político-administrativa, criou a função de “olhos e ouvidos do rei”, funcionários encarregados de vigiar a ação dos sátrapas (governadores das províncias persas), garantir o cumprimento das ordens imperiais e fiscalizar a cobrança de impostos e o uso do tesouro real. Muitos anos mais tarde, durante o Império Romano, os imperadores também nomeavam altos funcionários com a incumbência de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas, verbalmente. A própria origem da palavra Auditoria dá pistas de sua função original. Vem do latim *audire*, que significa ouvir.

Durante a Idade Média, há outros vários exemplos de como a figura do auditor foi sendo torneada. No século XII, na França, os barões realizavam a leitura pública de suas contas, na presença de funcionários designados pela Coroa. Na mesma região, durante o período carolíngio, o imperador Carlos Magno (768-814) instituiu a figura dos *missi dominici*, seus auditores nas diversas províncias sob seu domínio.

Há notícias da utilização do termo “auditor” já nos fins do século XIII, na Inglaterra, pelo rei Eduardo I. Durante seu reinado, concedeu aos barões o direito de nomear representantes oficiais e ordenou até mesmo a conferência das contas do testamento da esposa morta. A aprovação do auditor era atestada em documentos que constituíram os primeiros relatórios de Auditoria, denominados *Probatum sobre as Contas*.

Por toda a Idade Média e após o Renascimento, nas diversas regiões da Europa, surgiram associações profissionais com a missão de executar as funções de Auditoria, como os conselhos londrinos, em 1310; o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris; o Collegio dei Raxonati, em 1581, na cidade de Veneza; e a Academia dei Ragionieri, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

Missi dominici, ou enviados do senhor, eram inspetores reais encarregados de percorrer o império e informar o soberano sobre a administração de seus domínios. Tinham plenos poderes para controlar a ação dos administradores locais. Cabia também a eles impor aos condes e homens livres o juramento de fidelidade ao imperador. Carlos Magno criou subdivisões administrativas, encarregando os condes, os marqueses e os missi dominici de controlá-las. Os condes, responsáveis pelos territórios do interior (condados), faziam cumprir os decretos e cobravam os impostos. Aos marqueses cabia defender e administrar as fronteiras do império, isto é, as marcas.



Datam do final do século XIX as primeiras associações de classe reunindo profissionais de Contabilidade e Auditoria. Surgiram na Inglaterra e nos Estados Unidos, países que adotavam o liberalismo econômico, privilegiando a livre-iniciativa e a propriedade privada. O pioneirismo da Inglaterra é marcado pelo secular Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1880). Nos Estados Unidos, a mais antiga organização profissional de auditores é o American Institute of Certified Public Accountants (1886).

## De guarda-livros a auditor

Segundo Paulo Adolpho Santi, em *Introdução à Auditoria*, o primeiro auditor provavelmente foi **um guarda-livros competente**, a serviço de algum mercador italiano do século XV ou XVI, que, por sua reputação, passou a ser consultado sobre a escrituração de transações. Provavelmente, a Auditoria se estabeleceu como profissão no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticar a atividade contábil para um único usuário para assessorar os demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor.

A contribuição da Itália para a Contabilidade moderna foi preponderante, desde sua constituição, com as teorias do frade franciscano e matemático Luca Pacioli, ainda no século XV. O reconhecimento da escrituração mercantil como forma de ocupação especializada também ocorreu na Itália (Veneza), onde, em 1581, foi constituído o primeiro Colégio de Contadores. A admissão só era permitida depois de o candidato completar aprendizado de seis anos com contador praticante e submeter-se a exame.

Contudo, a atividade de auditor encontrou campo fértil na Inglaterra mercantilista, controladora das rotas marítimas de comércio, onde floresciam grandes companhias comerciais e um sistema de impostos sobre o lucro dessas empresas. O êxito econômico transformou-a em grande potência no final do século XVII e berço da Revolução Industrial no século seguinte.

O crescimento das empresas e a expansão dos mercados fizeram com que fossem levados em conta outros agentes econômicos, além do interesse dos proprietários das corporações. Além disso, a necessidade de financiamento e a formação do mercado de capitais tornaram relevante a divulgação de informações econômico-financeiras. As demonstrações contábeis ganharam, então, importância, não só para os credores das organizações, mas também para futuros investidores. Era necessário que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica, que confirmasse a qualidade e precisão das informações prestadas. Só assim seria possível atestar o correto cumprimento das metas, a lícita aplicação do capital envolvido, a integridade do investimento realizado e os resultados econômicos de cada empreendimento. Por isso, em 1845, o Railway Companies Consolidation Act instituiu a verificação anual dos balanços, feita por auditores.



A imagem do guarda-livros é a de um sóbrio executor de suas tarefas, ou registrador dos fatos com letra legível, ou mesmo desenhada, curvado em mesas altas e inclinadas, nas quais operava seus lançamentos contábeis.

Alguns fatos ajudam a compreender a crise, como a superprodução durante e mesmo após a Primeira Guerra Mundial. Com a recuperação do setor produtivo na Europa, a produção norte-americana entrou em declínio. A especulação na década de 1920 levou à crise financeira iniciada com a quebra da Bolsa de Nova York. Desde 1927, a economia norte-americana crescia de modo artificial, alimentada pela especulação e pela supervalorização de ações sem cobertura adequada. Em 24 de outubro de 1929, um movimento generalizado de vendas levou à brusca queda nos preços das ações. Até o fim do mês, ocorreram vendas maciças e derrubadas de preços, acompanhadas de crise bancária e falências.

A crise assumiu proporções mundiais entre 1929 e 1934.



A moderna Auditoria cresceu, portanto, na Inglaterra, que a exportou, com seus investimentos, para outros países – inclusive para o Brasil –, principalmente para a construção e administração de estradas de ferro e outros serviços de utilidade pública.

No fim do século XIX e início do XX, naquele país, o controle e a posse das empresas se diluíam, com o aumento do mercado de compradores de ações. Foi, então, necessário estabelecer padrões mínimos a ser atendidos pelas empresas com ações cotadas em bolsa, na elaboração de seus relatórios.

Nos Estados Unidos, a Auditoria adquiriu novos rumos após a **crise de 1929**. Em meados dos anos 1930, foi criado um grupo de trabalho para determinar regras para as companhias com ações cotadas em bolsa de valores, tornando obrigatória a Auditoria contábil independente nas demonstrações financeiras dessas empresas. Outra medida do governo foi a instituição da Securities and Exchange Commission (SEC), em 1934, agência governamental responsável por proteger investidores e manter a integridade dos mercados de valores mobiliários. Sua área de atuação abrange as bolsas de valores, os corretores e *dealers* do mercado financeiro e de capitais, consultores de investimentos, fundos mútuos e companhias com ações em poder do público. Nesse contexto, a atividade de Auditoria independente ganhou impulso.

No entanto, à medida que a atividade contábil e de Auditoria mundo afora se desenvolvia, procedimentos e seu modo de aplicação em cada país se distinguiam. Nesse contexto, uma iniciativa de discutir as diferenças na Contabilidade partiu do professor Juan Ángel Gil, de Porto Rico. Graças a seu esforço, foi fundada a Associação Interamericana de Contabilidade.

As divergências também levaram nações com fluxo comercial a se preocupar e a tomar providências. Uma delas foi a constituição, em 1973, por acordo feito entre as entidades profissionais de Austrália, Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Japão, México, Irlanda, Holanda e Reino Unido, do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Committee – IASC, na sigla em inglês). O IASC passou por importantes modificações, sendo uma delas em 1983, quando uniu seus esforços com a Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountant, IFAC – na sigla em inglês), e a segunda, em 2000, quando foi reformulada e

New Deal é o nome dado às reformas sociais e econômicas de caráter intervencionista introduzidas durante os dois governos do presidente norte-americano Franklin Delano Roosevelt. O primeiro programa, adotado entre 1933 e 1935, buscava a recuperação financeira e o combate ao desemprego, ambos resultantes da crise de 1929. O segundo, de 1935 a 1939, concentrou-se basicamente na área de seguridade social para a classe trabalhadora e proteção aos pequenos fazendeiros. Apesar da forte oposição, as reformas criaram cerca de 10 milhões de empregos, contribuindo para a recuperação econômica dos Estados Unidos.

transformada em uma junta com o nome de Junta de Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Board – IASB, na sigla em inglês). Desde então, a IASB está comprometida com o estabelecimento de um conjunto de normas contábeis, composto de informações de qualidade, transparentes, confiáveis e que ajudem a tomada de decisões econômicas e financeiras nas organizações, a ser compreendido e aplicado em todo o mundo.

Entre outras iniciativas, pode ser destacada a criação da IFAC, em outubro de 1977, durante o 11º Congresso Mundial de Contadores, realizado na Alemanha. A necessidade dessa nova entidade vinha sendo discutida nos congressos mundiais para desenvolver normas internacionais de alta qualidade e apoiar sua adoção e utilização, facilitar a colaboração e cooperação entre seus membros, colaborar e cooperar com outros organismos internacionais e servir de porta-voz da profissão contábil. Sessenta e três países aderiram à Federação, e o Brasil, representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) – hoje IBRACON, está entre seus fundadores. Esse foco evoluiu e hoje a IFAC é a autoridade no estabelecimento de normas internacionais de Auditoria, de Contabilidade para o setor público, de ética e de educação contábil, usualmente utilizadas como referência ou simplesmente adotadas pelos países. Atualmente a federação tem como associadas 160 entidades profissionais em 120 países, representando mais de 2,5 milhões de contadores e auditores.

## Em cena, os auditores internos

Para exercerem suas atividades, os auditores independentes começaram a ter o auxílio de funcionários das organizações auditadas. Esses profissionais, com o tempo, foram aprendendo técnicas de Auditoria e utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração das empresas. A utilidade de tal função para a saúde do negócio foi reconhecida e a partir de daí surgiram os primeiros serviços de conferência e revisão interna dos trabalhos contábeis, continuada e permanente.

Após a fundação do The Institute of Internal Auditors, em 1941, em Nova York, a Auditoria interna adquiriu novo *status*. De um corpo de funcionários de linha, em geral subordinados à Contabilidade, aos poucos se voltou para um enfoque de controle administrativo, com a finalidade de avaliar a eficácia e a

efetividade dos controles internos. Como seu campo de ação se estendeu para outras áreas, passou a responder diretamente à alta administração da empresa.

Os auditores externos também lucraram com essa nova categoria profissional, pois puderam se dedicar exclusivamente ao objetivo de examinar a adesão das informações contábeis apresentadas a determinados padrões técnicos contábeis pelas empresas contratantes.

## 9. A Auditoria Aporta no Brasil

A historiografia brasileira tem, de modo geral, interpretado o sentido mais profundo da colonização de acordo com os objetivos da metrópole portuguesa de fazer do Brasil uma colônia de exploração. Esse projeto consistia em organizar a economia de tal forma que a produção em grande escala para a exportação gerasse ganhos e acumulação de capitais na metrópole.

Totalmente dependente dos interesses de Portugal, a economia colonial brasileira desenvolveu-se por ciclos, de acordo com as oscilações do mercado internacional. Assim, durante o período colonial, tivemos primeiro o ciclo do pau-brasil, em seguida o ciclo do açúcar e, finalmente, o do ouro. Cada um desses produtos experimentou o momento de expansão e a fase de decadência. Esse traço, que muitas vezes impulsionou atividades econômicas ligadas ao mercado interno, foi um eixo vital da colônia. Mas não só dela, basta citar o papel central desempenhado pela economia cafeeira desde meados do século XIX até cerca de 1930.

O caráter mercantilista da economia colonial nos primeiros 300 anos de história demonstra que havia, desde a chegada das primeiras naus à costa brasileira, a preocupação de controle sobre as atividades na colônia. Registros sobre a produção, principalmente durante o ciclo do ouro, eram essenciais para a manutenção da economia metropolitana, como deixa claro a cobrança do quinto. No entanto, o controle público no período não acarretou o desenvolvimento de uma prática contábil que impedisse o desvio, a sonegação e o contrabando.

Falar em Contabilidade no Brasil à época colonial é reconhecer principalmente a existência de registros comerciais privados, como os do tráfico

Imposto cobrado pelo erário português. Correspondia à quinta parte de ouro, prata e diamantes extraídos do solo brasileiro.



O Iluminismo foi um movimento intelectual surgido no século XVIII, na França, centrado no racionalismo e na ciência. Grandes críticos do absolutismo francês, das velhas instituições econômico-sociais e da Igreja, os iluministas propunham outro tipo de organização social, baseada no liberalismo econômico e político. Alguns representantes do Iluminismo foram Denis Diderot, Jean d'Alembert, Voltaire, Montesquieu, Rousseau e Adam Smith. Suas idéias impulsionaram a Independência dos Estados Unidos (1776), a Revolução Francesa (1789) e, no Brasil, a Inconfidência Mineira.

negreiro, da comercialização do açúcar e de outras atividades mercantis. Mas a presença de profissionais de Contabilidade, em caráter público ou privado, já se fazia notar no Brasil desde o início da colonização, uma vez que a primeira nomeação para o cargo de contador-geral e guarda-livros foi feita por dom João III, rei de Portugal, em 1549.

A primeira regulamentação da profissão contábil deu-se, no entanto, somente em 1770, quando dom José I expediu Carta de Lei a todos os domínios portugueses, estabelecendo a necessidade de matrícula dos guarda-livros na Junta do Comércio, em livros específicos. A não-inclusão do profissional no referido livro o tornaria inapto a obter empregos públicos, impedindo-o também de realizar escriturações, contas ou laudos. Essa lei proibia, ainda, os escritórios das casas de negócios de contratar guarda-livros sem matrícula e exigia que, na Contadoria Pública, só fossem aceitos profissionais que tivessem cursado aulas de comércio. Já no século XVIII, portanto, teve início a formação do contador, com o surgimento da aula de comércio.

A formalização do uso das partidas dobradas na Real Fazenda Portuguesa ocorre por intermédio do Alvará de 28 de junho de 1808:

I – Para que o método de escrituração e fórmulas de Contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Gerais, (...) ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas (...)

(*Coleção Leis do Brasil*, vol. 1, p. 74)

É importante destacar que, como em outros momentos, os usos e costumes antecederam a lei, pois as partidas dobradas já eram utilizadas no Brasil, por volta de 1790, na época da Inconfidência Mineira.

## Enfim, o comércio ganha liberdade

A partir de 1808, com a transferência da família real para o Brasil, o Rio de Janeiro tornou-se o centro de decisões do império português. A liberdade comercial marcou o fim do pacto colonial e teve como consequência uma nova dinâmica nas atividades econômicas no país, devido à expansão do comércio. Casas comerciais ocuparam a Rua do Ouvidor e outras do centro



Em 12 de outubro de 1808, por intermédio de um alvará do príncipe regente dom João, foi criado o Banco do Brasil. O capital da instituição seria constituído de 1.200 ações de 1 conto de réis cada uma. O lançamento público destinava-se à subscrição por grandes negociantes ou pessoas abastadas.



do Rio, e inundaram o mercado local de produtos vindos de todas as partes, mas principalmente da Inglaterra. Por essa época, José da Silva Lisboa, o visconde de Cairu, já lançara sua obra capital, o tratado *Princípios de Economia Política* (1804), em que divulgava e defendia as grandes teses do filósofo Adam Smith (1723-1790), representante do Iluminismo escocês, difusor da prerrogativa de que um país só progrediria se houvesse livre concorrência entre agentes econômicos como condição essencial do bom funcionamento da economia.

O profissional de Contabilidade era, naquele período e durante a primeira metade do século XX, o guarda-livros, muito embora se utilizasse também a expressão “contador-geral”, reservada ao profissional que atuava na área pública. A atividade ficou definida no Código Comercial de 1850, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual do balanço geral das empresas comerciais. Fundamentado no modelo francês, esse código foi o alicerce para a regulamentação legal das sociedades anônimas e suas relações comerciais. Mais tarde, diversas leis abordaram matérias societárias, como o Decreto nº 434, de 1891, que consolidou as disposições existentes sobre as sociedades anônimas, e a Lei nº 2.024, de 1908, que as submeteu ao regime falimentar.

A atividade dos guarda-livros impulsionou a primeira regulamentação contábil realizada em território brasileiro, ocorrida em 1870, por meio do reconhecimento oficial da Associação dos Guarda-Livros da Corte, pelo Decreto Imperial nº 4.475. Pelo decreto imperial, ficavam estabelecidas as competências necessárias para o exercício da função no Brasil, entre as quais se destacavam o conhecimento das línguas portuguesa e francesa e a caligrafia esmerada. Com a popularização das máquinas de escrever, tomou-se também como pré-requisito o eficiente conhecimento das técnicas de datilografia. Isso pode ser comprovado pelas ofertas de emprego dispostas nos jornais da época.

Homem de grande conhecimento técnico, o guarda-livros realizava toda a Contabilidade das empresas do período. A seu cargo ficavam a escrituração, as correspondências, os contratos e distratos, o preenchimento de cheques e os pagamentos e recebimentos. Esse profissional representava, em certo sentido, a própria evolução da economia brasileira na segunda metade do século XIX. Evolução que tinha o café como estandarte e a industrialização como meta.

José da Silva Lisboa, o visconde de Cairu (1756-1835), foi economista, jurista, escritor e político brasileiro. Ocupou diversos cargos na administração econômica e política do Brasil, após a instalação da corte no Rio de Janeiro. Impulsionou a criação de uma aula de economia política e, segundo alguns estudiosos, colaborou na redação dos decretos para a abertura dos portos brasileiros e a queda da proibição de instalação de manufaturas no Brasil.



Para alguns historiadores, as bolsas de valores surgiram na Roma Antiga, para outros, na Grécia Antiga, onde comerciantes se reuniam nas praças para tratar de negócios. A palavra “bolsa” originou-se na cidade de Bruges, na Bélgica, do nome do proprietário do local onde alguns comerciantes se reuniam para negociar – Van der Burse. Já em 1141, Luís XII instalou a Bourse de Paris. Em 1698, foi criada a Bolsa de Fundos Públicos de Londres. Em 1792, surgiu a Bolsa de Nova York, que se limitava à compra e venda de moedas, letras de câmbio e metais preciosos. Na Suíça, a primeira bolsa de valores foi fundada em 1850 em Genebra.

O ideal capitalista conquistava setores da elite nacional, que reivindicavam a criação de uma bolsa de valores, um dos símbolos dessa mentalidade.

A mais antiga bolsa de valores do Brasil é a do Rio de Janeiro que, com a Lei nº 317, de 1843, incorporou ao léxico a palavra “corretor”, mencionada pela primeira vez naquela época. Antes disso, esses profissionais se deslocavam de praça em praça em busca de vendedores e compradores de moedas, mercadorias, metais nobres.

Com o aumento do número de corretores, foi necessário que esses profissionais tivessem um local fixo para reuniões. O ponto escolhido foi o Hotel do Globo, na região central do Rio, próximo ao maior porto exportador, onde personalidades da época se encontravam e onde os mercadores negociavam escravos e fazendas. Graças aos avanços científicos e sociais, a cidade se modernizava, o comércio crescia rapidamente e os primeiros lampiões a gás apareciam, iluminando as alamedas do centro.

Entre os anos de 1889 e 1892, a bolsa acompanhou a prosperidade econômica, coordenando dia a dia o volume de compra e venda de títulos. Era o primeiro surto capitalista urbano, sendo considerado por muitos historiadores marco da **industrialização do Brasil**.

Corretores e guarda-livros eram profissões que anunciavam um novo Brasil, industrial, racional e capitalista. Na década de 1920, o guarda-livros já era figura tradicional entre os profissionais das empresas. Nesse ambiente efervescente, as instituições de ensino comercial começavam a se fortalecer.

## Formação profissional e avanços na legislação

Ao analisar a evolução da Contabilidade no Brasil, percebe-se a forte relação com o desenvolvimento da legislação, desde a promulgação do Código Comercial de 1850. Já o ensino comercial demorou muito tempo para dispor de uma estrutura capaz de torná-lo mais preparado para atender às necessidades do país, em constante transformação.

De fato, em meados do século XIX, o Brasil começava a criar condições para alçar novos vôos em direção ao crescimento, mas deparava com estruturas arcaicas, como a permanência do regime escravista e a ausência de uma clara política de desenvolvimento econômico.



Rui Barbosa (1849-1923) foi o primeiro ministro da Fazenda da República. De atuação polêmica, ao assumir o cargo tinha muitos desafios. A Abolição dera início a uma série de transformações modernizantes, e a necessidade de reformas era evidente. Uma multidão de imigrantes desembarcava no país, bem como grandes doses de capitais. Nesse contexto, o ministro empreendeu a reforma bancária de 17 de janeiro de 1890. A primeira tarefa era reformar o sistema de emissão de moeda, com o intuito de conseguir os meios monetários para o funcionamento de uma economia baseada no trabalho assalariado. Para tanto, fundou bancos que faziam emissões lastreadas em títulos do Tesouro. O crescimento da oferta de moeda gerou euforia e especulação.

A escola usou durante algum tempo instalações do extinto Curso Anexo da Faculdade de Direito de São Paulo, até que o conde Álvares Penteado doou um terreno no Largo São Francisco onde foi inaugurado em 1908 um edifício para abrigar as atividades da instituição. Em 1923 a escola recebeu o nome Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap) e em 1931 foi fundada a primeira faculdade de Ciências Econômicas do país.



Em 1837, no Brasil, já se percebia a necessidade de avançar nos estudos de Contabilidade. Naquele ano, no Rio de Janeiro, surgiu um livro intitulado *A Metafísica da Contabilidade Comercial*, do maranhense Estevão Rafael de Carvalho (1800-1846). O trabalho foi consagrado pela Academia de Ciências da França como a melhor obra de Contabilidade da época. Apesar disso, no campo do conhecimento contábil, faltava escola, faltava programa e faltava um curso regular, sistemático e metódico, que ajudasse a preencher a lacuna dos pensadores e suprisse a demanda de profissionais da área.

Desde 1865, falava-se na instalação de um curso de comércio em São Paulo, proposta encampada pelo Grêmio dos Guarda-Livros da cidade. Uma das dificuldades apresentadas era a ausência de professores habilitados em matérias correlatas a disciplinas específicas à prática comercial e contábil. A solução encontrada foi a convocação de figuras ligadas aos setores comercial, agrícola, industrial e financeiro para ministrar os cursos.

A primeira escola de Contabilidade no Brasil, sob a forma de escola de comércio, foi a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, surgida em 1902, em São Paulo, como **Escola Prática de Comércio**. O objetivo era formar especialistas para executar as tarefas de rotina da Contabilidade e controlar as finanças. Esses profissionais deveriam ser capazes de articular o desenvolvimento dos negócios relacionados à agricultura e ao início da expansão industrial.

Três anos mais tarde, o Decreto Federal nº 1.339 reconheceu oficialmente os diplomas expedidos pela Escola Prática de Comércio, instituindo dois cursos: um denominado curso geral e outro superior.

Nessa época, surgiram no país outras entidades de ensino voltadas para o setor, como a Fundação Visconde de Cairu, em Salvador, na Bahia, capaz de formar peritos comerciais e habilitar jovens para os cargos de cônsules e chefes de Contabilidade de bancos e companhias comerciais e industriais. Já se tinha notícia também da existência das escolas de comércio de Juiz de Fora, em Minas Gerais, e do Pará.

É importante notar que já naquela época as exigências de mercado requeriam uma postura profissional de busca multidisciplinar, cujo conhecimento ultrapassasse bastante o aspecto essencialmente técnico.

Apesar da ênfase contábil apresentada nos cursos de comércio, somente

Antes do início das operações da Bolsa de Valores do Rio de Janeiro, em 1845, os negócios eram realizados em um pregão ao ar livre, e os corretores eram chamados zangões. Importantes momentos econômicos do país tiveram reflexos na Bolsa do Rio, desde o Encilhamento – primeira febre especulativa, gerada pela decisão do governo republicano recém-instalado (1890) de emitir grandes quantidades de moeda – até os leilões de privatização, com a adoção do Programa Nacional de Desestatização, em 1991. Com a evolução do mercado acionário, acordos de integração, a partir de 2000, transferiram a negociação de ações para a Bolsa de Valores de São Paulo.

em 1931, pelo Decreto-Lei nº 20.158, de 30 de junho, instituiu-se o curso de Contabilidade, que tinha no início a duração de três anos e formava o chamado “perito contador”. Esse curso concedia ainda o título de guarda-livros a quem completasse dois anos de estudos em escolas comerciais. O decreto reformava o ensino econômico e comercial nos seus diversos níveis, regulamentava os cursos superiores de Administração e Finanças e estabelecia novos critérios e currículos para o exercício da profissão de contador e guarda-livros. **Frederico Herrmann Júnior**<sup>1</sup>, falando em nome do Instituto Paulista de Contabilidade sobre o decreto, chamou a atenção para alguns aspectos da educação e atuação dos contadores no período:

(...) Ao acaso, lemos num jornal os seguintes conceitos: “Há uma grande falta de homens especializados, capazes de empreenderem trabalhos de investigações científicas e assumirem posições técnicas nos diversos ramos da agricultura e da indústria. As escolas devem melhorar os seus cursos de agricultura, química e ciências biológicas (...) Nenhum país poderá desenvolver suas fontes de riquezas sem homens especializados”.

Embora nestes conceitos não se faça referência ao ensino técnico-comercial, sirvo-me deles para avançar a afirmação de que, se a agricultura e a indústria ainda não contam com o apoio de cientistas numerosos que estudem nossa infra-estrutura econômica nas fontes imediatas de produção, no entanto, uma classe de especialistas temos preparada (...) Esta classe é a dos contabilistas nacionais, para cuja formação intelectual concorrem os nossos modelares estabelecimentos de ensino comercial.

Herrmann Júnior trata também da Contabilidade e seu método científico:

O ensino nas Escolas de Comércio não se cinge à escrituração, à correspondência comercial e a algumas noções de cálculo mercantil. O estudo da Contabilidade obedece a métodos científicos. A observação dos fenômenos patrimoniais constitui o objeto principal da Contabilidade e como tal essa disciplina pelos seus métodos próprios põe em evidência as leis que regem a produção econômica (...) No estudo dessas questões, a Contabilidade tem íntimas relações com a matemática, com a estatística, o direito e a economia política. Vê-se, pois, que os conhecimentos que se devem adquirir para exercer com eficiência as funções de orientador dos industriais e comerciantes para a boa administração dos patrimônios particulares são de molde a imprimir aos nossos estudos uma importância que jamais deveria ser ignorada.



Frederico Herrmann Júnior (1896-1946) concluiu o curso de perito contador da Escola de Comércio Álvares Penteado em 1917. Foi um dos fundadores do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo e seu presidente nos anos de 1924, 1928 e 1932. Em 1932, publicou o livro *Tratado de Contabilidade Industrial*. Em 1934, concluiu o curso de Ciências Econômicas. Era adepto da doutrina patrimonialista, segundo ele a corrente de pensamento que melhor traduzia o objeto de estudo e o fim da Contabilidade: respectivamente o patrimônio e sua gestão.

Entre setembro de 1939, quando começou a Segunda Guerra Mundial (1939-1942), e agosto de 1942, quando o Brasil declarou guerra aos países do Eixo e se uniu definitivamente às forças aliadas, muita coisa aconteceu no país. Nessa época, as relações do Brasil com os Estados Unidos foram pautadas pela negociação do alinhamento brasileiro. Tratou-se do fornecimento de materiais estratégicos aos Estados Unidos e da permissão para o estacionamento de tropas norte-americanas nas bases do Nordeste. O governo brasileiro reivindicava financiamento para a criação da Companhia Siderúrgica Nacional e reequipamento e modernização das Forças Armadas.



As reivindicações de Herrmann Júnior parecem ter sido ouvidas. Durante o Estado Novo (1937-1945), fase ditatorial do **governo de Getúlio Vargas**, o Estado passou a intervir ostensivamente nas diretrizes educacionais da nação. Em 1942, uma ampla reforma de ensino estimulou o ensino técnico e profissionalizante. Assim, através do Decreto-Lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943, surgiu a Lei Orgânica do Ensino Comercial, que trazia mudanças e padronizava o ensino contábil no país. Porém, o grande passo do profissional contabilista se daria logo depois.

O pensamento nacionalista vinha tomando corpo desde o fim da Primeira Guerra Mundial. O Brasil começava sua industrialização, mas permanecia basicamente um exportador de café. Nesse período, grandes projetos foram realizados com investimentos estatais, como a criação da Petrobras, da Companhia Siderúrgica Nacional e da Rede Ferroviária Federal.

O ensino superior de Contabilidade surgiu da necessidade de continuar a evolução do ensino comercial. Os cursos comerciais eram essencialmente práticos. Com a sofisticação das estruturas organizacionais, tornou-se premente a formação mais sólida de profissionais da área. A criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais se deu pelo Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945. Os primeiros cursos, segundo dados do Ministério da Educação, surgiram nos estados do Rio de Janeiro, Bahia, Minas Gerais, Pernambuco e São Paulo. Com o advento da Lei nº 1.401, de 1951, o curso foi desdobrado em dois.

Em 1946, data da publicação do Decreto-Lei nº 9.295, a profissão entrou numa fase profícua. O decreto criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e definiu o perfil dos contabilistas. Os profissionais ficaram assim distribuídos:

- contadores eram os graduados em cursos universitários de Ciências Contábeis;
- técnicos em Contabilidade eram aqueles provenientes das primeiras escolas técnicas comerciais e que apresentavam, portanto, nível médio;
- guarda-livros eram pessoas que, apesar de não apresentar escolaridade formal em Contabilidade, exerciam atividades de escrituração contábil.

Com a Lei nº 3.384, de 1958, deu-se definitivamente uma nova denomina-

O barão de Mauá (1813-1889), grande fomentador das forças produtivas do Brasil, iniciou sua trajetória como guarda-livros. Criou em 1851, no Rio de Janeiro, uma instituição denominada Banco do Brasil. Como a anterior, liquidada em 1833, nasceu de um lançamento público, dessa vez com capital de 10 mil contos de réis. O valor era considerado elevado para a época. Nesse ressurgimento do banco, há uma forte carga simbólica de suas ligações permanentes com o mercado de capitais. As reuniões preparatórias e a assembléia de constituição se realizaram no salão da Bolsa do Rio de Janeiro.

ção à profissão de guarda-livros, pois nela ficou estabelecido que esse profissional passaria a integrar a categoria de técnico em Contabilidade.

De fato, no que se refere à legislação, a profissão contábil é bastante recente no Brasil, tendo sido construída com base em experiências de outros países. No entanto, a seqüência de acontecimentos legais voltados para sua estruturação em âmbito nacional contribuiu bastante para uma característica: a existência de muitos profissionais de nível médio.

Inicialmente, a Contabilidade brasileira, de linha européia, era mais comandada por regras fiscais do que por conceitos contábeis puros. Do ponto de vista técnico, o norte era dado pelos textos dos autores dos primeiros livros de Contabilidade no Brasil, fortemente embasados na escola italiana.

Mais adiante, adotou-se a expressão Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, muito por influência anglo-saxônica, decorrente do aumento do investimento estrangeiro no país, em especial dos Estados Unidos, mas também pelo interesse por livros de autores desse país que chegavam ao Brasil. Essas obras começaram a ser lidas por profissionais brasileiros, envolvidos com o desenvolvimento industrial nacional, gerando a modernização do conhecimento contábil brasileiro. Pode-se dizer que esse ambiente profissional perdurou até o início dos anos 1970.



Pregão da Bovespa na década de 60

## 10. Avanço do Mercado de Capitais

Na transição entre as décadas de 1950 e 1960, o Brasil viveu um intenso surto de industrialização, com destaque para a implantação da indústria automobilística multinacional, durante o governo Juscelino Kubitschek. No entanto, Juscelino instituiu uma política desenvolvimentista na qual o papel de liderança continuou sendo exercido por investimentos estatais, em obras como Brasília, rodovias e usinas hidrelétricas, tendência que remonta à cultura colonial portuguesa escravista.



Até os anos 1950, o Brasil carecia de uma infra-estrutura de mercado que permitisse alavancar seu processo industrial. Em 1952, foi criado o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), cujo capital provinha da elevação, em 10%, da alíquota do imposto de renda das pessoas físicas.

O Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, entre 1957 e 1961, indicava crescimento superior a 8% ao ano. O final desse período, caracterizado pela renúncia do presidente Jânio Quadros, lançou o país em uma grave crise política e em uma fase de recessão, motivada pelo endividamento e pela inflação. O país precisava encontrar mecanismos para a solução desses problemas. Uma das respostas possíveis era a melhoria do mercado de capitais, até então inexpressivo, como observam Andrezo e Lima, em *Mercado Financeiro: Aspectos Históricos e Conceituais*: “O mercado de capitais teve pouca importância na economia até meados dos anos 1960, embora já existissem bolsas de valores no Rio de Janeiro e São Paulo, criadas no século XIX”<sup>2</sup>.

A necessidade de captação de recursos para o setor industrial e de crédito para a iniciativa privada fez com que esse cenário econômico se transformasse. Roberto Teixeira da Costa, em *Mercado de Capitais – Uma Trajetória de 50 Anos*, situa com precisão o momento que o país vivia:

Antes do BNDES, foi criado em 1952, durante o segundo governo de Getúlio Vargas (1951-1954), o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), pela Lei nº 1.628. Ele tinha a incumbência de elaborar análises de projetos e de atuar como braço do governo na implementação das políticas consideradas fundamentais para o avanço da industrialização. Com autonomia administrativa e personalidade jurídica própria, o BNDE inicialmente esteve sob a jurisdição do Ministério da Fazenda e era o principal formulador e executor da política nacional de desenvolvimento econômico.



O Instituto Paulista de Contabilidade (IPC), fundado em 1919, nasceu da iniciativa de um grupo de jovens recém-formados. Eles se reuniram para lutar pelos direitos da classe contábil. Devido ao sucesso da organização, cujo primeiro presidente foi Francisco D'Áuria, seis meses depois, o IPC já contava com 151 associados, tendo absorvido o Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo. Mais tarde, deu origem ao Sindicato dos Contabilistas de São Paulo.

Tendo o Brasil consolidado a primeira etapa de sua revolução industrial, com a consolidação da indústria de bens de consumo durável e do setor automobilístico, a partir dos anos 1960 surgiram os desafios para a etapa seguinte – e eles envolviam, entre outros fatores, a criação quer de um mercado de capitais destinado a captar poupanças para oferecer crédito a baixo custo e em longo prazo à iniciativa privada, quer de um mercado financeiro trabalhando com prazos menores, destinado a financiar o consumidor final. Àquela altura a Argentina contava com uma importante Bolsa de Valores e alta circulação de capital, enquanto entre nós não existiam nem a figura do banco de investimento nem instituições especializadas em colocar ações no mercado. Mesmo no âmbito da iniciativa privada poucos eram os empresários sensíveis à abertura do capital ao público.

*(Mercado de Capitais – Uma Trajetória de 50 Anos. São Paulo, Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2006, p. 15)*

## O sistema financeiro se atualiza

Passado o golpe de 1964, por mais de duas décadas os governos militares aprofundaram o modelo estatal de desenvolvimento, fazendo com que o Estado estivesse presente nos mais variados setores da economia brasileira.

No entanto, uma das prioridades iniciais foi a reforma do sistema financeiro nacional.

Em 1964 mesmo, é editada a Lei nº 4.595, a Lei da Reforma Bancária, que criou o **Banco Central do Brasil (Bacen)** e **reestruturou o Conselho Monetário Nacional (CMN)**.

Na esteira desse movimento histórico de tentativa de regulação do mercado financeiro como elemento necessário ao crescimento econômico, é editada em 1965 a Lei nº 4.728, com a função de orientar o mercado de capitais. Nela foram reunidos os dispositivos legais existentes até então, acrescidos de regras para revitalizar o mercado. Buscou-se com essa medida estabelecer padrões de conduta para seus participantes. Foi a primeira vez que um texto legal tratou da figura do auditor independente:

Art. 20. (...)

§ 1º Caberá ao Conselho Monetário Nacional expedir normas a serem observadas pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo, e relativas a:

(...)

b) Organização do balanço e das demonstrações de resultados, padrões



O Bacen é uma autarquia federal do Sistema Financeiro Nacional. A Constituição de 1988 estabeleceu dispositivos para sua atuação, como o exercício exclusivo da competência da União para emitir moeda e a exigência de aprovação pelo Senado dos nomes indicados pelo presidente da República para os cargos de presidente e diretores da instituição. O CMN é o órgão deliberativo máximo do Sistema Financeiro Nacional. Tem como atribuições: estabelecer as diretrizes das políticas monetária, cambial e creditícia; regular as condições de constituição, funcionamento e fiscalização das instituições financeiras; e disciplinar os instrumentos de política monetária e cambial.



de organização contábil, relatórios e pareceres de auditores independentes registrados no Banco Central.

A mesma lei criou os bancos de investimentos, que teriam as atividades regulamentadas no ano seguinte, assim como as sociedades corretoras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários, as sociedades de investimento, os depósitos a prazo, com e sem emissão de certificados, a previsão legal de emissão de debêntures conversíveis em ações, com cláusula de correção monetária, e ainda as comissões consultivas do Conselho Monetário Nacional. Foi também em 1965 que o Banco Central criou, por meio da Resolução nº 7, o Cadastro de Auditores Independentes. O objetivo era regulamentar a atividade, selecionando os profissionais da área.

Naquele momento já se conhecia o modelo de supervisão do mercado de capitais por uma entidade separada do Banco Central – como vimos, nos Estados Unidos, a Securities and Exchange Commission (SEC) remonta à década de 1930 –, mas a posição tomada foi a de manter essa regulação dentro do Banco Central do Brasil, sob a responsabilidade de uma área chamada Gerência de Mercado de Capitais (Gemec).

Paralelamente a essas medidas reestruturadoras do sistema econômico, financeiro e de capitais, foram estabelecidos incentivos fiscais para o investimento no mercado de capitais, com o Decreto-Lei nº 157, de 1967, que gerou os famosos fundos 157. O investidor podia destinar ao mercado de capitais até 12% do valor a pagar de imposto de renda. Os incentivos foram responsáveis pela captação de uma quantidade de recursos muito grande, sem que a oferta de companhias abertas para utilizá-los fosse suficiente, embora houvesse um salto no número de sociedades anônimas de capital aberto, registradas no Banco Central. Em 1968 eram 289; em 1971, passaram para 493. Teixeira da Costa explica como se deu essa passagem da história do sistema financeiro nacional:

Após a edição da Lei 4.728, ocorreu um crescimento marcante do mercado de ações, embora de forma induzida pelos fundos fiscais (Decreto-Lei nº 157 e os incentivos para a subscrição de ações e a abertura de capital), não saudável nem natural. Os fundos 157, criados pelo DL 157, de 10.02.1967, não possuíam similar em qualquer lugar do mundo. Possibilitavam a aplicação de 10% do imposto de renda na aquisição de

Em 1945, foi criada a Superintendência da Moeda e do Crédito (Sumoc), com a finalidade de exercer o controle monetário e preparar a organização de um banco central. A Sumoc tinha a responsabilidade de fixar os percentuais de reservas obrigatórias dos bancos comerciais, as taxas do redesconto e da assistência financeira de liquidez, bem como os juros sobre depósitos bancários. Além disso, supervisionava a atuação dos bancos comerciais, orientava a política cambial e representava o país em organismos internacionais. Em 31 de dezembro de 1964, a Lei nº 4.595 (Lei da Reforma Bancária) extinguiu a Sumoc e criou o Banco Central do Brasil e o Conselho Monetário Nacional.

ações de empresas que atendessem certos requisitos. O percentual foi se modificando, chegando a atingir 12% para as pessoas físicas, a partir de 1968, com a edição do DL 403.

As regras para a aquisição de ações foram alteradas no decorrer dos anos. O Decreto estabelecia que dois terços dos fundos deveriam ser direcionados para novas ações e um terço para ações já colocadas nas bolsas. Com o advento da resolução 146, de 8.5.1970, tais proporções foram invertidas. O acréscimo de 74% do volume negociado na Bolsa do Rio de Janeiro e 83% no da Bolsa de Valores de São Paulo foram atribuídos aos fundos 157. Apesar disso, tais fundos não obtiveram êxito na implantação de um verdadeiro mercado de capitais no país.

*(Mercado de Capitais – Uma Trajetória de 50 Anos. São Paulo, Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2006, p. 45)*



## Na esteira do crescimento econômico

Entre os anos de 1968 e 1973, o Brasil vivia a euforia do chamado milagre econômico. Foram cinco anos de crescimento que atingia 11% ao ano. À frente dessa expansão estavam a indústria, o comércio e o mercado financeiro, auxiliados por uma conjuntura internacional favorável e capital multinacional. A expansão econômica associada ao intervencionismo estatal levaram à multiplicação de empresas públicas e de obras como a Transamazônica e a Ponte Rio-Niterói.

Essa conjuntura exacerbou a crença na valorização dos papéis em bolsa, mas, no meio de todo esse entusiasmo, em 1971, o mercado de capitais entrava em crise, provocando a derrocada das bolsas de valores do Rio de Janeiro e de São Paulo. Houve uma convergência enorme, todos queriam entrar no mercado ao mesmo tempo, investir em ações e ganhar muito dinheiro, sem conhecer o risco real que estavam assumindo. E muitos não dispunham de informações atualizadas sobre as companhias abertas. Além disso, a fiscalização por parte dos corretores, bancos de investimentos ou das autoridades era pouco eficiente.

Pouco antes da quebra das bolsas, o entusiasmo podia ser sentido na cobertura jornalística realizada no período de forte crescimento do mercado de capitais. É o que deixa transparecer a reportagem da revista *Veja*, de maio de 1971:

“O pessoal simplesmente descobriu a Bolsa.” É o que diz um corretor, em meados de maio, olhando sem espanto para a galeria do pregão da Bolsa de São Paulo, onde investidores ansiosos parecem viver as emoções de uma tarde de grande prêmio. O crescimento das bolsas do Rio e de São Paulo é fascinantemente visível. Empurrado pelas mirabolantes altas de muitas ações, o valor negociado, na primeira quinzena de maio, somando São Paulo e Rio, alcança 1,4 bilhão de cruzeiros. Total geral do mesmo mês no ano passado: 209 milhões. (...) A notoriedade crescente da Bolsa desencadeia reações favoráveis e desfavoráveis. Se, de um lado, ela estimula as empresas a abrirem seus capitais ao público – contribuindo para a dinamização e democratização do sistema –, de outro, ela é acusada de crescer muito depressa, prejudicando as aplicações em papéis de renda fixa. (...) A “explosão” da Bolsa tende a equilibrar-se, no tempo, ao nível de cotações mais realistas, com a especulação cedendo progressivamente lugar ao investimento, em termos mais estáveis.

(1971– *O Livro do Ano*. São Paulo, Publicação da Revista *Veja*, Editora Abril, p. 59)



No entanto, o equilíbrio não foi alcançado. Rapidamente as perdas foram tomando o espaço dos ganhos, que chegaram a 120% no início de janeiro daquele ano, segundo dados publicados pela revista *Veja*. O contexto de crise das bolsas de valores do Rio de Janeiro e de São Paulo motivou a edição da Resolução do Banco Central nº 220, de 10 de maio de 1972, e as duas famosas circulares: a de nº 178 e a de nº 179, ambas de 11 de maio de 1972. Esse conjunto determinava a obrigatoriedade da Auditoria das demonstrações contábeis das sociedades com ações em bolsa; as regras relativas ao registro dos auditores independentes no Banco Central; e as Normas Gerais de Auditoria e [Princípios e Normas de Contabilidade](#).

## Em prol da transparência

As medidas tomadas pelo Banco Central para a segurança e a modernização do mercado de capitais brasileiro levaram à criação de um órgão regulador e fiscalizador. Em 1976, atendendo a essas necessidades, foram editadas duas leis: a Lei nº 6.404, conhecida como nova Lei das S.A. – que propôs o novo ordenamento jurídico sobre as regras de funcionamento das sociedades por ações, delimitando os parâmetros de relacionamento entre os acionistas con-

Marco importante para o cenário da profissão contábil foi a edição, em 1972, do livro *Contabilidade Introdutória*, de autoria de uma equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). Tal livro representou uma revolução no ensino de Contabilidade e é, até hoje, referência para o aprendizado básico de Contabilidade. Simples e objetivo, o texto tem forte influência norte-americana e está em sintonia com os preceitos da Circular nº 179 do Banco Central.



O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), fundado em 1946, é uma autarquia especial de caráter corporativista, sem vínculo com a administração pública federal. Além de representar a classe, orienta, normatiza e fiscaliza o exercício da profissão por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade. Outra premissa de sua existência é qualificar o profissional para que ele tenha condição de exercer bem o seu papel. O CFC protege não apenas o profissional da área, mas também a sociedade. A entidade reúne a legislação de criação e organização dos Conselhos de Contabilidade; a legislação federal de interesse da profissão contábil; e a legislação da profissão contábil, incluindo leis, decretos, resoluções, súmulas e instruções normativas.

troladores e minoritários da sociedade anônima, normas de funcionamento dos órgãos societários (conselho de administração, assembleias gerais, ordinária e extraordinária, conselho fiscal etc.) e normas contábeis, e a divulgação de informações dessas sociedades – e a Lei nº 6.385, que criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, formada para disciplinar e estabelecer medidas de atuação no mercado de valores mobiliários. O atual presidente da CVM, Marcelo Trindade, comenta o ambiente que deu origem à instituição:

“Essa crise (1971) é uma crise completamente diferente da crise de 1929, nos Estados Unidos, que gerou a SEC em 1934. Naquela crise a economia americana quebrou e a bolsa foi junto. A quebra da bolsa brasileira foi totalmente distinta, pois jamais o país havia crescido tanto e as empresas eram muito lucrativas. O que aconteceu foi uma falha regulatória, uma falha desses mecanismos todos em conjunto: incentivos fiscais, pouca informação, fiscalização insuficiente... Por causa disso, em 1976, cria-se a Comissão de Valores Mobiliários, que não se confunde com o Banco Central, e vai ter essa outra cultura de supervisão, que é a cultura do *full disclosure*, da informação sendo prestada a todo mundo. Também nesse mesmo momento se entendeu ser preciso reestruturar os veículos que iriam receber esses investimentos, as próprias companhias abertas.”

Entre as atribuições do órgão encontra-se a competência para disciplinar e fiscalizar as atividades de Auditoria das companhias abertas, com o objetivo de garantir credibilidade e segurança aos investidores e à sociedade.

O artigo 26 da Lei nº 6.385 foi taxativo ao determinar que somente os auditores independentes registrados na CVM possuísem a prerrogativa de auditar as demonstrações contábeis das companhias abertas e demais integrantes do mercado de valores mobiliários. Também estabeleceu a responsabilidade desses profissionais no exercício de suas funções:

Art. 26. Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários, poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

§ 1º A Comissão estabelecerá as condições para o registro e o seu procedimento, e definirá os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado.

§ 2º As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo.

A legislação procurou criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no país. Foi, portanto, a necessidade de trazer recursos ao mercado acionário que fez com que o governo brasileiro adotasse uma série de medidas institucionais, dentre elas a criação da CVM.

Para que esse aparato legislativo fosse de fato eficiente, os projetos foram objeto de debate em várias entidades, entre elas o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), criado em 1971, que mais tarde viria a se chamar IBRACON. Desde então, o Instituto passou a ter papel central na formulação de normas e princípios contábeis também abraçados pelo CFC.

A regulação do mercado propiciou o arcabouço para o relacionamento entre seus diversos participantes. Ao longo do tempo, ela tem buscado atingir os objetivos de promover a divulgação de informações de confiança a respeito das empresas e de seus valores mobiliários e impedir a utilização de práticas não eqüitativas.



Pregão da Bovespa  
na década de 80

#### NOTAS

- 1 Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. Edição comemorativa 1902-1992: 90 anos servindo ao Ensino Comercial e Econômico. São Paulo, Letras & Letras, 1992, pp. 50-53.
- 2 ANDREZO, Andrea Fernandes; LIMA, Ivan Siqueira *Mercado Financeiro: Aspectos Históricos e Conceituais*. São Paulo, Pioneira, 1999, p. 49.

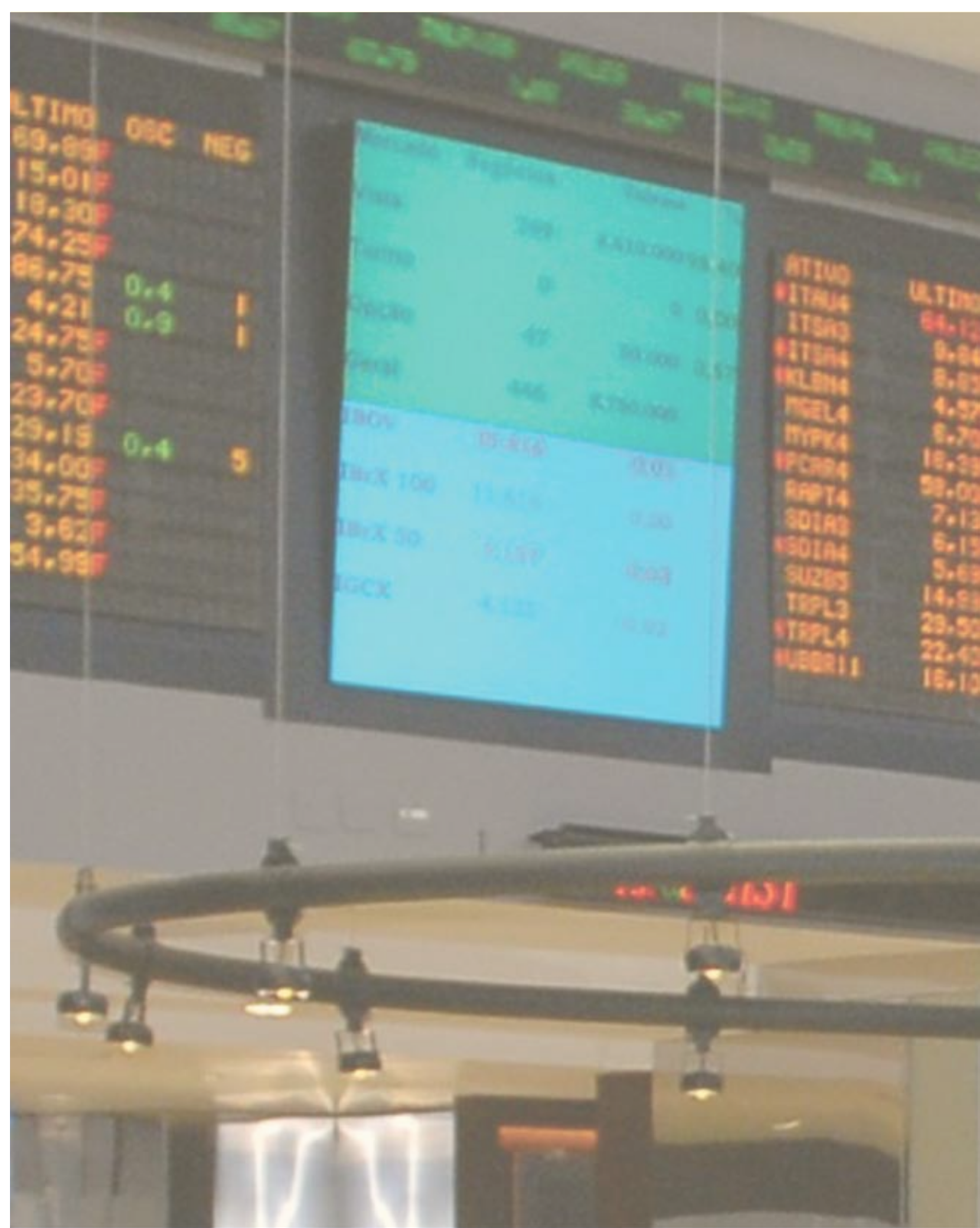


# III

AUDITORIA INDEPENDENTE:

PROFISSÃO DE HOJE E DE AMANHÃ

62	63
64	65
66	67
68	69
70	71
72	73
74	75
76	77
78	79
80	81
82	83
84	85
86	87
88	89
90	91
92	93
94	95
96	97





# 11. O Brasil na Rota da Auditoria

A atividade de Auditoria independente foi introduzida no Brasil, em razão dos investimentos internacionais trazidos ao país no século XIX e aplicados, principalmente, em infra-estrutura (portos, ferrovias, navegação, iluminação pública etc.), base para o início da industrialização. Instaladas no Brasil nas primeiras décadas do século XX, as empresas internacionais de Auditoria contribuíram muito para o avanço do conhecimento e para a implantação de técnicas contábeis.

O primeiro trabalho de Auditoria registrado no Brasil de que se tem conhecimento ocorreu há pouco mais de um século, quando o balanço da São Paulo Tramway, Light and Power Company relativo ao período compreendido entre junho de 1899 e dezembro de 1902 foi analisado pela empresa de Auditoria Clarkson & Cross – atualmente Ernst & Young.

De acordo com Paulo Adolpho Santi, em *Introdução à Auditoria*,<sup>1</sup> não existem divulgações de pesquisas sobre os primórdios da Auditoria no Brasil, sendo certo, porém, que teve origem inglesa, e que o primeiro parecer foi publicado em 9 de abril de 1903. Ele se refere justamente ao exame dos livros da São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz, em Toronto, Canadá. No entanto, segundo Santi, a menção nele contida de que “examinamos também os recebimentos da filial de São Paulo...” não permite determinar se eles mantinham escritório no Brasil ou se enviaram auditores de Toronto para aquela expressa finalidade.

Essa era uma prática incomum, como atesta Ernesto Marra, em artigo publicado na *Revista Paulista de Contabilidade* em 1962:

Quanto ao efetivo exercício da atividade de contador como profissional liberal, na qual se incluía a função de auditor independente, pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa.<sup>2</sup>



A semente da Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) foi plantada em 1890, com a inauguração da Bolsa Livre, fechada já em 1891. Em 1895, fundou-se a Bolsa de Fundos Públicos de São Paulo. Em 1935, ganhou o nome de Bolsa Oficial de Valores de São Paulo. Na década de 1960, transformou-se em associação civil sem fins lucrativos, com autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Em 1967, recebeu o nome atual. Em 2000, iniciou-se a integração das bolsas de valores brasileiras. A Bovespa concentrou a negociação de ações do Brasil. As bolsas regionais mantêm as atividades de desenvolvimento do mercado e de prestação de serviços. A Bovespa é hoje a maior da América Latina, concentrando cerca de 70% do volume de negócios da região.


Sabe-se, porém, que, em razão da chegada dos investidores estrangeiros, as firmas de Auditoria provenientes dos países onde as bases do capitalismo já estavam sedimentadas, como Estados Unidos e Inglaterra, aportaram filiais no Brasil, logo nas primeiras décadas do século XX. Pela alteração contratual assinada em Londres, em 1911, por *sir* Henry Thomas McAuliffe, Alfred Edward Maidlow e David Bell, a firma de Auditoria McAuliffe Davis Bell & Co. já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, do qual David Bell era o sócio-presidente. A firma, antecessora da atual Deloitte Touche Tohmatsu, abriu efetivamente o primeiro escritório em solo brasileiro em 1911, na cidade do Rio de Janeiro (RJ), e um segundo na cidade de Recife (PE), em 1917. Em 1915, a PricewaterhouseCoopers incorporou-se à W. B. Peat & Co. e Touche, Faller & Co., na América do Sul, abrindo um escritório no Rio de Janeiro e transferindo Richard Wilson, que era gerente em Nova York, para dirigi-lo. Anos mais tarde, ingressariam no país outras empresas de grande porte, como a Arthur Andersen em 1957 e a Arthur Young & Co., antecessora da atual Ernst & Young, em 1959.

A formação dessas empresas brasileiras, integrantes de um network internacional, ajudou a difundir as **práticas de Auditoria** em diversos setores, inclusive na administração pública. A partir daí, outras empresas brasileiras de Auditoria foram fundadas. De lá para cá, houve uma profunda transformação na atividade no Brasil e seu papel ganhou importância cada vez maior em nossa sociedade.

A crise de 1929, a reformulação do setor de Auditoria promovida nos Estados Unidos pelo governo Roosevelt e a fixação de novas normas e procedimentos contábeis revolucionaram o campo da Auditoria na primeira metade do século XX e transformaram profundamente a atividade no Brasil.

Entre os inúmeros efeitos da crise, podemos destacar a percepção, por parte das autoridades, da necessidade de padronizar a linguagem das empresas e seu relacionamento com o público, ou seja, a Contabilidade.

“(...) O Roosevelt exigiu que as autoridades americanas aprofundassem os estudos a respeito desta crise, para que ela não se repetisse, ou seja, para que não acontecesse de as organizações não saberem o que estava acontecendo nas suas empresas por falta de uma linguagem clara e espe-



Alguns fatores que, segundo especialistas, levaram ao progresso da Auditoria: o crescimento de empresas, tornando impossível controlar todos os atos de subordinados; o aumento no número das sociedades abertas; a utilização de capitais de terceiros por parte das empresas; o crescimento da importância do imposto de renda, baseado no resultado do exercício; o controle cada vez maior do poder público sobre as empresas particulares e as entidades que exercem atividades de interesse público; e a instalação de subsidiárias de empresas multinacionais, exigindo a fiscalização e o controle dessas atividades.

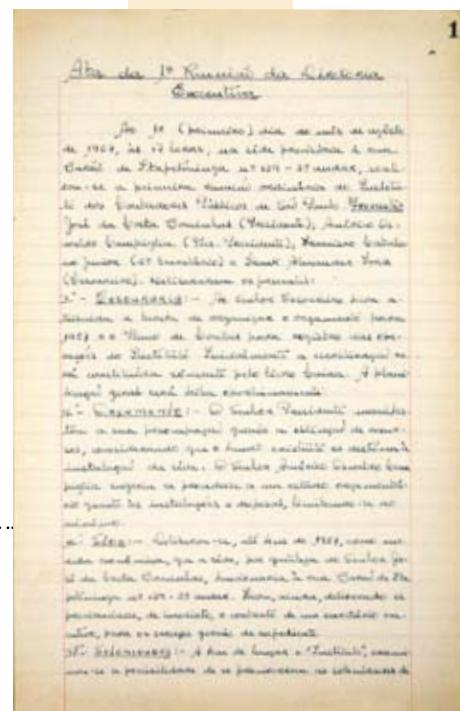
cífica. Isso deu um impulso muito grande na Contabilidade praticada nos Estados Unidos. Quer dizer, todo mundo fazia Contabilidade, mas essa Contabilidade era muito genérica. E foram os americanos, principalmente, depois dessa crise, que desenvolveram princípios muito rigorosos.”

(Roberto Dreyfuss, fundador e primeiro presidente do IAIB, futuro IBRACON)

Os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos surgiram para garantir que as demonstrações contábeis viessem a mostrar a realidade das empresas e tornar mais transparente sua relação com o público. A obediência a essas normas e princípios geralmente aceitos uniformizou a linguagem contábil das empresas e se espalhou pelo mundo, garantindo que a análise da situação patrimonial e do desempenho fosse realizada de forma sadia e influenciasse positivamente o mercado de capitais e o próprio crescimento das economias durante o século XX. O auditor tornou-se, assim, peça-chave na relação entre as empresas, o público investidor e a sociedade.

## 12. A Gênese do IBRACON

**D**urante os anos 1950, inúmeras transformações se processaram na sociedade e na economia do Brasil. Com a evolução da profissão contábil, a criação dos cursos superiores de Contabilidade e as necessidades cada vez maiores do mercado de transparência nas demonstrações contábeis das empresas, alguns pioneiros da classe passaram a se organizar para colaborar com a regulamentação da atividade de auditor no Brasil e a normatização das práticas contábeis nacionais. Havia um ambiente favorável ao surgimento dos primeiros institutos congregando a categoria dos auditores. Um deles foi o **Instituto dos Contadores Públicos de São Paulo (ICPSP)**, criado em 26 de março de 1957, que se transformaria no Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB). Entre outros, surgiu em 2 de janeiro de 1968 o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBAI). Esses dois institutos não podem ser dissociados da história do IBRA-



A denominação “contador público” foi uma tentativa de implantar o modelo norte-americano no Brasil. Roberto Dreyfuss explica o que ocorria na época: “É uma das confusões que existem a respeito da profissão. Nos EUA chamava-se public account, aqui no Brasil já existiam certos princípios e normas regulamentando a profissão, mas não existia o contador público. Começaram a surgir iniciativas particulares, principalmente em São Paulo, onde foi fundado um instituto, do qual eu também fiz parte, cujo objetivo era ser um instituto de contadores públicos, que funcionou durante muitos anos e teve vários heróis, um deles é o José da Costa Boucinhas”.



O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC 321, de 1972, passou a adotar os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos como normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos emanados da Contabilidade, com o objetivo de promover interpretações uniformes das demonstrações contábeis.

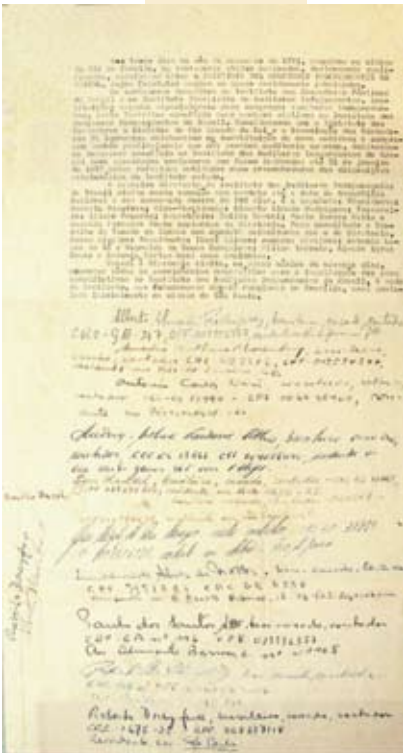
CON. Ambos representavam a categoria e, muitas vezes, com visões e posicionamentos diferenciados. Roberto Dreyfuss fornece alguns dados sobre a época:

“Não demorou para que se formassem duas correntes: uma no Rio de Janeiro e a outra em São Paulo, que foi a pioneira. Durante essa fase inicial da organização dos auditores, começou-se a legislar no Brasil sobre a necessidade de Auditoria, as coisas começaram a caminhar para uma solução legal. Eu era membro do Instituto de São Paulo, como vários outros colegas. Aí veio um fato curioso: sou economista da turma de 45, mas na realidade eu não estudei Economia, eu estudei Contabilidade, na Faculdade de Ciências Econômicas. Numa ocasião, fizemos um churrasco comemorativo e nesse churrasco estava presente, entre outros, um colega da turma que era diretor do Banco Central. Perguntamos a ele: ‘Escuta, quando é que vocês vão regulamentar essa pendência?’. Ele disse: ‘Eu não posso resolver essa pendência, porque vocês não se entendem. Tem um instituto no Rio de Janeiro, tem outro aqui em São Paulo, vocês não se dão entre vocês... É preciso que vocês se entendam primeiro para que depois a gente possa legislar sobre esse assunto’”.

### Exigência de unificação

Na década de 1960, quando a Auditoria passou a ter papel importante no mercado de valores, foi exigida a unificação das entidades que representavam os auditores. É dessa época (1968) a Resolução nº 88, do Banco Central, que disciplinou o registro de empresas do mercado de capitais, impondo a obrigatoriedade da Auditoria independente.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) surgiu, então, em 13 de dezembro de 1971, com um papel de extrema importância: atender à necessidade de discussão de práticas contábeis e procedimentos de auditoria e responder as exigências de um mercado de capitais que se reestruturava no país após a criação do Banco Central, órgão regulador do mercado. Foi uma reviravolta naquilo que se entendia como mercado de capitais no Brasil e atingiu a própria mentalidade do investimento, bem como fortaleceu o mercado de ações. Com isso, as empresas e pessoas passaram a ter outra imagem do mercado.



**IBRACON**  
35 anos

**1957** – Fundado o Instituto dos Contadores Públicos de São Paulo (ICPSP) que se transformaria no Instituto dos



Contadores Públicos do Brasil (ICPB).

**1968** – Criado o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibai), no Rio de Janeiro, sob o comando do Professor Alberto Almada Rodrigues. A regional paulista é presidida por José Rojo Alonso.



O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) dá início a seus trabalhos em São Paulo em cerimônia na sede do Sindicato dos Contabilistas. Em pé, da esquerda para a direita: Francisco de Lucca Netto, Luiz Bertasi Filho, José Pedro de Mattos, Adauto César de Castro, Antonio Venício Fellin, Francisco Rodrigues Dias e Vínicio Martins Presti. Sentados, da esquerda para a direita: José Rojo Alonso, Sérgio Approbato Machado, Giuseppe Nazareno Maiolino, Roberto Dreyfuss, Gilson Miguel de Bessa Menezes, Paulo Adolpho Santi e Sérgio de Iudicibus

“Tínhamos diversas entidades e algumas delas dedicadas à Auditoria em São Paulo e em outros estados. Todas essas entidades, sem exceção, contribuíram sempre para a elevação da profissão. Mas algumas divergiam em questões fundamentais e por vezes se perdia tempo com isso. Por exemplo, naquela época era o Banco Central que registrava os auditores independentes. Algumas vezes os membros de uma das entidades foram solicitar uma audiência para determinada questão e na semana seguinte membros de diretorias de outras entidades foram ao mesmo órgão para pleitear a mesma coisa, tanto ao Banco Central quanto ao CFC. Aos poucos foi se corporificando a idéia de que deveríamos somar. E, bem ou mal, gostando ou não, esse movimento foi crescendo e prevaleceu. Foram feitas reuniões nas sedes de entidades e foram traçadas as diretrizes de como poderia ser a união dessas entidades. Disso tudo nasceu o IAIB, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (semente do IBRACON).”

(José Rojo Alonso, ex-presidente do IBRACON)

Um dos mais comprometidos com a unidade da categoria dos auditores era Roberto Dreyfuss, que foi ao Rio de Janeiro acompanhado de Emílio Bacchi buscar apoio para a idéia. Ele conta como a empreitada se deu:

“Na reunião aqui de São Paulo havia uma má vontade muito grande e nas deliberações tirou-se que alguém fosse ao Rio de Janeiro para discutir esse problema com os cariocas, para ver como era a paisagem do lado de lá. E eu me ofereci. Resolveu-se então que eu seria o delegado credenciado pelo Instituto aqui de São Paulo para ir ao Rio de Janeiro negociar esse assunto. Achava-se que talvez eu fosse ingênuo para ir sozinho e fui acompanhado pelo Emílio Bacchi, uma das nossas grandes figuras da Contabilidade. O

**1971** – O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) é lançado, em 13 de dezembro, sob a presidência de Roberto Dreyfuss. IAIB e Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) formulam as Normas Contábeis e de Elaboração de Balanços.



**1975** – O Instituto emite relatório ao Banco Central com sugestões que contribuem para a promulgação da Lei das Sociedades Anônimas.

**1976** – O IAIB tem papel central na formulação de normas e princípios contábeis, com a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a aprovação da Lei das Sociedades Anônimas.

A perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando a oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião, realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, ou seja, qualquer procedimento necessário à opinião. O objetivo da perícia é dirimir dúvidas por meio de uma opinião fundamentada. No trabalho pericial não existe um padrão a ser seguido – como ocorre com a Auditoria independente, que segue um padrão fornecido pelos órgãos reguladores –, o perito é livre para executar o trabalho da maneira que lhe é mais adequada.

Bacchi era uma pessoa mais experiente nessas negociações políticas, tinha uma grande vivência política. Fomos ao Rio, e o Bacchi utilizou-se de suas ligações nos escalões governamentais, junto com o pessoal do Rio de Janeiro, que possuía o IBAI – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes. Fizemos a reunião na sede do Conselho de Contabilidade do Rio de Janeiro e foi fundado aquele que seria o instituto único, como realmente se tornou”.

Com o apoio da área econômica, particularmente do Banco Central, novos caminhos se abriram e a Auditoria foi, com naturalidade, assumindo o papel de que o mercado de capitais, em fase de regulamentação, precisava.

Plínio Biscalchin, até hoje em atividade no IBRACON, como coordenador técnico da Comissão Nacional de Normas Técnicas (CNNT), lembra uma data-chave para a entidade recém-criada: “Em 1972 ganhou força o Instituto, pois conseguimos que o Banco Central emitisse a circular 327, que tornou obrigatória a Auditoria nas instituições financeiras. Aí foi a base para o desenvolvimento da Auditoria no Brasil”.

Os líderes da profissão foram responsáveis não só pelo estabelecimento dessas normas e princípios que regem a atividade no Brasil, mas também contribuíram para o desenvolvimento de um mercado de capitais apoiado no ambiente econômico e nas práticas contábeis estabelecidas. Dessas lutas, uma se destacou: a que envolvia o exercício da função de auditor pelos contadores.

“O que se destaca nessa história toda, isso a nova geração tem de saber e não sabe, foi o esforço daqueles que participaram da fundação do Instituto, na hora em que o mercado exigiu que houvesse uma especialização. Outras atividades fora da área contábil viram no mercado um campo muito amplo para a atividade deles. Como se nós, por exemplo, pretendêssemos ser médicos... Ou sou médico ou sou contador, ou sou engenheiro ou sou contador, ou sou economista ou sou contador. Não podia haver confusão de área, ela foi bem traçada, bem delineada. Essa foi a grande briga, e nós conseguimos vencer.”

(Sérgio Approbato Machado, ex-presidente da 5ª Seção Regional do IBRACON)



Pregão da Bovespa, na década de 1970

**1977** – A IFAC (Federação Internacional de Contadores) é criada durante o 11º Congresso Mundial de Contadores, realizado na Alemanha. O IAIB é um dos fundadores da entidade.

**1982** – O IAIB abre o quadro associativo para contadores das várias áreas de atuação e adota o nome Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), em 1º de julho.

**1986** – O IBRACON faz pronunciamento sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, referendado pela CVM.

Em 1976, com a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a aprovação da Lei das Sociedades Anônimas, o IBRACON passou a ter papel central na formulação de normas de Auditoria e princípios contábeis que posteriormente também foram abraçados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). “A criação da CVM foi outro ponto nevrálgico na história da Auditoria e do IBRACON. A CVM passou a fiscalizar as companhias abertas e também o trabalho dos auditores, que é parte integrante dessa atuação. Isso tudo levou à aproximação entre o Instituto e a CVM. O IBRACON já preparou toda a infra-estrutura técnica de várias normas, que a CVM analisa e adota”, explica o ex-presidente da 5ª Seção Regional do IBRACON Antonio Luiz Sarno.

## De IAIB a IBRACON

Ao longo de sua trajetória, o Instituto foi ampliando a base de atuação. Inicialmente restrito aos auditores, aos poucos abriu suas portas para outros membros da profissão contábil e para os estudantes de Ciências Contábeis. Desde o início houve questionamento sobre se o Instituto deveria, como em muitos países, abranger todos os contadores. “Alguns acharam que se ia fortalecer pelo número. Isso é inegável. Outros contestavam, dizendo que perderíamos foco, o prestígio que o Instituto já vinha obtendo. Também influenciou um pouco a comparação com outros países, muito diferentes da nossa sistemática. Houve uma assembleia, em que, discutindo prós e contras, se decidiu fazer essa tentativa de mudar o nome e a possibilidade de se associarem todos os contadores e não apenas os auditores, que isso ia trazer mais gente, portanto mais força”, lembra José Rojo Alonso. “Houve um tempo em que se quis ampliar o quadro associativo do Instituto. Para ser associado, além de ser contador, o profissional tinha que trabalhar na Auditoria. Como era uma área em que poucos atuavam, resolveram mudar o nome para IBRACON. Para estimular a participação de outros contadores”, completa Antonio Luiz Sarno.

Dessa forma, em 1982, a entidade recebe o nome de Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON). Em 1º de julho de 1983, estabeleceu, dentro



**1988** – O IBRACON produz o livro *Princípios Contábeis*, com pronunciamentos do Instituto, normas brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e normas internacionais.

**1993** – O IBRACON realiza em agosto o 1º Congresso Brasileiro de Auditores Independentes.

**1995** – O IBRACON e CFC assessoram a missão permanente do governo brasileiro perante o Grupo de Trabalho sobre Serviços Profissionais – Contabilidade, da Organização Mundial do Comércio (OMC).

A produtividade do setor técnico do Instituto e os benefícios gerados por esse trabalho aos associados são fruto da dedicação dos profissionais envolvidos, que em 2006 somaram mais de 1.500 horas técnicas, participando da elaboração de normas contábeis e de Auditoria e dos grupos de trabalho criados para discutir especificidades da aplicação da Auditoria nos setores de negócios: energia elétrica, seguradoras, previdência privada, instituições financeiras, incorporadoras e concessões. Tudo isso sem deixar de lado a integração com os órgãos reguladores e com as demais entidades representativas dos setores.

dessa estrutura, o ingresso de contadores que atuavam nas várias especializações do campo profissional contábil, nas seguintes câmaras: de auditores internos, de peritos judiciais, de contadores da área privada, de contadores da área pública, de professores.



“Uma das coisas que conseguimos modificar foi que ingressassem no Instituto estudantes da área de Ciências Contábeis. Havia certa oposição porque achavam que ia popularizar o Instituto. Mas eu entendia que não. Foi criada uma comissão de estudantes e, logo em seguida, nós alteramos o estatuto, para que pudessem ingressar no Instituto também membros contadores, e criamos várias câmaras na ocasião: de peritos judiciais, de auditores externos, auditores internos, de professores... Como nós conseguimos a colocação no estatuto do ingresso de contadores, além dos estudantes que já havia, nós mudamos isso tudo, e aí o nome passou para IBRACON, Instituto Brasileiro dos Contadores. Por quê? Também seguindo uma tendência que havia em toda a América, a maioria dos institutos das Américas era composta de contadores de outras áreas também, não só de auditores.”

(Sérgio Approbato Machado, ex-presidente da 5ª Seção Regional do IBRACON)

A marca tornou-se tão forte que foi mantida quando da decisão pela atual denominação: IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em 2001, quando o então presidente da Diretoria Nacional, Márcio Martins Villas, viu aprovada em assembléia sua idéia de voltar a acentuar a característica de se tratar de entidade de auditores.

## 13. Auditoria: uma Atividade Consolidada

A década de 1980 foi uma época em que ainda se convivia com um cenário de incentivos fiscais no mercado de capitais, o que não ajudava o desenvolvimento saudável do setor. Na de 1990 o mercado reduziu de tamanho, mas mesmo assim a profissão de auditor teve grande desenvolvimento. “Houve

**1996** – O IBRACON participa, por meio de sua Comissão de Ética, da elaboração da Resolução do CFC nº 803, que aprova o Código de Ética do Contabilista. O Instituto completa 25 anos.



**2000** – Encaminhado o Projeto de Lei nº 3.741, que trata da convergência dos padrões contábeis brasileiros com as normas internacionais, entre outros assuntos de importância para a profissão.

**2001** – O Instituto adota a denominação atual: IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em 8 de junho. Publica a tradução do livro Normas Internacionais de Contabilidade, do IASB.



muitos avanços, um dos mais expressivos foi na área de Auditoria independente (para as empresas com títulos negociados em bolsa), submetida a um órgão regulador, a CVM. Passava-se a ter um padrão contábil brasileiro explicitamente aplicado às companhias abertas, com preocupações de divulgação adequada de informação e, portanto, deram-se vários passos adiante”, garante Marcelo Trindade, presidente da CVM.



Pregão da Bovespa na década de 90

A profissão contábil no Brasil ainda tem muito por progredir, particularmente no campo da Auditoria. Vista como necessária ao bom funcionamento da economia e do mundo dos negócios, a Auditoria independente oferece ao estudante de Ciências Contábeis um futuro altamente promissor. Numa economia de mercado, os profissionais de Auditoria independente têm papel fundamental no funcionamento do sistema econômico, já que seu trabalho pode exercer influência sobre as decisões de investimento, de financiamento, ou seja, nas decisões dos agentes econômicos. Segundo o chefe do Departamento de Normas do Sistema Financeiro do Banco Central, Amaro Luiz de Oliveira Gomes, de maneira geral há concordância com relação à importância do papel do auditor, à complementaridade do papel do auditor no processo de supervisão e no desenvolvimento da disciplina de mercado, além de ser opinião corrente a necessidade de observância pelos auditores das normas internacionais de Auditoria no Brasil.

Hoje, a atividade de Auditoria está consolidada no Brasil e muito deve aos pioneiros que nos anos 1950 e 1960 fundaram os primeiros institutos para lutar pela regulamentação da atividade no país.

## Um grande centro de debates

Preocupado com a dinâmica da profissão no século XXI, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, que conta hoje com 2 mil associados, tem a função de discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias no diálogo com reguladores e organismos públicos e privados e com a sociedade em geral. Além disso,

**2005** – Marco na elaboração do planejamento estratégico que vem norteando os objetivos do IBRACON. Com o CFC, o Instituto constitui grupo de trabalho para elaboração da Resolução CFC nº 1.034, sobre independência.

**2006** – Oficializado em agosto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com forte participação do IBRACON. O IBRACON festeja os 35 anos.

**2007** – O Instituto realiza encontros com representantes do governo e da área política, com foco na defesa dos interesses de auditores e contadores. Lançamento do livro e da exposição Auditoria – Registros de uma Profissão.





Diretoria Nacional: em sentido horário, na fileira de trás, Paulo Cezar de Santana, Ricardo Júlio Rodil, José Antonio de Godoy, Eduardo Augusto Rocha Pocetti, Sergio Antonio Dias da Silva e Waldyr Passetto Júnior. À frente, Plínio Biscalchin (coordenador técnico da CNNT), Ana Maria Elorrieta, Francisco Papellás Filho, José Luiz Ribeiro de Carvalho, Marco Aurelio Fuchida (superintendente-geral) e Mario Vieira Lopes

sua missão contempla a busca da difusão e correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-las e aplicá-las de forma apropriada. Dessa forma, contribui para a criação e a manutenção de um mercado sadio, regido pela ética. Também trabalha em parceria com outras entidades nacionais e internacionais para garantir a excelência e a integridade da profissão. O IBRACON colabora para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade. Para contribuir com a capacitação e a atualização permanente de profissionais da área, promove seminários, palestras, fóruns de discussão e treinamentos conduzidos por profissionais altamente qualificados.

Além da sede nacional em São Paulo, o Instituto é composto de sete seções regionais, que cobrem todo o território nacional.

O ano de 2005 é um marco na trajetória recente do Instituto, que vinha repensando o rumo que deveria tomar para se adequar às novas realidades da profissão e organizar os próximos anos. Começava, de fato, o planejamento estratégico, que vem norteando os objetivos da entidade. Oferecer mais qualidade na assessoria aos profissionais da área contábil e de Auditoria como um capacitador, um agente de representação e fornecedor de conhecimento foi um fator motivador. Além disso, uma estratégia eficiente garantiria ao Instituto a possibilidade de beneficiar cada vez mais contadores, auditores, a classe acadêmica e de ser uma referência na área.

Para tanto, foi concebido um novo modelo de gestão, no qual um conselho estratégico assumiria o papel de orientação para resultados e as diretorias de assuntos técnicos e desenvolvimento profissional iriam ganhar mais foco, além de um plano de negócios. Em seguida, o planejamento estratégico estabeleceu

como fundamentais mudanças na política de comunicação e no estatuto do IBRACON. Em paralelo, foi criada a estrutura do departamento de comunicação.

Nesse contexto, o Instituto vem aparelhando sua equipe interna para enfrentar os desafios das novas funções delineadas no planejamento estratégico.

Ao completar 35 anos de disseminação do conhecimento, consolidação da ética profissional e representação da categoria, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil passa por um ótimo momento no processo de amadurecimento de sua experiência.

Para o ex-presidente do Instituto Ariovaldo Guello, a fase é de valorizar a profissão de auditor e aumentar a base profissional. Para ele, o Brasil é um país pouco auditado e esse é um dos grandes desafios do IBRACON:

“Se pudesse fazer uma comparação entre a vida de um profissional em Auditoria há 15, 20 anos e a vida do profissional hoje, a de hoje é muito mais difícil. O país se abriu para o mercado externo, as empresas brasileiras foram para o mercado internacional, então as exigências são muito maiores do que você vê naquele mundinho da bolsa de valores que só tinha ações de empresas brasileiras. À medida que se abre o comércio, a possibilidade de investimentos estrangeiros aqui e as exigências são maiores. Essa é a minha preocupação, a carência de pessoas. A gente busca também com essa reformulação atrair o jovem, esse é um processo que eu diria ser talvez o mais difícil deles, atrair as pessoas”.

O crescimento do número de empresas no mercado de ações aponta para o aumento da demanda de auditores. Para oferecer não só capacitação, mas também conhecimento a esses profissionais que buscam a excelência, o Instituto tem buscado dar mais suporte aos associados e interessados no **desenvolvimento da profissão**.

Segundo o presidente do IBRACON, Francisco Papellás Filho, a entidade hoje vem procurando novas formas de atuação. Dentro do planejamento estratégico atual, há ações que envolvem uma série de frentes, que vão desde



Na cabeceira, Guido Mantega, ministro da Fazenda; Antoninho Marmo Trevisan, presidente da Trevisan Escola de Negócios; Francisco Papellás Filho, presidente do IBRACON; José Luiz Ribeiro de Carvalho, presidente da 5ª Seção Regional

O despertar do conhecimento trouxe maior reconhecimento da profissão, havendo grande aumento de profissionais com formação de mestres e doutores. Segundo dados do Conselho Federal de Contabilidade, em média a cada dois anos, dobra o número de mestres em Contabilidade e, a cada ano, quadruplica-se o número de pós-graduados de uma forma geral. E isso só tem a contribuir para o crescimento intelectual dos profissionais da área contábil.





melhorar a base tecnológica do Instituto, ter maior visibilidade perante a sociedade, até prestar mais serviços ao associado. O presidente esclarece:

“Acho que estamos mais conhecidos hoje fora da profissão do que há dez anos. Não sei com que intensidade, porque isso não é objetivamente mensurável, mas nosso nível de exposição hoje é grande. E nesse período mais recente também tivemos mais participação, representando o próprio IBRACON e o Conselho Federal em entidades internacionais da profissão, por exemplo, na IFAC. Durante o período de 1998 a 2003, tínhamos dois membros brasileiros participando em comissões da IFAC. Um era eu mesmo, no Comitê Internacional de Ética, e outro era Ana Maria Elorrieta, no Comitê Internacional de Auditoria e Asseguração. Nós batalhamos, e o Guy Almeida Andrade, que é ex-presidente, chegou a ser membro do *board* da IFAC. Isso não é uma coisa fácil de conseguir”.

A trajetória histórica do IBRACON e seu papel são resumidos pelo ex-vice-presidente da instituição Fernando Carneiro da Motta:

“Como é óbvio, no início, em 1971, éramos um organismo curioso e observador; hoje somos participantes atentos dos avanços que a Contabilidade e Auditoria apresentam, em face da globalização que o mundo vivencia, tendendo cada vez mais a nos tornarmos, também, atores diretos nessas entidades mundiais (IFAC e IASB)”.

## Representatividade no Brasil

As seções regionais, criadas ainda no início da década de 1970, passaram a ter destaque como divulgadoras dos objetivos do IBRACON nas diversas regiões do país.

“Quando fundamos o Instituto, compusemos a Nacional e criamos cinco regionais na ocasião, uma em São Paulo, uma no Rio de Janeiro, uma em Minas Gerais, uma no Norte do país, em Fortaleza, e uma no Sul.”

(Sérgio Approbato Machado, ex-presidente da 5ª Regional do IBRACON)

Atualmente a composição é outra. São sete seções regionais:

- 1ª Seção Regional: Acre, Amazonas, Rondônia, Roraima, Pará, Amapá, Maranhão, Piauí, Ceará e Rio Grande do Norte
- 2ª Seção Regional: Paraíba, Pernambuco, Alagoas e Sergipe
- 3ª Seção Regional: Rio de Janeiro e Espírito Santo
- 4ª Seção Regional: Minas Gerais, Goiás, Distrito Federal e Tocantins
- 5ª Seção Regional: São Paulo, Paraná, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul
- 6ª Seção Regional: Rio Grande do Sul e Santa Catarina
- 9ª Seção Regional: Bahia



As Regionais são estruturadas em câmaras, nas quais se discutem os assuntos que afetam diversas disciplinas. São elas: Câmara de Auditores Independentes, Câmara de Governança Corporativa e Câmara de Contadores. Elas promovem o contato direto com os associados, proporcionam os programas de desenvolvimento e de educação continuada. O presidente da 5ª Seção Regional, José Luiz Ribeiro de Carvalho, explica as demais atribuições das seções:

“Fica a cargo das regionais o relacionamento com os órgãos da profissão e governo estadual. Fazemos essa ponte, por exemplo, com os CRCs, com o Sescon [*Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo*], com o Sindicato dos Contabilistas, a Fenacon [*Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas*] e as várias outras entidades que chamamos congregadas. A profissão se organiza dentro desse cenário. Essa parte de relacionamento é importante, porque, com as entidades congregadas, discutem-se a legislação, as reformas necessárias. Por exemplo, agora que está se discutindo a alteração da lei de regência da profissão, vão ser encaminhados temas que afetam as empresas de Contabilidade via Sescon. As Regionais têm também por objetivo participar pontualmente no desenvolvimento de normas, além de ser responsáveis pelo programa de atuação com os associados, no âmbito do treinamento, da discussão de temas nas câmaras, do desenvolvimento”.



Ambiente de trabalho na sede do IBRACON, em São Paulo



Seções Regionais do IBRACON: construindo a história do Instituto

Dentre as principais atividades das Regionais, pode-se destacar, portanto:

- oferecer aos auditores independentes capacitação profissional por meio de cursos, seminários e eventos de alto nível, contribuindo em sua atualização e aprimoramento no exercício de suas funções;
- contribuir com os profissionais das áreas de Contabilidade, Auditoria, estudantes e empresas, atendendo a suas diferentes necessidades, promover a aquisição de conhecimento, de nova metodologia e/ou nova legislação aplicável;
- divulgar e atuar em conjunto com entidades congregadas, colaborando para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade.

## Profissionais em constante atualização

Na área de formação e educação continuada, o IBRACON vem realizando trabalho ininterrupto. O mercado requer profissionais com alto grau de qualificação, muito bem capacitados e com atualização permanente de informações.

Com seu Programa de Educação Profissional Continuada, o IBRACON cumpre o papel de elevar a qualidade do perfil do profissional contábil. Ocu-

pa, portanto, a linha de frente nessa área, juntamente com o CFC, a quem coube disciplinar, através de resoluções, os aspectos de formação da classe contábil. Em função da regulação, com a introdução da Instrução CVM 308, que requereu a educação continuada, o CFC e o IBRACON trabalharam na preparação de uma norma que estabeleceu o programa.

A Instrução fazia as seguintes exigências a quem pleiteasse o registro como auditor:

Conforme Instrução CVM 308/99, para fins de registro na categoria de auditor independente – Pessoa Física, deverá o interessado atender às seguintes condições:

I – Estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;

II – Haver exercido atividade de Auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;

III – Estar exercendo atividade de Auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;

IV – Possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como possuir estrutura operacional adequada ao seu número e porte; e

V – Ter sido aprovado em exame de qualificação técnica.

Hoje o programa é um sucesso. “Em 2005 o CFC estabeleceu o Cadastro Nacional do Auditor Independente (CNAI). Para participar do CNAI é necessário fazer uma prova. Depois, deve-se seguir um programa de educação continuada, para se manter lá. Trata-se de um número de 32 créditos anuais, tendo 96 no triênio e um mínimo por ano de 20”, afirma José Luiz Ribeiro de Carvalho.

Todas as mudanças ocorridas na profissão em virtude da implantação da educação continuada obrigatória ou do exame de qualificação técnica ou



Atividade no auditório da sede do IBRACON em São Paulo

de competência são grandes provas de maturidade. Os profissionais hoje constroem o próprio futuro e contribuem para o desenvolvimento do país, exer-

cendo conscientemente a responsabilidade profissional e social. “Tanto para os contabilistas, que têm escritórios de Contabilidade, quanto para os auditores ou para qualquer outra profissão que se tenha hoje, a especialização vai ser necessária. Se a gente pensar somente nos auditores, eles vão ter de se atualizar por setor de atividade. Os auditores vão ter de ter um diálogo permanente com os altos executivos das empresas, para que falem a mesma linguagem e tenham capacidade de prestar então um serviço diferenciado”, complementa o ex-presidente da 5ª Seção Regional do IBRACON Claudio Avelino Mac-Knight Filippi.

A Contabilidade deu um salto nas últimas décadas, impulsionando os profissionais no sentido de ocupar posição de destaque no cenário econômico e social do país. Contudo, o mercado exige, cada vez mais, competitividade, dinâmica, aprimoramento profissional e a busca da excelência, conforme exigência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que exerce uma rigorosa fiscalização sobre a atividade profissional contábil. A presidente do CFC, Maria Clara Cavalcante Bugarim, esclarece a preocupação da entidade:

“A premissa e o sentido da existência do Conselho Federal de Contabilidade são para fiscalizar o exercício da profissão. Mas essa fiscalização precisa, acima de tudo, ser preventiva. E fiscalizar preventivamente é qualificar o profissional para que ele tenha condição de exercer bem a sua profissão. Em virtude disso, temos uma entidade séria, uma entidade, vamos dizer, celeiro cultural da nossa profissão, que é o IBRACON. Nós precisamos estar próximos para que os pronunciamentos, inclusive, que são emanados do IBRACON se convertam em normas de Auditoria. Não podemos estar dissociados, sob pena de perder a profissão”.

Centro de referência para os estudantes de Ciências Contábeis de todo o Brasil, o IBRACON é reconhecido pela qualidade dos cursos que oferece a uma gama de pessoas ávidas por conhecimento. São muitos cursos e está aumentando o número de participantes. O presidente do Instituto, Francisco Papellás Filho, detalha essa importância:



“O IBRACON tem outro objetivo, que é melhorar a excelência da profissão preparando profissionais. Há hoje as grandes empresas de Auditoria, que têm a própria estrutura de treinamento e não dependem de ninguém de fora. Mas há as pequenas e médias empresas de Auditoria, que também são tão importantes, porque se elas não crescerem o mercado morre. É necessário melhorar as condições de preparo dos profissionais”.

## Comissões técnicas

O IBRACON está reestruturando suas comissões técnicas de trabalho, buscando sangue novo, gente mais nova para oxigenar. O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil entende que a eficiência e a regulamentação do mercado de Auditoria são fatores que caminham juntos. À medida que o profissional atua em um ambiente que segue princípios justos e bem definidos, seu desempenho aumenta, gerando melhores resultados.

Visto isso, justifica-se o esforço na elaboração de normas técnicas, além do estímulo do IBRACON ao empenho de profissionais que colaboram nesse trabalho. Em 2006 foram emitidos os seguintes documentos técnicos:

- Normas e Procedimentos de Auditoria 12 e 13: NPA 12, emissão da carta de conforto (*comfort letter*), e NPA 13, procedimentos mínimos de Auditoria para uma entidade fechada de previdência complementar.

- Normas e Procedimentos de Contabilidade – foram produzidos dois: NPC 10, eventos subsequentes à data do balanço patrimonial, e NPC 12, Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas e Correção de Erros; além de duas Interpretações Técnicas: a IT 1/06, Tratamento Contábil dos Custos com Manutenções Relevantes de Bens do Ativo Imobilizado, e a IT 2/06, Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas (sobre NPC a 22).

Dentre os pronunciamentos, os comunicados técnicos foram emitidos em maior número. Foram quatro:

- O CT 1/06, que trata do atendimento aos requerimentos específicos da Circular Susep nº 280/04; o CT 2/06, Tratamento Contábil do PIS e Cofins; o CT 3/06, que fala do Tratamento Contábil do Setor Elétrico; e o CT 4/06, das Demonstrações das Variações das Disponibilidades de Grupos de Consórcios.



## União por causas comuns

Tanto em âmbito nacional como regional, o IBRACON mantém relações estreitas com outras entidades. As de âmbito nacional compreendem instituições como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC); a Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca); a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec); a Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac); o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra); a Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa); a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi); a Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisa (Fenacon); e o recente-

mente criado Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Na outra ponta, o Instituto também se relaciona com órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (Bacen), a Superintendência de Seguros Privados (Susep), além das agências reguladoras.

Essas relações são de grande importância, pois se estabelecem com base em objetivos comuns e interesses mútuos relativos ao desenvolvimento da Auditoria e da Contabilidade, do intercâmbio com empresas, fiscalizadores e agentes econômicos, além de colaborar para a transparência das informações ao mercado e à sociedade.

Conheça melhor esse diálogo profícuo na opinião de representantes de alguns desses interlocutores:

“ Hoje o Conselho Federal de Contabilidade representa a classe como um todo. Uma parcela pequena desses profissionais é formada por aqueles que realmente exercem a Auditoria, essas pessoas que estão ligadas ao IBRACON. Principalmente quando a gente fala em investimento externo, as grandes empresas – o PIB [Produto Interno Bruto] do nosso país – estão sendo auditadas por esses profissionais. Mais ou menos 96% trabalham nessas micro e pequenas empresas, mas essa pequena parcela de auditores precisa realmente estar preparada para exercer bem esse mister. Para mim, essa é a premissa básica, inclusive para o crescimento do nosso país. Em virtude disso é que nós entendemos a importância dessa parceria, entendemos que o Conselho Federal precisa realmente andar de mãos dadas com o IBRACON. Acredito que exista uma relação necessária, harmônica, construída ao longo dos anos. E nós temos todo o interesse que ela se torne cada vez mais estreita e eficaz, em prol da profissão e da própria sociedade, que, acima de tudo, é o usuário final. A mensagem maior é esse reconhecimento. Quando o IBRACON comemora 35 anos de vida, é importante que ele receba do órgão maior da profissão, do órgão regulador da profissão, esse reconhecimento pelos bons trabalhos prestados, e o compromisso de que essa parceria permaneça. ”

*Maria Clara Cavalcante Bugarim,  
presidente do CFC*

“ A CVM tem trabalhado muito com o Conselho Federal de Contabilidade e com o IBRACON na melhoria da qualidade dos profissionais de Contabilidade. Há no Brasil mais ou menos 400 mil contadores registrados nos Conselhos de Contabilidade e 400 auditores registrados na CVM. São 5 milhões de empresas no Brasil e, mais ou menos, 500 companhias abertas efetivamente negociando em bolsa. Isso parece pouco, só que essas companhias e esses auditores lidam com as maiores companhias, que podem contribuir muitíssimo para o crescimento do Brasil. A CVM tem essa percepção da relevância da Auditoria e da Contabilidade há bastante tempo. Ela criou, no começo da década de 1990, a Comissão Consultiva da CVM, que é composta pelo IBRACON, por universidades, pelo CFC, pela Abrasca, por todas essas entidades, para discutir os padrões contábeis no Brasil. A CVM vem tentando adotar os padrões do IBRACON como os padrões de Contabilidade das companhias abertas. Então como é que isso tem sido feito? O IBRACON aprova um pronunciamento, que certamente passou pela discussão lá no Comitê de Normas Contábeis da CVM. O IBRACON discute isso publicamente, edita uma regra, e a CVM então transforma essa regra em projeto de regulamento de adoção obrigatória para companhias abertas, coloca-a em audiência pública e a aprova. ”

*Marcelo Trindade,  
presidente da CVM*

“ No novo ambiente de convergência de normas de Contabilidade com as normas emanadas do IASB, o auditor tem um papel primordial, essencial, porque os órgãos reguladores no Brasil, ao estabelecerem as normas a ser obrigatoriamente observadas, contam com a figura do auditor independente como mais um profissional a monitorar a observância dessas normas de maneira completa. Portanto, o ambiente presente denota claramente a importância do auditor desempenhando um trabalho, prestando um serviço, que é acessório à função de supervisão de sistemas financeiros, e, portanto, sendo reconhecido como essencial. No caso do Banco Central do Brasil, que é, juntamente com o Conselho Monetário Nacional, regulador da atividade de Auditoria independente prestada às instituições financeiras autorizadas a funcionar, existe uma regulamentação específica que trata dos princípios básicos para a prestação desse serviço. E essa regulamentação usualmente tem, a exemplo de uma postura característica da instituição ao longo dos anos, a publicação e divulgação precedida de debate com os mais diversos interessados no tema. E os auditores têm normalmente a chance de se manifestar e expressar suas opiniões acerca do que se pretende ser redigido. ”

*Amaro Luiz de Oliveira Gomes,  
chefe do Departamento de Normas do Sistema Financeiro do Banco Central*

“ A Abrasca nasceu com o IBRACON. Também festejamos 35 anos, aliás, como muitas entidades. É bem curioso, o mercado de capitais, na década de 1960, 1970, começou a surgir com incentivos fiscais, a Lei nº 157 etc. Eu vejo uma série de entidades com 35 anos. Quando eu entrei na Melhoramentos, contratamos uma Auditoria, a Revisora Nacional, porque nós, como uma empresa brasileira, fizemos questão de ter uma Auditoria nacional. Naquela época, os papas da contabilidade eram da Revisora. O Mussolini, os irmãos Franco... Enfim, os grandes baluartes da época, que foram os precursores da Lei das S.A., porque trabalhavam na idéia de que essa lei estava ultrapassada, tinha que ser mudada, e eles, eu diria, comandavam os critérios contábeis.

Quando tivemos a primeira Auditoria, era um lá e o outro aqui, porque o inimigo estava lá, era uma obrigação legal, que antes não existia. Eu acredito que toda empresa nova, que abra o capital, tenha isso. O que acontece? Com o tempo, as partes se adaptam, eu sei o que a Auditoria quer, eu sei o que eu preciso fazer, eu conheço a lei... Isso flui bem, a gente vê na Auditoria um auxiliar. Hoje eu acho que são, absolutamente, parceiros. ”

*Alfried Karl Plöger,  
vice-presidente da Abrasca*

“ Para nós da Bovespa é fundamental a questão da Auditoria independente, principalmente porque os mercados de capitais do mundo todo exigem credibilidade, transparência e principalmente controle. Para nós, é cada vez mais importante participar ativamente desse processo. Damos apoio total ao desenvolvimento das auditorias, que ficam mais e mais sofisticadas. Hoje há responsabilidade social, responsabilidade ambiental... Amplia-se muito o campo, acredito eu. A questão da Auditoria é também essencial para a leitura dos novos investidores, principalmente com o desenvolvimento do mercado de capitais e a abertura das novas empresas. A existência de entidades como o IBRACON, que congregam profissionais da área e que pensam a profissão é essencial. Um grande autor americano, Douglas North, que foi Prêmio Nobel de Economia, diz que 'a grande força de um país são as instituições'. Nós precisamos, no Brasil, de instituições. O IBRACON é uma instituição que está trabalhando para fazer o bem comum e concomitantemente modernizando, oxigenando as relações. Essa preocupação é cada vez mais necessária neste mundo moderno e complexo em que a gente vive. ”

*Raymundo Magliano Filho,  
presidente da Bovespa*

“ Considero o Instituto um dos grandes responsáveis pelo fortalecimento da atividade de Auditoria independente no Brasil. Sempre foi capaz de reunir profissionais extremamente capazes e verdadeiros líderes profissionais. Houve iniciativas meritórias na elaboração de pronunciamentos sobre normas e procedimentos de Auditoria, sendo praticamente a única entidade no país a se dedicar a esse detalhamento e a oferecer tais proposições com qualidade. Desde os tempos primitivos do IAIB até os dias de hoje, o mercado de capitais, as agências reguladoras e todos os que militam no campo de preparo, Auditoria e/ou análise de demonstrações contábeis só tiveram a ganhar com a atuação firme e constante do IBRACON – não sem os percalços que uma entidade sem fins lucrativos como essa tem num país com as características do Brasil. Quanto ao futuro da Auditoria, será o futuro do mercado de capitais. Sendo este hoje uma promessa bastante otimista de meio alternativo de financiamento da expansão da empresa que faz negócios no Brasil, a Auditoria tende a se fortalecer. A consciência e o grau de entendimento do ambiente globalizado pelas empresas e pelos auditores cria a expectativa de que teremos uma atividade de Auditoria cada vez mais forte e atuante no sentido de fortalecer o processo de divulgação de demonstrações contábeis. O IBRACON já é uma história de sucesso e é indiscutível, a meu ver, que siga dando excelentes exemplos de orientação de conduta profissional. ”

*L. Nelson Carvalho,  
diretor de pesquisas da Fipecafi*

Em 1996 foi decidido pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) que as firmas de Auditoria deveriam ser substituídas a partir de um determinado número de anos prestando serviço para instituições autorizadas a funcionar pelo Bacen. Esse procedimento foi seguido pela CVM e pela Susep. Tal requisito foi estabelecido sob a influência de determinadas ocorrências no sistema financeiro, que, no entender do CMN e do Bacen, à época, justificaram a medida. O Bacen suspendeu recentemente a aplicação dessa exigência.

## 14. Perspectivas para a Profissão

No século XXI, desenha-se um ótimo panorama para o **mercado de trabalho** do auditor independente. São novos caminhos e exigências no campo do meio ambiente, da administração hospitalar, de organizações não governamentais, entre outros. Além disso, não se pode deixar de citar o crescente mercado de capitais e a globalização, como fatores determinantes para o futuro, já que a função está diretamente relacionada ao grau de maturidade desse mercado e da própria transparência e nível ético do país. “A governança tem evoluído, todo mundo concorda com isso. Se nos compararmos com nossos vizinhos, que estão tendo percalços, estamos mantendo aquela conquista desde o Plano Real. Os problemas políticos que têm ocorrido são debatidos graças ao fato de a gente ter um bom aliado. Não dá para falar diferente, a profissão de Auditoria está muito ligada a esse nível de comportamento ético, de transparência, de estabilidade, de governança. O auditor trabalha com informações de interesse público, então tenho certeza de que, à medida que a gente avançar nesses predicados, nesses fundamentos, a profissão vai crescer também”, garante José Luiz Ribeiro de Carvalho.

### O Projeto de Lei nº 3.741

Desde a década de 1990 vem sendo discutido um projeto que visa a alterar certos dispositivos da Lei nº 6.404, das sociedades anônimas, como estender às empresas de grande porte, empresas de capital fechado de papel relevante, a submissão às regras de transparência, à prestação de contas e, enfim, a publicação de suas demonstrações financeiras aplicando as normas de Contabilidade referendadas pela CVM. “Acho essencial exigir para determinadas organizações a prestação de contas à sociedade e essa prestação de contas trazer no seu bojo a Auditoria independente, como um profissional externo à administração, que emita uma opinião sobre aquelas informações. O Bacen já se manifestou favorável ao Projeto de Lei nº 3.741. Obviamente, a decisão vai ser do Legislativo, mas é uma medida que contribui para o desenvolvimento econômico do país”, declara Amaro Luiz de Oliveira Gomes, chefe do Departamento de Normas do Sistema Financeiro do Banco Central.



A Contabilidade já foi uma profissão eminentemente masculina. Contudo, segundo a presidente do CFC, Maria Clara Cavalcante Bugarim, hoje as instituições de ensino superior apontam para uma grande participação feminina. “Acho que isso se dá, primeiro, pelo reconhecimento maior do nosso curso. Outra coisa importante: as grandes empresas de Auditoria querem cada vez mais contratar mulheres. O fato é que a partir do momento que as oportunidades são postas, as pessoas vão ocupando a sua posição.”

Toda essa discussão poderia ser facilitada, na opinião do presidente da CVM, se houvesse uma maior demanda do mercado. “Eu adoraria que isso fosse uma demanda dos agentes de mercado, isto é, que uma grande companhia não conseguisse empréstimo, não conseguisse dinheiro se ela não tivesse suas demonstrações financeiras auditadas por um auditor independente e se não adotasse os padrões de Contabilidade internacional, que ela não conseguisse se relacionar com os seus parceiros, porque eles demandariam isso. Mas a percepção da relevância disso não é necessariamente igual para todo o mundo”, afirma Marcelo Trindade.

O grupo de trabalho, formado por entidades e órgãos como IBRACON, Abrasca, CVM e CFC, preparou o primeiro esboço de revisão, que serviu como base para o atual projeto. Desde então, o IBRACON vem cumprindo seu papel na aprovação dele, seja na interlocução com o Congresso, com o governo, seja com a própria sociedade, por meio de reuniões, debates, palestras, buscando o engajamento do maior número de pessoas possível, esclarecendo a relevância do tema. “Ele é importante, não só para o IBRACON, mas para o Brasil. Lógico, tem a turma que rema para um lado e tem a turma que rema para o outro. Por enquanto nós não somos tão fortes quanto a turma que rema para o outro lado. Você tem de ir trazendo mais gente para remar no seu barco, para poder fazer contraponto, senão não consegue sair do lugar. Como diz um amigo meu árabe ‘para atravessar o deserto tem de dar o primeiro passo’”, afirma o presidente da Diretoria Nacional do IBRACON. Essa posição é reiterada por José Luiz Ribeiro de Carvalho: “O país têm muito a ganhar em termos de transparência para a sociedade. Essa transparência beneficia o sistema de análise das informações apresentadas pelas empresas. Será então possível avaliar melhor sua performance, sua posição patrimonial e isso pode reduzir o risco de crédito. Isso vai ajudar muito, até o próprio consumidor, porque barateia o custo do empréstimo. Ajuda também no sentido de que a empresa vai demonstrar o quanto vem recolhendo de impostos. É uma prestação de contas para a sociedade”.

## O Brasil e as normas internacionais

Outro aspecto relevante do projeto está na discussão da crescente importância da Contabilidade para as decisões de investimento das empresas

O Brasil é um dos países menos auditados do mundo. A Ernst & Young levantou alguns números sobre a relação entre o número de habitantes e a quantidade de auditores, parâmetro para medir o percentual do trabalho de Auditoria em cada país. A Argentina possui 13.205 habitantes por auditor, o Chile, 8.711. Na Alemanha são 4.558 habitantes por auditor, na França, 4.310 e nos Estados Unidos, 2.327. Alguns países mostram números ainda mais significativos, como o Canadá, com 1.508 habitantes, a Inglaterra, com 1.316, ou a Holanda, com 899 habitantes por profissional. Pode-se evitar ou eliminar o risco de fraudes e de erros nas organizações com o trabalho do auditor. O Brasil possui apenas um auditor para cada 24.615 habitantes.

na era da globalização. Diante disso, trata-se de uma tendência mundial a busca pela internacionalização das normas contábeis. Com isso, procura-se reduzir a percepção dos riscos nos investimentos internacionais e nacionais. Sabe-se que essa é a meta dos diversos financiadores e investidores, e o melhor entendimento das demonstrações contábeis poderia facilitar a própria comunicação com agentes internacionais, ocasionando a redução de custos de capital – o que é de extrema importância para o país. A presidente do CFC dá mais detalhes:

“Em relação às perspectivas para a profissão, entendemos hoje que há necessidade vital da convergência das normas contábeis. Nós precisamos, cada vez mais, ser competitivos, precisamos receber esse capital externo e o país tem de estar preparado, com as nossas normas, porque isso é premissa para qualquer investimento externo. Primeiro buscamos uma convergência interna, porque não é fácil, num país onde temos diversos órgãos reguladores, então é preciso que a gente quebre o primeiro grande paradigma, que é falar a mesma linguagem internamente. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis é um fato decisivo para que isso realmente aconteça e já tomamos essa iniciativa. Antes de convergência, se falava em harmonização. Mas há a questão das particularidades, nós precisamos convergir na essência, mas respeitar as particularidades de cada país. Precisamos convergir pensando acima de tudo que se todos nós

como pano de fundo a Contabilidade, que é a linguagem universal dos negócios, ela precisa ser compreendida em qualquer país em que se esteja. Necessitamos ter normas claras, que se consigam traduzir em qualquer idioma. Eu, profissional do Brasil, tenho de ter segurança de trabalhar em outros mercados e vice-versa”.



À esquerda, Francisco Papellás Filho, presidente do IBRACON; Ana Maria Elorrieta, diretora de assuntos técnicos; Dorgival Benjono da Silva, diretor executivo do CFC; e Marco Aurelio Fuchida, superintendente-geral do Instituto. À direita, membros do CFC: Maria Clara C. Bugarim, presidente; Luiz Carlos Vaini, vice-presidente técnico; e Célia Schwindt, coordenadora técnica

O ex-presidente do IBRACON e atualmente membro do Comitê de Nomeações da IFAC, Guy Almeida Andrade, elucida a questão com alguns dados históricos:



“Em 1977, 1978, 1979, o México quebrou, depois quebrou Coréia, Japão e Rússia. Essa quebradeira mexeu com o mundo, muita gente perdeu dinheiro na Europa, muita gente perdeu dinheiro nos Estados Unidos. Quando da crise do Japão, por exemplo, quebraram grandes seguradoras, grandes bancos japoneses. Os investidores na Inglaterra, nos Estados Unidos, disseram: ‘Mas o balanço está bom...’ ‘Sim, mas esse balanço era feito pela norma japonesa, que não requer certas provisões. Se a gente fizesse essas provisões o balanço ia ficar ruim.’ ‘Mas o auditor que audita lá é o mesmo que audita aqui.’ ‘É, mas ele é auditor de acordo com as normas de Auditoria do Japão, que são diferentes das nossas.’ Naquele momento o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional, entre outras entidades, entenderam que a Contabilidade no mundo não conversava. Nós sabíamos disso há muitos anos, tanto é que existe o IASB e a IFAC desde os anos 1970, justamente nessa tentativa de harmonizar, mas os reguladores não sabiam”.

O Brasil é o último país de relevância econômica que ainda não adotou as normas internacionais de Contabilidade. Hoje, o Brasil está junto com outros países da África, alguns países da América Latina e alguns países da Ásia. Mas a Ásia está indo bem mais rápido nessa internacionalização, porque a economia deles é voltada para o mercado externo. Não há tempo a perder. Por isso, o IBRACON tem dialogado com entidades parceiras, com a CVM, com o Banco Central, com o Legislativo, com o objetivo de ver aprovado o Projeto de Lei nº 3.741 e adotadas as normas internacionais como padrão para as companhias.

### Uma só voz

Essa meta estava diretamente relacionada com a criação de um ente único que tratasse do estudo e da divulgação de pronunciamentos. Com a colaboração ativa do IBRACON foi oficializado em agosto de 2006 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Ele pretende, reunindo o Conselho Federal de Contabilidade, o IBRACON, universidades e outras entidades, editar esses padrões contábeis a ser adotados pelos diversos reguladores: CVM, Susep, Banco Central, SPC, no caso dos fundos de pensão. O CPC está trabalhando com força máxima para que dentro de quatro anos a convergência, segundo as normas editadas pelo IASB, esteja concluída.

De acordo com Alfried Karl Plöger, vice-presidente da Abrasca e membro

A Federação Internacional de Contadores (IFAC) define as formas de identificação da independência: independência de mente – imparcialidade, integridade, objetividade e ceticismo profissional; e independência na aparência – evitar que fatos ou circunstâncias permitam que uma terceira parte tenha dúvidas acerca da integridade, objetividade ou ceticismo profissional do auditor ou da firma.



Solenidade de lançamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis na Bolsa de Valores de São Paulo

do comitê, quando o CPC foi criado, houve uma primeira fase de ajustes técnicos, para decidir quem faria o que e acomodar as solicitações, pois não há presidente. Ele esclarece como o CPC é dividido:

“Nós temos grupos, eu sou coordenador da comunicação institucional nacional. O CPC se comunica através da minha pessoa, ou do vice-coordenador, com CVM, Bacen etc. O outro grupo, que faz a coordenação internacional, é formado por contadores, o grupo mais importante é o técnico, é esse que estuda as normas, se não fosse ele o resto não teria razão de existir. E também há um grupo que trabalha com o próprio CFC. São esses os quatro grupos que existem. Nós temos normas bastante fortes. Mais uma coisa importante: dentro do nosso grupo existem como observadores, que devem opinar mas não votar, pessoas da CVM, do Bacen, da Febraban, da Susep e da Receita Federal. Isso ajuda, a norma já sai redondinha, sem empecilhos”.

A idéia é, portanto, centralizar no CPC o debate sobre as normas contábeis. A presença do IBRACON é essencial, pois os auditores terão de emitir opinião sobre demonstrações financeiras elaboradas de acordo com essas normas. Não menos importante é a participação dos órgãos reguladores. É o que garante Amaro Luiz de Oliveira Gomes, do Bacen:

“A idéia desses órgãos, ao apoiar a constituição do CPC e participar dele, pelo menos essa é a idéia do Bacen, na condição de ouvinte, é poder contribuir na discussão dos pronunciamentos e, posteriormente, quando esses pronunciamentos se tornarem efetivos, ou seja, divulgados, aprovados, o Bacen possa referendá-los, determinando que as instituições financeiras também os observem na elaboração de demonstrações. Então é dentro desse ambiente recente que essa preocupação com normas internacionais ficou bastante patente e ficaram muito claras as necessidades de avançar. Todo esse ambiente está ganhando corpo e força por intermédio do CPC e pela resposta dada pelos órgãos reguladores”.

Este é um momento importante em que se busca essa modernização do mercado, não só de capitais, do mercado financeiro e da captação de recursos em geral. Com o CPC ocupando seu papel, quando o Projeto de Lei nº 3.741 for aprovado a atualização das normas brasileiras no padrão internacional será muito mais rápida.

No que se refere às normas de Auditoria, o Bacen anunciou, em março de 2006, a decisão de requerer dos auditores que as demonstrações financeiras em 2010 sejam auditadas de acordo com as normas internacionais de Auditoria, promulgadas pela IFAC. A idéia é que o IBRACON e o CFC editem essas normas em cooperação técnica. As duas entidades têm trabalhado em parceria. Neste ano, ao receber o presidente da IFAC, Fermín del Valle, a mensagem transmitida foi a de que o CFC e o IBRACON, como representantes e integrantes da IFAC, estão imbuídos e comprometidos com a convergência, buscando o aprimoramento do conjunto normativo que trata da prestação de serviços de Auditoria.

Concessões, normas internacionais, educação continuada, grupos de trabalho, normas e princípios de Auditoria discutidos em parceria com outras instituições, tudo isso tem feito parte do IBRACON, dando continuidade à sua trajetória de mais de três décadas. Nesse contexto, o IBRACON compreendeu a necessidade de integrar as pequenas firmas de Auditoria (PMFs) na convergência às normas internacionais de Auditoria. Em conjunto com o CFC, designou um membro da Diretoria Nacional para integrar o Comitê de Pequenas e Médias Firmas de Auditoria (SMPC, na sigla em inglês) da IFAC, que está dedicado a adaptar essas normas internacionais para utilização por PMFs, que normalmente auditam pequenas e médias empresas. O diretor de desenvolvimento profissional da Diretoria Nacional, Ricardo Júlio Rodil, define assim sua missão nesse comitê: “É um passo extremamente importante da parte dos profissionais brasileiros de Auditoria, pois essa atuação facilitará a adoção de normas internacionais pelas PMFs nacionais, o que significará um grande passo para a melhoria da qualidade da Auditoria em nosso país”.



Reunião do CPC

A divulgação das fraudes contábeis identificadas nas empresas WorldCom, Enron e Parmalat, por exemplo, expôs os prejuízos gerados, o desconforto e a agressão à ética contábil. A linguagem contábil não se resume apenas a uma simples enunciação lógica, nem à mera estruturação. Seu significado é constituído por uma expressividade não apenas translúcida, é grande formadora de opinião e sustentáculo para a tomada de decisão, tornando os profissionais contábeis responsáveis pelas informações prestadas.

São muitos os desafios para a profissão, segundo o presidente do Instituto, Francisco Papellás Filho:

“Alguns temas estão aí na pauta. Por exemplo, nós aqui no Brasil não temos um ato normativo que lide com o assunto concessões, um negócio que já existe faz quatro, cinco anos. O próprio IASB tinha montado um grupo internacional para debater esse assunto, pois eles também não tinham nada e o tema começou a aparecer mundo afora. O IASB emitiu, no ano passado, um pronunciamento sobre concessões. Agora estamos trabalhando para ver se nós conseguimos colocar isso em vigor aqui no Brasil. Vai ser uma luta, porque, se você for aplicar a boa técnica contábil, vai esbarrar em algumas desvantagens fiscais para algumas empresas. Esse assunto é palpitante, estou com ele desde o começo. Também há no CPC uma agenda de assuntos que vamos colocar em discussão, em audiência pública, eu estou com dois assuntos, tenho colegas que estão com outros”.

## Auditoria e o mercado de capitais



Antonio Carreiro

Espaço interativo 1 na Bovespa

Depois de enfrentar problemas com a depressão na década de 1990 ocasionada pela era Collor, com os diversos planos econômicos da década de 1980 e os incentivos que maquiaram o cenário na década de 1970, a Bovespa vive um momento de grande valorização. O auditor tem sido muito importante no processo de abertura de capitais, houve a reconquista da bolsa e o auditor está inserido nisso, já que ele é um agente importante do mercado de capitais. Se o mercado de capitais, que é uma

espécie de termômetro, está passando por um momento bom, é sinal de que as empresas têm perspectivas para crescer. Como no Brasil o nível de poupança interna é baixo, o próprio investidor estrangeiro tem participado na Bovespa fazendo sua parte, trazendo essa poupança do exterior para investir aqui. É um momento áureo para o mercado de capitais e o auditor é convocado a participar.

## 15. Uma Questão de Ética

Uma nova palavra de ordem parece estar tomando corpo e forma no mundo globalizado: **ética**. Quando se fala de ética, fala-se de pessoas éticas, afinal as organizações são compostas por pessoas e delas depende o sucesso ou o fracasso de um empreendimento.

Não há sociedade que sobreviva sem um código de condutas ou preceitos. Nos últimos anos, o debate sobre a ética no campo da Contabilidade, particularmente na ação dos auditores, atingiu a esfera internacional. Escândalos financeiros envolvendo grandes corporações e empresas de Auditoria levaram à discussão sobre a independência dos profissionais auditores.

A questão da ética profissional dos auditores ganhou a ordem do dia:



Aristóteles, o pai da ética

“...encontramos, nos mais variados tipos de organizações, códigos de ética. Mesmo empresas com fins lucrativos criaram e criam suas normas de conduta, além das associações, clubes e profissionais. São esses códigos depositários das aspirações de comportamento esperado de seus membros. Com certeza, através da maneira de agir das pessoas abrangidas por esse ou aquele código, tem-se também como distinguirem-se essas pessoas, de quem são seus pares ou não?”.

(CARVALHO, Victor Hugo de. A Ética na Contabilidade, *Revista do CRCPR*, nº 133 de 2002)

O Código de Ética Profissional do Contabilista no Brasil, um grande avanço para a profissão, que já estava consolidada e carecia de normatização própria, foi editado em 4 de setembro de 1970, através da Resolução CFC nº 290 (posteriormente atualizada pela Resolução CFC nº 803, de 10 de outubro de 1996). Um código de ética é muito mais que uma simples reunião de direitos, deveres,

A ética pode ser definida como um ramo da Filosofia que investiga os princípios que motivam, distorcem, disciplinam ou orientam o comportamento humano. Pode-se dizer que a ética lida com o que é moralmente certo ou errado. As palavras “ética” e “moral” têm a mesma base etimológica: a palavra grega *ethos* e a palavra latina *mores*, que significam hábitos e costumes. O termo ética tornou-se apropriado para expressar normas de conduta de grupos organizados, como por exemplo as categorias profissionais.

Exemplos de deliberações que validam normas do IBRACON. Em 2005: deliberação CVM 488 de 3/10, que aprova pronunciamento NPC 27 sobre demonstrações contábeis - apresentação e divulgações; Deliberação CVM 489 de 3/10, que aprova pronunciamento NPC 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Em 2006: deliberação CVM 505 de 19/06, que aprova pronunciamento sobre eventos subseqüentes à data do balanço patrimonial; e Deliberação CVM 506 de 19/06, que aprova pronunciamento sobre práticas contábeis, mudanças nas estimativas contábeis e correção de erros.

limitações e punições. É o verdadeiro norteador de toda a conduta dos profissionais regidos por ele. Uma conduta não ética, como a prática da sonegação, de pequenas manobras contábeis, aceitação de subornos ou propinas, fraudes em balanços, pode pôr em risco a credibilidade da profissão. As leis, normas e princípios existem justamente para impedir esse tipo de conduta, que, apesar de rara, expõe a classe perante a sociedade.

No campo da ética profissional, o IBRACON trava a batalha da manutenção da confiança da sociedade no sistema de Auditoria e do estabelecimento de normas e princípios que garantam a maior transparência possível

nas demonstrações contábeis e da saúde das empresas. A evolução da sociedade e de setores específicos, como o empresarial, o da Contabilidade e da Auditoria, leva os profissionais a uma série de reflexões sobre novos nichos de mercado e oportunidades que precisam ser ocupados por profissionais éticos e comprometidos com o bem-estar comum.

A profissão de auditor é eminentemente de responsabilidade pública e social. Portanto, elementos como ética e independência desempenham papel essencial para o profissional, até mesmo como fator de permanência no mercado.

É evidente que as pessoas estão sujeitas a deslizes e equívocos, porém, nunca se deve esquecer

que esse é um caminho sem volta. Hoje, o modelo praticado no mundo corporativo gera pressões para atingir resultados e objetivos agressivos, que muitas vezes são fatores que levam os colaboradores, executivos e parceiros comerciais a problemas de conduta.

E por que ocorrem deslizes éticos na profissão? Segundo Victor Hugo de Carvalho, talvez, em alguns casos, seja a relação de poder, o temor de perder o emprego ou o cliente, que obrigue contabilistas a agir em desacordo com a ética profissional. Mas é claro que isso não justifica a conduta, até mesmo porque “se todos os profissionais agissem conforme a ética, esses que detêm



o poder econômico não conseguiriam forçá-los a agir de modo contrário, pois não encontrariam quem o fizesse”.<sup>3</sup>

É sabido que uma profissão só é valorizada quando quem dela precisa sente sua utilidade. Ou seja, quando uma profissão consegue demonstrar, de forma inequívoca, que pode contribuir positivamente para a sociedade, ganha desta a admiração e o respeito que merece. Assim também acontece com a Contabilidade e a Auditoria, quando seus profissionais agem de acordo com a ética profissional e com as demais normas que as regem.

O Código de Ética Profissional do Contabilista é relativamente pequeno, formado por 14 artigos, distribuídos em cinco capítulos. Essa simplicidade faz com que atinja o objetivo de ser um **código de conduta de rápida leitura e assimilação**. Ao delinear os deveres, traz à tona os direitos dos contabilistas em suas relações profissionais com os pares e com seus clientes ou empregadores.

O Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade em 1996 em substituição ao anterior, veio contemplar a preocupação crescente da classe contábil com a atual situação e inseriu em seu contexto a necessidade da Contabilidade para as mais diversas camadas sociais.

O profissional da área contábil sempre lidou, e nos dias de hoje muito mais, com um elemento precioso que é a informação, normalmente relativa à área financeira e de negócios pertencentes a terceiros. Assim, o profissional diariamente aplica seus valores éticos, pois trabalha em áreas nas quais há conflitos de interesse, como de empresa *versus* fisco e de dirigentes *versus* sindicatos.

“Cabe aqui uma pergunta: como fazer para que a ética seja realmente aplicada na Contabilidade? Um dos caminhos inicia-se nos bancos escolares. Sim, pois se no decorrer do curso de Ciências Contábeis os futuros profissionais adquirirem a consciência dos valores éticos da profissão, da importância de seu papel na sociedade e das conseqüências que as condutas não éticas provocam na classe contábil como um todo, ele certamente procurará agir de forma ilibada, pois disto dependerá a sua sobrevivência profissional. Outra forma, que aliás já existe, é o exame de suficiência. É uma importante ferramenta para a ética, pois possibilita o acesso ao pleno exercício da profissão, aos que comprovarem real e sólido conhecimento sobre a Contabilidade.”<sup>4</sup>

O Código de Ética Profissional do Contabilista, define como deve ser a conduta do profissional contábil: exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observar a legislação vigente, resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais (...). Zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo.



O papel da Auditoria na sociedade é, a cada dia, mais relevante, já que envolve, além do binômio empresa-investidor, o governo e a economia popular. A preocupação ética e com a constante melhoria na atividade deve ser a pedra de toque de todos os participantes da área no exercício da profissão.





#### NOTAS

- 1 SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à Auditoria*. São Paulo, Atlas, 1988, pp. 18-19.
- 2 MARRA, Ernesto. “Normas Técnicas de Auditoria”. *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 400, p. 7, março, 1962.
- 3 CARVALHO, Victor Hugo de. A Ética na Contabilidade. *Revista do CRCPR*, nº 133, 2002.
- 4 CARVALHO, Victor Hugo de. *Op. cit.*

# Palavra de especialista

A opinião de algumas das pessoas-chave na evolução do IBRACON

“Certa vez, li no jornal que havia um balanço de firma com um parecer de Auditoria e quem assinava era o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil. Fiquei curioso, procurei o endereço e encontrei na lista telefônica da época. Era na rua Antonio de Godói, 88, 11º andar. Eu fui lá para me inscrever. Tempos depois, compramos uma sala, na Barão de Itapetininga. Hoje eu colaboro com o IBRACON porque gosto, o pessoal da diretoria é mais jovem.”

*Alexandre Moreira de Souza  
ex-vice-presidente da 5ª Seção Regional*

“Quando fui eleito presidente da primeira Comissão de Normas Técnicas da 5ª Seção Regional, pegamos um balanço e começamos a fazer pronunciamentos para cada item dele. Estávamos partindo do zero. Tudo era muito discutido, reunião em cima de reunião. Mais tarde, juntamos e editamos esses pronunciamentos no primeiro livro editado pelo IBRACON.”

*Ernesto Marra  
fundador do IAIB, futuro IBRACON*

“Em todos os momentos da minha vida profissional, entendo o IBRACON como uma organização voltada para a área técnica. A nossa grande preocupação, como auditores, era desenvolver normas de Auditoria no Brasil, muitas delas decorrentes das normas internacionais, adaptadas e customizadas de acordo com nossa realidade e legislação. Elas foram transformadas em pronunciamentos técnicos emitidos pelo IBRACON e depois referendados pelo CFC, que passou a ter uma integração significativa com o IBRACON na área de desenvolvimento, publicação e divulgação de normas profissionais.”

*Irineu De Mula  
ex-presidente da Diretoria Nacional*

“O IBRACON trouxe um grande progresso profissional. Nós passamos a fazer cursos de aperfeiçoamento dentro do próprio IBRACON e levando para outros estados. Levamos teses e trabalhos fundamentais para convenções e congressos, inclusive associações internacionais. O trabalho de projeção internacional do IBRACON é notório.”

*Mario Martins de Almeida  
ex-vice-presidente da 5ª Seção Regional*

“Nos primeiros anos de existência, o IBRACON era uma entidade de estilo ainda embrionário. Todavia, com a audácia e a dedicação de contadores como Roberto Dreyffuss, Hilário Franco, Luiz Fernando Mussolini, Emílio Bacchi, Álvaro Aires Couto, Osmar Schwacke, Elso Raimondi, Arthur Magalhães Andrade, Natal Julio de Luca, Alceu Landi, Irineu De Mula, Eliseu Martins, Jorge Roberto Manoel, Guy Almeida Andrade, o IBRACON se firmou como entidade dinâmica, atenta à evolução da Auditoria e da Contabilidade no mundo, alcançando o Brasil ao cenário mundial de modo digno e crescente. Também colaborei nesse ingente esforço.”

*Fernando Carneiro da Motta  
ex-presidente da Diretoria Nacional*

“Enquanto era presidente da 5ª Regional, trabalhei com Osmar Schwacke, presidente da Diretoria Nacional, que fez um plano de trabalho maravilhoso, completo. Quando assumi a Nacional, pensei: ‘O plano está pronto. É colher alguns itens e colocá-los em prática’. Busquei então uma participação mais firme nas entidades de classe. Resolvi fazer reuniões itinerantes, nas Regionais. No Rio Grande do Sul, encontrei o Ivan Carlos Gatti, que saiu candidato à presidência do CFC. Ele ganhou e retomamos o Grupo das Normas Brasileiras de Contabilidade, que estava desarticulado. O grande segredo do sucesso é otimizar os talentos, pensar nos profissionais, pensar no país, e não na vaidade de cada um. Como parceiro, um precisa do outro.”

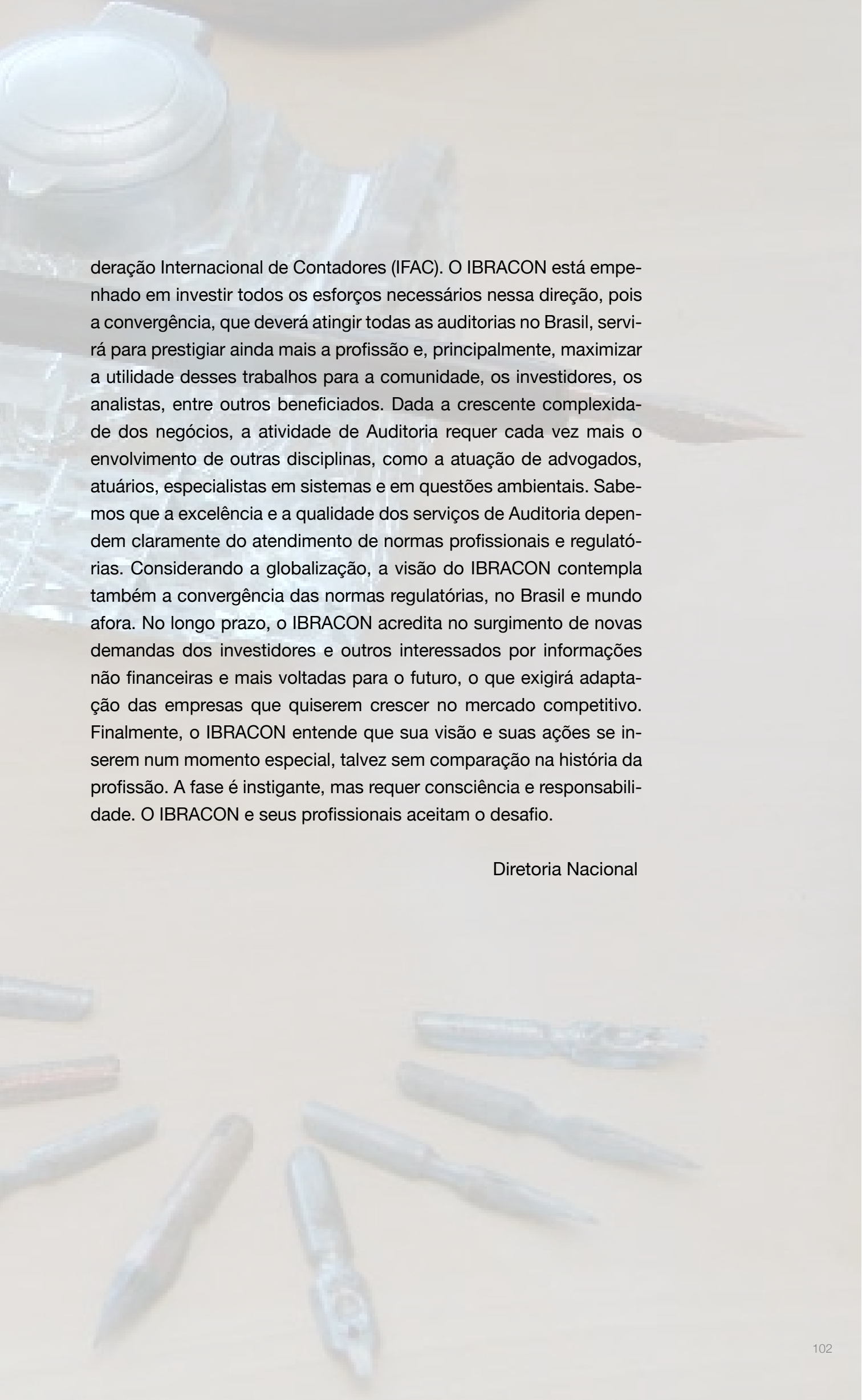
*Luiz Carlos Vaini  
ex-presidente da Diretoria Nacional*

“No início da minha gestão, a Diretoria Nacional começou um trabalho de reposicionamento estratégico do IBRACON. Após amplo processo de entrevistas, pesquisas, buscando consenso para a visão de futuro do IBRACON como entidade efetivamente representativa dos legítimos interesses dos auditores independentes. Como resultado, foram concebidas as definições estratégicas básicas para o efetivo reposicionamento estratégico do Instituto, estabelecendo-se o desenho de um novo modelo de gestão, cujo objetivo foi dar maior transparência e consistência aos seus órgãos de gestão, bem como modernizar a relação do órgão nacional com as Regionais.”

*Edison Arisa Pereira  
ex-presidente da Diretoria Nacional*

## Palavras Finais: Nossa Visão de Futuro

Nos últimos anos, com a intensificação da globalização e o aumento da complexidade da economia, os países vêm procurando se adaptar à etapa da internacionalização. Um elemento importantíssimo nesse contexto é a necessidade de informação que flua com agilidade, que seja confiável e inteligível para os agentes econômicos nas mais diversas nações. O Brasil – e particularmente suas empresas – não pode se furtar dessa realidade, sob pena de perder cada vez mais espaço no mercado internacional. Também essa modernização tem condições de contribuir de forma importante para o crescimento sustentável do país. Diante disso, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil projeta um futuro em que o sistema de informações financeiras seja fortalecido pela crescente convergência das práticas contábeis adotadas no país, em consonância com as normas emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Nessa meta, merece destaque o trabalho do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), oficializado em 2006, com ativa participação do IBRACON, e os esforços nessa direção empreendidos pelos órgãos reguladores, notadamente a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (Bacen). Os benefícios desse alinhamento para a economia, consistente com o movimento global, serão com certeza enormes. Acreditamos que as partes interessadas no mercado de capitais precisam obter informação que apresente de forma consistente e comparável o desempenho e a posição financeira das entidades que nele operam. Os serviços de Auditoria, apesar de suas limitações inerentes, continuarão a fazer a sua parte nesse contexto, agregando confiabilidade a essa informação. Essa transparência só tem a contribuir para a saúde das economias em desenvolvimento. Nossa visão contempla um processo similar ao das práticas contábeis para o processo de convergência das normas de Auditoria aplicáveis no Brasil com as normas internacionais emitidas pela Fe-



deração Internacional de Contadores (IFAC). O IBRACON está empenhado em investir todos os esforços necessários nessa direção, pois a convergência, que deverá atingir todas as auditorias no Brasil, servirá para prestigiar ainda mais a profissão e, principalmente, maximizar a utilidade desses trabalhos para a comunidade, os investidores, os analistas, entre outros beneficiados. Dada a crescente complexidade dos negócios, a atividade de Auditoria requer cada vez mais o envolvimento de outras disciplinas, como a atuação de advogados, atuários, especialistas em sistemas e em questões ambientais. Sabemos que a excelência e a qualidade dos serviços de Auditoria dependem claramente do atendimento de normas profissionais e regulamentárias. Considerando a globalização, a visão do IBRACON contempla também a convergência das normas regulamentárias, no Brasil e mundo afora. No longo prazo, o IBRACON acredita no surgimento de novas demandas dos investidores e outros interessados por informações não financeiras e mais voltadas para o futuro, o que exigirá adaptação das empresas que quiserem crescer no mercado competitivo. Finalmente, o IBRACON entende que sua visão e suas ações se inserem num momento especial, talvez sem comparação na história da profissão. A fase é instigante, mas requer consciência e responsabilidade. O IBRACON e seus profissionais aceitam o desafio.

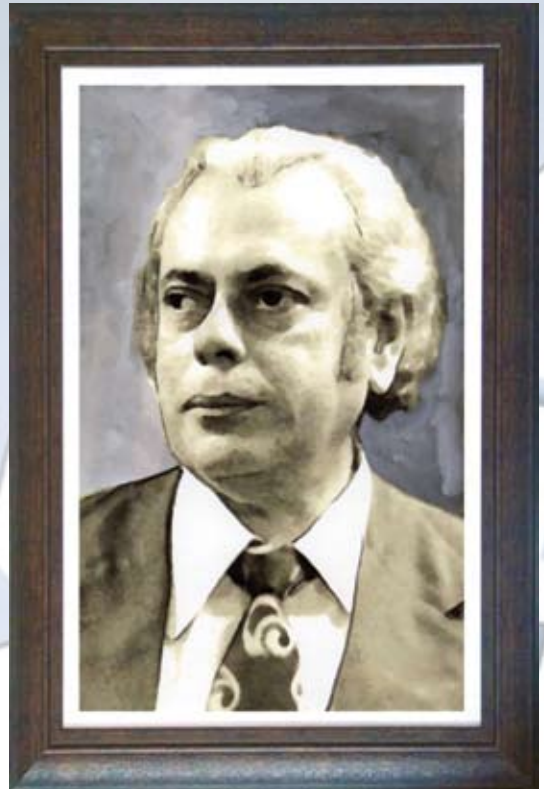
Diretoria Nacional



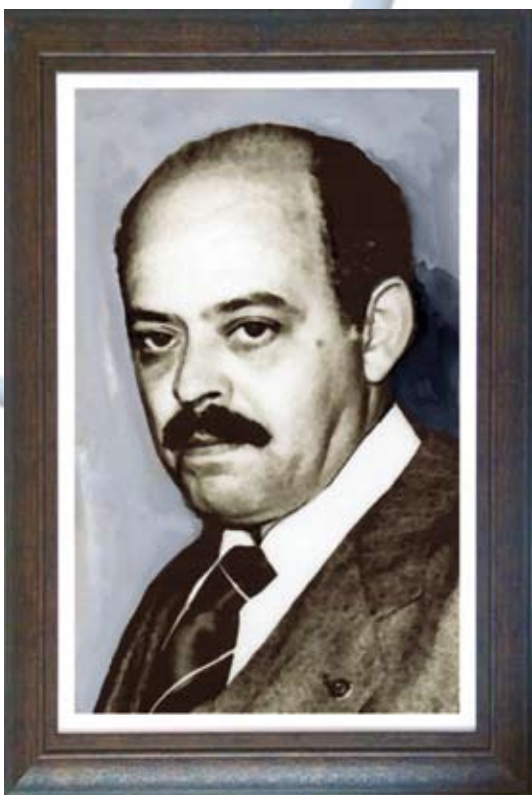
# GALERIA DE PRESIDENTES



Roberto Dreyfuss  
dezembro de 1972 a dezembro de 1976



Alberto Almada Rodrigues  
janeiro de 1977 a janeiro de 1978



Gilson Miguel de Bessa Menezes  
janeiro de 1978 a julho de 1982



José Rojo Alonso  
julho de 1982 a junho de 1984





José Ismar da Fonseca  
julho de 1984 a junho de 1986



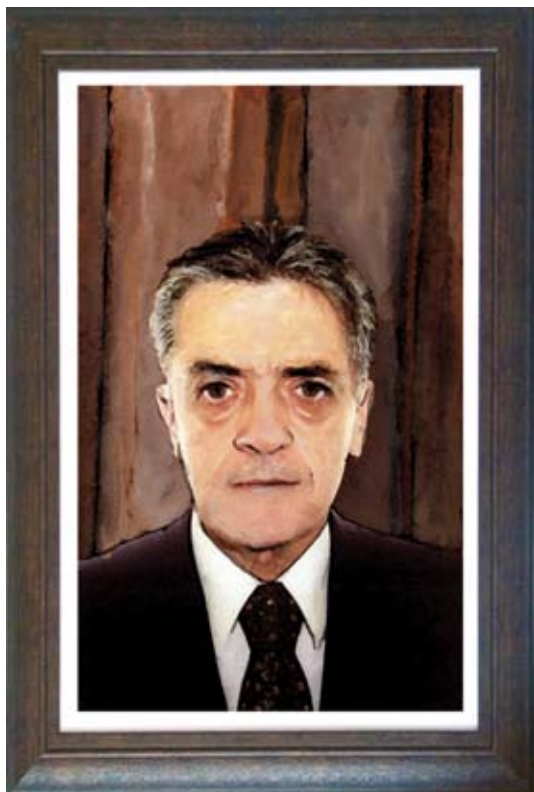
Osmar Schwacke  
julho de 1986 a junho de 1988



Luiz Carlos Vaini  
julho de 1988 a junho de 1990



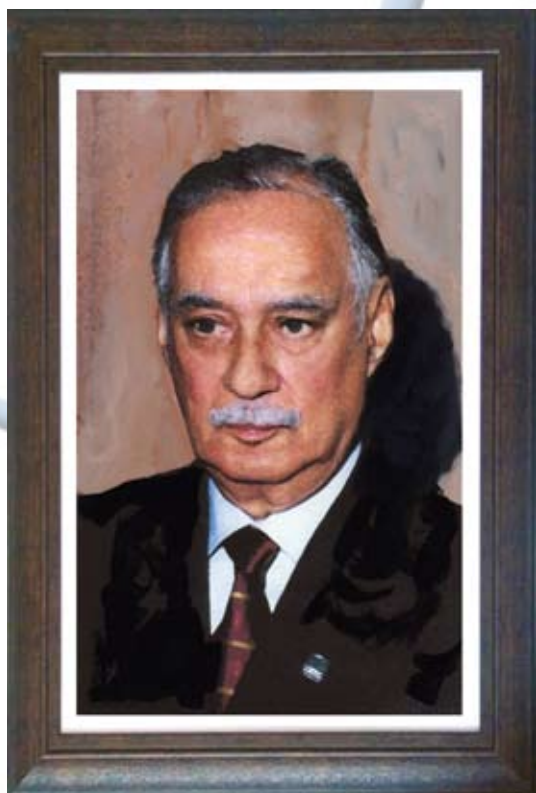
Elso Raimondi  
julho de 1990 a junho de 1992



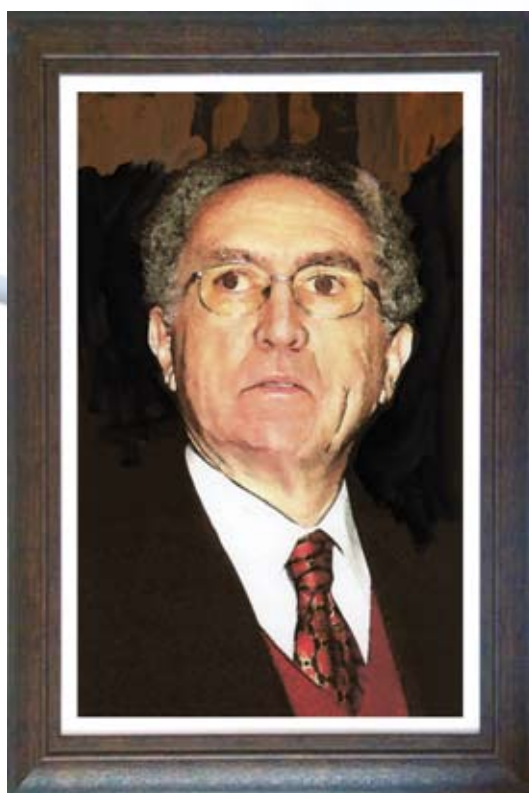
Natal Julio de Luca  
julho de 1992 a junho de 1994



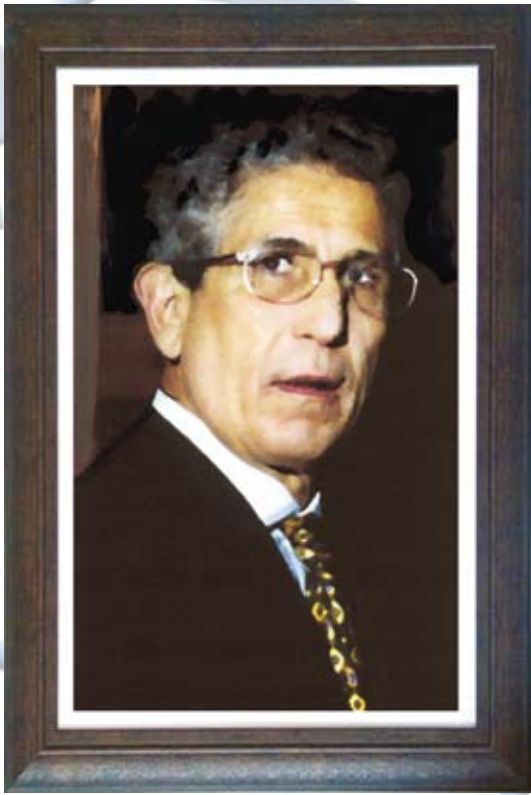
Irineu De Mula  
julho de 1994 a junho de 1996



Fernando Carneiro da Motta  
julho de 1996 a junho de 1998



Ariovaldo Guello  
julho de 1998 a junho de 2000



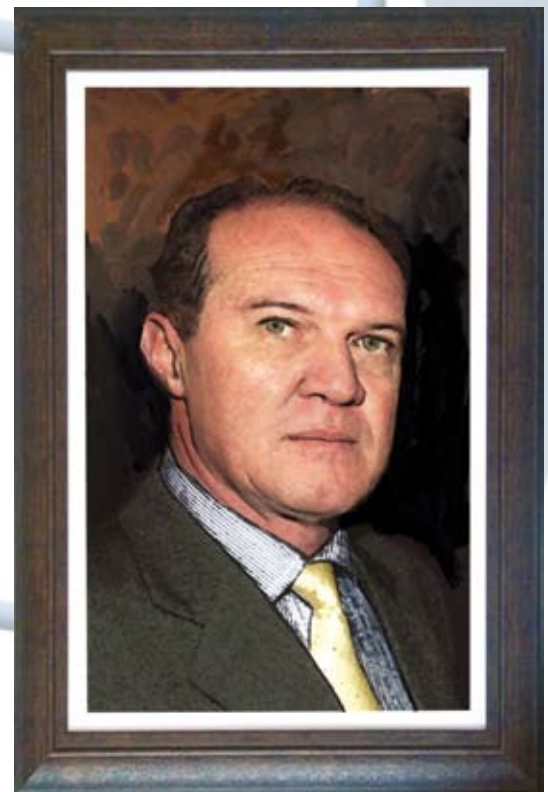
Marcio Martins Villas  
julho de 2000 a junho de 2002



Guy Almeida Andrade  
julho de 2002 a junho 2004



Edison Arisa  
julho de 2004 a junho de 2006



Francisco Papellás Filho  
julho de 2006 a junho de 2008

## Bibliografia

- ALMEIDA, Marcelo C. *Auditoria – Um Curso Moderno e Completo*. São Paulo, Atlas, 5ª ed., 1996.
- ANDREZO, Andrea Fernandes; LIMA, Iran Siqueira. *Mercado Financeiro: Aspectos Históricos e Conceituais*. São Paulo, Pioneira, 1999.
- ÁRIES, Philippe; DUBY, Georges. *História da Vida Privada: Do Império Romano ao Ano Mil*. São Paulo, Cia das Letras, 2ª reimpressão, vol.1, 1990.
- ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo, Atlas, 3ª ed., 1998.
- CAMPOS, Raymundo. *Estudos de História Antiga e Medieval*. São Paulo, Atual, 1988.
- CASAGRANDE NETO, Humberto. *Abertura do Capital de Empresas no Brasil: um Enfoque Prático*. São Paulo, Atlas, 2ª ed., 1989.
- CHESNEAUX, Jean. *Devemos Fazer Tabula Rasa do Passado? Sobre a História e os Historiadores*. São Paulo, Ática, 1995.
- CHILDE, Gordon. *A Evolução Cultural do Homem*. Rio de Janeiro, Zahar, 5ª ed., 1981.
- Coleção Leis do Brasil*. Vol. 1. Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 1930.
- COOK, J. W.; WINKLE, G. M. *Auditoria: Filosofia e Técnica*. São Paulo, Saraiva, 1983.
- COSTA, Roberto Teixeira da. *Mercado de Capitais – Uma Trajetória de 50 Anos*. São Paulo, Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2006.
- CREPALDI, Silvio A. *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. São Paulo, Atlas, 3ª ed., 2004.
- D'ÁURIA, Francisco. *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*. São Paulo, USP/Rothschild Loureiro, 1949.
- DOBB, Maurice. *A Evolução do Capitalismo*. Rio de Janeiro, Zahar, 6ª ed. 1977.
- DUSSEL, Enrique. *1492: O Encobrimento do Outro: A Origem do Mito da Modernidade - Conferências de Frankfurt*. Petrópolis, Vozes, 1993.
- ENGELS, Friedrich. *Origem da Família, da Propriedade Privada e do Estado*. São Paulo, Global, 1984.
- FAUSTO, Boris. *História Concisa do Brasil*. São Paulo, Edusp/Imprensa Oficial, 2001.
- FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP. *Ética Geral e Profissional em Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 1997.
- FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. São Paulo, Atlas, 23ª ed., 1996.
- \_\_\_\_\_; MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. São Paulo, Atlas, 4ª ed., 2001.
- FECAP. *Edição Comemorativa 1902 -1992: 90 Anos Servindo ao Ensino Comercial e Econômico*. São Paulo, Letras & Letras, 1992.
- GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade Básica*. 2ª ed. São Paulo, Harbra Ltda., 1993.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 1999.
- HESÍODO. *Os Trabalhos e os Dias*. São Paulo, Iluminuras, 3ª ed., 1990.
- HOBSBAWN, Eric. *As Origens da Revolução Industrial*. São Paulo, Global, 1979.

- \_\_\_\_\_. *Da Revolução Industrial Inglesa ao Imperialismo*. Rio de Janeiro, Forense, 1978.
- \_\_\_\_\_. *A Era do Capital (1848-1875)*. São Paulo, Paz e Terra, 2ª ed., 1979.
- HUBERMAN, Leo. *História da Riqueza do Homem*. Rio de Janeiro, Guanabara, 21.ª ed. revista, 1986.
- IUDICIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 2ª ed., 1987.
- \_\_\_\_\_; MARION, José Carlos. *Introdução à Teoria da Contabilidade para o Nível de Graduação*. São Paulo, Atlas, 3ª ed., 2002.
- LE GOFF, Jacques. *A Bolsa e a Vida – A Usura na Idade Média*. São Paulo, Brasiliense, 2ª ed., 1995.
- MAGALHÃES FILHO, Francisco de B.B. de. *História Econômica*. São Paulo, Sugestões Literárias S/A, 1977.
- MELIS, Federigo. *Storia della Ragioneria*. Bologna, Dott. Cesare Zuffi Editore, 1950.
- MONTEIRO, Martin Noel. *A Contabilidade e o seu Mundo: Manual Enciclopédico de Cultura e Técnica Contabilística*. Lisboa, Portugalíia Editora, v.1, 1965.
- MOREIRA, Joaquim M. *A Ética Empresarial no Brasil*. São Paulo, Pioneira, 1999.
- PIRENNE, Henri. *História Econômica e Social da Idade Média*. São Paulo, Mestre Jou, 3.ª ed., 1966.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. São Paulo, Atlas, 6ª ed., 1986.
- \_\_\_\_\_. *Dicionário de Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 9ª ed., 1995.
- \_\_\_\_\_. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 3ª ed., 2000.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 2ª ed., 1999.
- SANDRONI, Paulo (Org.). *Dicionário de Economia*. São Paulo, Nova Cultural, 1989.
- SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à Auditoria*. São Paulo, Atlas, 1988.
- SCHMIDT, Paulo. *História do Pensamento Contábil*. Porto Alegre, Bookman, 2000.
- TEIXEIRA, Francisco M. P. *História Concisa do Brasil*. São Paulo, Global, 1993.
- 1971– *O Livro do Ano*. São Paulo, Publicação da revista *Veja*, Editora Abril.

## Artigos

- ALMEIDA, Bruno J. M. de. "Auditoria e Sociedade: O Diálogo Necessário". IN: *Revista de Contabilidade & Finanças*. São Paulo, N° 34, jan/abr 2004.
- CAMARGO, Pedro de; ROCHA, Wellington. "A Importância da Mensuração do Custo Unitário". Disponível no site da Fipecafi, [www.fipecafi.com.br](http://www.fipecafi.com.br)
- CARVALHO, L. Nelson; RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. "Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria No Brasil". IN: *Revista Contabilidade & Finanças* (USP), São Paulo, nº 35, 2004.
- CARVALHO, Victor Hugo de. "A Ética na Contabilidade". IN: *Revista do CRCPP* nº 133, 2002.

- CONSENZA, José Paulo. “A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos: uma Revisão Histórica da Contabilidade Contemporânea com Base na Literatura Contábil”. Rio de Janeiro, FAF/UERJ, mar 1999. (Dissertação de mestrado apresentada à Coordenação de Pós-Graduação em Ciências Contábeis).
- \_\_\_\_\_; GRATERON, Ivan R. G. “A Auditoria da Contabilidade Criativa”. IN: *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, nº 143, set/out 2003.
- \_\_\_\_\_. “A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos: uma Revisão Histórica da Contabilidade Contemporânea com Base na Literatura Contábil”. Rio de Janeiro, FAF/UERJ, mar 1999. Síntese publicada como “A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos”. IN: *Revista do CRCRS* nº 110, parte 1.
- \_\_\_\_\_. “A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos”. IN: *Revista do CRCRS* nº 111, parte 2.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. “Origem, Evolução e Desenvolvimento da Auditoria”. Disponível no site [www.classecontabil.com.br](http://www.classecontabil.com.br).
- FRANZOLIM, Mário. “Auditoria – Uma Real Oportunidade”. IN: *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 264, jun 1946.
- IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. *Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional da IFAC*. São Paulo, 1998.
- MARION, José Carlos. “Preparando-se para a Profissão do Futuro”. IN: *Revista do CRCPR*, nº 120, 1998.
- MARRA, Ernesto. “Normas Técnicas de Auditoria”. IN: *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 400, mar 1962 b.
- MARTINS, Eliseu. “O Futuro do Contador Está em suas Próprias Mãos”. IN: *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 85, dez 1993.
- MORAIS, José J. S.; SANTOS, Cláudio M. L. dos; SOARES, Teófilo A. S. “Ensino da Contabilidade: Uma Análise Crítica”. Disponível no site [www.classecontabil.com.br](http://www.classecontabil.com.br).
- MOURA, Iraldo José Lopes de. “Perspectiva da Profissão Contábil no Brasil”. Disponível no site [www.classecontabil.com.br](http://www.classecontabil.com.br)
- NEGRA, Elizabete Marinho Serra. “Evidências das Partidas Dobradas Através da Matemática na Mesopotâmia”. IN: *Revista do CRCPR*, nº 136, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. “Paradoxos na Ética Profissional Contábil”. IN: *Revista do CRCPR*, nº 139, 2004.
- SÁ, Antônio Lopes de. “Mais de dois mil anos de Teoria da Contabilidade”. Disponível no site [www.lopesdesa.com](http://www.lopesdesa.com).

**Outras fontes:** Bovespa, CFC, CVM, CRCSP, FECAP, Normas do Banco Central, Portal do Contabilista, Portal IBRACON, Portal FEA-USP, Revista Eletrônica da UNESC.

**IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil**

**Presidente**

Francisco Papellás Filho

**Diretor de Assuntos Técnicos**

Ana Maria Elorrieta

**Diretor de Exercício Profissional**

Mário Vieira Lopes

**Diretor de Relações Externas**

José Antonio de Godoy

**Diretor de Assuntos Internos**

Eduardo Augusto Rocha Pocetti

**Diretor de Administração e Finanças**

Waldyr Passetto Júnior

**Diretor de Desenvolvimento Profissional**

Ricardo Júlio Rodil

**Diretor Presidente da 1ª Seção Regional**

Robinson Passos de Castro e Silva

**Diretor Presidente da 2ª Seção Regional**

Arnaldo Marques Guimarães

**Diretor Presidente da 3ª Seção Regional**

Jorge Ribeiro dos Passos Rosa

**Diretor Presidente da 4ª Seção Regional**

Paulo Cezar Santana

**Diretor Presidente da 5ª Seção Regional**

José Luiz Ribeiro de Carvalho

**Diretor Presidente da 6ª Seção Regional**

Antônio Carlos de Castro Palácios

**Diretor Presidente da 9ª Seção Regional**

Hildebrando Oliveira de Abreu

**Superintendente Geral**

Marco Aurelio Fuchida

**Coordenadora de Produção**

Ludmila do Prado

**Coordenação Editorial**

Ana Paula Cardoso, Antonio Rodante (“Entre Aspas”)

**Pesquisa Histórica**

Soraya Moura, Marcelo Cintra (Armazém de História)

**Pesquisa Iconográfica**

“Entre Aspas”

Soraya Moura, Marcelo Cintra (Armazém de História)

**Redação**

Ana Paula Cardoso

Marcelo Cintra

**Assistência Editorial**

Fernanda Rodante

**Revisão**

Elaine Ferrari de Almeida

**Capa**

Antonio Rodante

**Projeto Gráfico**

Antonio Rodante

**Diagramação e Produção Gráfica**

Teco de Souza

**Fotografias**

“Entre Aspas”, Danilo Tanaka (foto da Diretoria, p. 74), Antonio Carreiro (Espaço Interativo 1, da Bovespa, p. 92 e p. 64, detalhe). Acervos: Bovespa, CRCSP, “Entre Aspas”, Federação das Indústrias de Minas Gerais (FIEMG), FECAP, IBRACON

**Outras Imagens**

Rembrandt. *St. Mathew and Angel*. 1661, óleo sobre tela. Louvre, Paris, France. (p. 12); Raffaello Sanzio. *Scuola di Atene*. 1509-1510. Stanza della Segnatura, Vaticano. (p. 22); Vittorio Carpaccio. *Milagre de São Trifono*. (p. 29); Jan Sanders van Hemessen. *Jesus Summons Matthew to Leave the Tax Office*. 1536, óleo sobre painel. Alte Pinakothek, Munich, Germany. (p. 30); Quentin Massys. *Retrato de um notário*. 1510, óleo sobre madeira. National Gallery of Scotland, Edimburgo. (p. 32); Pieter Bruegel. *Baile de Labriegos*. 1568. Kunsthistorisches Museum, Viena. (p. 33); Domingos Sequeira. *O Príncipe Regente D. João*. 1802, óleo sobre tela, Palácio Nacional da Ajuda, Lisboa, Portugal. (p. 48); *1971 – O livro do Ano*. São Paulo, Publicação da Revista *Veja*, Editora Abril. (p. 59)

**Ilustrações**

Editoria de Arte (“Entre Aspas”)

**Entrevistas**

Alexandre Moreira de Souza, *Alfried Karl Plöger*, Amaro Luiz de Oliveira Gomes, Antonio Luiz Sarno, Ariovaldo Guello, Claudio Avelino Mac-Knight Filippi, Edison Arisa Pereira, Ernesto Marra, Francisco Papellás Filho, Guy Almeida Andrade, Irineu De Mula, José Luiz Ribeiro de Carvalho, José Rojo Alonso, Luiz Carlos Vaini, Marcelo Trindade, Maria Clara Cavalcante Bugarim, Mário Martins de Almeida, Nelson Carvalho, Plínio Biscalchin, Raymundo Magliano Filho, Roberto Dreyfuss, Sérgio Approbato Machado

**Impressão**

Ipsis gráfica e editora





BDO Trevisan

**BOVESPA**

*A Bolsa do Brasil*



**Conselho Federal  
de Contabilidade**

**Deloitte.**



PRICEWATERHOUSECOOPERS 