

**IV SINCOMP – SIMPÓSIO NACIONAL DE COMPETÊNCIAS
ORGANIZACIONAIS – FECAP – NOVEMBRO/2004**

**Escola Européia e Escola Americana de Contabilidade
Um Estudo Comparativo**

Edson Nogueira Mendes

FECAP Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado – edson.mendes@flintink.com

Marcelo Francisco Nogueira

FECAP Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado – marcelo@mfpericias.com

Paulo César Guimarães

FECAP Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado – paulocg@solinvest.com.br

RESUMO

O desenvolvimento cultural e social dos povos, ao longo da história, esteve sempre ligado ao comércio. Nos locais onde o comércio era centralizado surgiram as cidades, as universidades e o aparato governamental. Nesse contexto, a contabilidade seguiu essa influência, sendo valorizados os padrões da escola européia enquanto lá se concentrou o centro das transações comerciais – é uma forma de pensar a contabilidade enquanto ciência. De outro lado, o avanço do poderio econômico anglo-saxônico implicou em novas exigências para a contabilidade – surgiu a escola americana, com foco na informação. Essas duas escolas têm os seus defensores e impactaram as aplicações contábeis no Brasil.

Palavras chaves: contabilidade, teoria, escola americana, escola européia.

Escola Européia e Escola Americana de Contabilidade
Um Estudo Comparativo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
OBJETIVOS	3
Objetivo geral	3
Objetivo específico	4
METODOLOGIA	4
HISTÓRIA DAS DOUTRINAS CONTÁBEIS – BREVES CONSIDERAÇÕES	4
ESCOLA EUROPÉIA DE CONTABILIDADE	6
CORRENTES DOUTRINÁRIAS	6
Contismo	6
Personalismo	7
Controlismo	7
Reditualismo	7
Patrimonialismo	8
Aziendalismo	8
Neopatrimonialismo	8
EXEMPLO DE APLICAÇÃO DE CONCEITOS DA ESCOLA EUROPÉIA	10
A ESCOLA AMERICANA DE CONTABILIDADE	14
A CONTABILIDADE GERENCIAL	10
AS INFLUÊNCIAS DAS ESCOLAS NO BRASIL	14
CONCLUSÃO	16
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	16

INTRODUÇÃO

O comércio ao longo da história mostrou-se como um elemento de aproximação entre os povos e, bem assim, revelou ser uma fonte de troca cultural. Por conta dos interesses mercantis, pessoas viajavam para locais distantes, com o objetivo de vender suas mercadorias ou de buscar algo que lhe pudesse trazer proveito econômico, consubstanciado em lucro.

O continente americano foi descoberto em razão de interesses mercantis, afinal, os portugueses e os espanhóis almejavam um caminho alternativo para chegar à Ásia em busca das especiarias.

E o comércio desenvolveu várias localidades, desde a fase do escambo até as operações de compra e venda nos moldes atuais. Ao redor dos centros comerciais as cidades se desenvolveram. Vieram moradias, escolas, universidades e todo o aparato governamental.

Na medida em que as pessoas, por meio do comércio, interagem, há uma troca de experiências e, nesse contexto mercantil, surge a contabilidade, com vistas à mensuração patrimonial.

Isto posto, nos dias atuais em que as facilidades advindas do uso da Internet em um meio globalizado requerem mais rápida adaptação aos diversos padrões culturais, de forma que as informações sejam evidenciadas atendendo assim a diferentes usuários.

Criaram-se padrões de comparação e de informação que são conhecidos em todo o mundo, como o dólar e o idioma inglês – referências até nos países orientais de cultura milenar.

Esses parâmetros mundiais, muitas vezes advindos do contexto econômico interferem em outros ramos do conhecimento, como a contabilidade. Em função da cultura e da forma de gestão empresarial, é requerido um determinado tipo de informação contábil, o qual pode ser bom dentro de uma cultura e pode não o ser em outro contexto.

As vertentes clássicas dessa contraposição teórica na Contabilidade são as escolas americana e européia. A primeira foca a informação, a objetividade. A segunda tem como suporte a estrutura do conhecimento, ou seja, a teoria e a defesa de que a contabilidade é ciência.

As diferenças entre as escolas revelam-se em conceitos técnicos sobre um mesmo tema, como, por exemplo: lucro contábil ou lucro econômico? E no Brasil, essa discussão existe? Como a contabilidade é ensinada?

Em se tratando de correntes distintas a respeito de um tema, encontram-se defensores de um e de outro lado, todos com suas virtudes. Importante é conhecer as posições, respeitá-las e aplicar essa fundamentação teórica à Contabilidade, que, independente de corrente doutrinária, é única e indispensável.

OBJETIVOS

Objetivo geral

Apresentar as bases conceituais das escolas européia e americana de contabilidade.

Não constitui objetivo indicar qual escola é melhor para os preceitos da Contabilidade no Brasil.

Objetivo específico

Este artigo tem como objetivo específico evidenciar as características principais das escolas européia e americana

METODOLOGIA

O artigo é desenvolvido mediante revisão bibliográfica.

HISTÓRIA DAS DOUTRINAS CONTÁBEIS – BREVES CONSIDERAÇÕES

Há 4.000 anos a.C. já haviam evidências de práticas contábeis, as quais, em seu início, eram meramente quantitativas, sobretudo em relação aos aspectos de inventário de instrumentos e de animais.

A preocupação com o controle do patrimônio é natural do ser humano e, com o desenvolvimento do comércio, houve o conseqüente desenvolvimento da Contabilidade. Por esta razão, a mensuração patrimonial, desenvolveu-se com maior profundidade e rapidez nos locais que se tornaram centros comerciais ao longo da história.

O desenvolvimento econômico, histórico e social ocorreu na Europa, partindo, daí, para a Ásia (ocasião em que os negócios com as especiarias assumiam grande importância) e depois, a partir dos séculos XIV e XV, direcionou-se para a América, muito embora o objetivo fosse, tão somente, buscar novas rotas para a Ásia.

Nos locais onde o comércio se desenvolveu com maior concentração, como nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença e Pisa, os estudos contábeis assumiram relevante destaque, aliás, toda a cultura era valorizada, posto que os artistas, os comerciantes e os pensadores, reuniam-se para expor os seus negócios e idéias.

A concentração populacional também era maior nessas cidades o que levou ao surgimento de importantes escolas, não só na área de negócios, como também em relação ao Direito, à Medicina e às demais ciências. Em suma, o que de mais avançado existia naquela época estava concentrado nos principais pontos de entroncamento das rotas comerciais, que na Idade Média localizavam-se na Itália.

Essa situação de concentração de riqueza gerando conhecimento mantém-se até os dias atuais. À medida que a economia norte americana ganha destaque e força, começam a surgir novos parâmetros para a contabilidade. O fato ganha importância no século XX, quando o avanço comercial leva as empresas norte americanas a todas as partes do mundo.

IUDÍCIBUS (2000:33) acrescenta que a escola européia e as suas correntes doutrinárias perderam importância a partir de 1920 em função da ascensão econômica norte americana, sobretudo por conta do surgimento das gigantescas *corporation*.

Quando a empresa norte americana instala uma filial ou uma subsidiária em outro país ela leva consigo sua cultura organizacional e, também, os métodos de gerenciamento e controle, inclusive a contabilidade. Dizer, contudo, que isso ocorre somente em relação às empresas americanas não é correto, eis que, cada empresa – seja de que origem for – leva sua cultura.

Há um aspecto, contudo, que fez com que o padrão cultural organizacional norte americano prevalecesse em termos de Contabilidade. É que, nem só as empresas americanas eram fortes, a economia norte americana era forte e, isso ficou evidenciado após a Segunda Guerra mundial.

O dólar assumiu conotação de moeda mundial, o mesmo ocorrendo com o idioma. Ao mesmo tempo, as normas de auditoria praticadas para as empresas norte americanas foram levadas para as empresas que transacionam naquele mercado, sobretudo com títulos mobiliários, daí porque houve um ajuste compulsório de empresas do resto mundo aos padrões norte americanos.

Esses fatores econômicos e culturais fizeram com que a chamada escola americana de contabilidade ou escola anglo-saxônica ganhasse importância, inclusive no Brasil, em detrimento das práticas teóricas anteriores, da escola européia.

Em seu discurso sobre a história geral e das doutrinas da contabilidade, SÁ (1997:175) afirma que, não só o Brasil, mas o mundo como um todo sofreu os efeitos da globalização e, bem assim, da influência norte-americana, desde o idioma até as práticas comerciais e contábeis. Acrescenta que:

“A imposição velada ao mundo para adotar-se o idioma inglês como o básico (embora não seja o falado pela maior parte da população mundial), a intervenção das grandes empresas de Contabilidade anglo-saxônicas para que seus modelos fossem reconhecidos como os únicos verdadeiros, e os contrastes decorrentes da evidente debilidade dos aludidos modelos, tudo isto provocou, correntes de adesão e reação que ajudaram ao progresso da Contabilidade em sua área formal, informativa, menos, logicamente, qualificada intelectualmente, mas com reflexos de utilidade.”

O número de adeptos das bases conceituais e teóricas da escola européia de contabilidade é menor que o número de adeptos das práticas da escola americana e, parte do motivo para esse desequilíbrio, encontra-se, efetivamente, no poderio econômico das empresas americanas, sobretudo em relação ao mercado mobiliário.

A influência ocorre através das multinacionais instaladas em território nacional e também, por conta das empresas de auditoria, a maior parte, de origem anglo-saxônica. Uma parcela importante da contribuição para o desequilíbrio pode ser creditada à Comissão de Valores Mobiliários – CVM que, tende a adequar suas normas aos padrões americanos do SEC (US – Securities and Exchange Commission).

É no campo da auditoria que talvez esteja alicerçada uma das bases para o avanço da escola americana. IUDÍCIBUS (2000:33) ressalta que:

“Em virtude de peculiaridades da legislação comercial, principalmente na Itália, o grau de confiabilidade e a importância da auditoria não são ainda tão enfatizados, comparativamente aos Estados Unidos. Um corpo de auditores externos de alto gabarito é essencial para testar os demonstrativos e para discutir, à luz da praticabilidade e da objetividade, as várias teorias contábeis.”

Como os Estados Unidos herdaram da Inglaterra uma excelente tradição no campo da auditoria, como lembra IUDÍCIBUS (2000:33) esse processo de controle e de ênfase na qualidade da demonstração ganhou corpo.

Além da prosperidade norte americana, IUDÍCIBUS aponta cinco fatores que podem explicar as razões do declínio da escola européia. São eles:

- a) *relativa falta de pesquisa indutiva sobre a qual efetuar generalizações mais eficazes;*
- b) *preocupação demasiada com a demonstração de que a Contabilidade é ciência, quando o mais importante é conhecer bem as necessidades informativas dos vários usuários da informação contábil e construir um modelo contábil de informação adequado;*

- c) *excessiva ênfase na teoria das contas, isto é, no uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade, necessária, principalmente na Contabilidade Gerencial;*
- d) *falta de aplicação de muitas das teorias expostas;*
- e) *queda de nível de algumas das principais faculdades superpovoadas de alunos, com professores mal remunerados, dando expansão mais à imaginação do que à pesquisa séria de campo e de grupo.*

ESCOLA EUROPÉIA DE CONTABILIDADE

Importante contribuição para o avanço do conhecimento contábil deu-se através da obra do Frei Franciscano Luca Pacioli, (1445/1510), estudioso da matemática, que publica no ano de 1494, uma enciclopédia sobre o saber matemático da época e de um tratado sobre proporções. Nesse trabalho, de nome *Summa de Arithmetica, geometria, proportioni et proportionalitá*, é composto de 36 capítulos, e contém um capítulo denominado *Tractatus de Computis et Scripturis*, que introduz a base das partidas dobradas utilizadas até hoje na contabilidade. O sistema das partidas dobradas era a essência da obra, e a transformou no marco histórico que deu início à contabilidade moderna.

SÁ (1997:37) esclarece que:

“A pressão exercida pelo desenvolvimento do capitalismo e o apoio do raciocínio lógico matemático podem ter formado o agregado que gerou a partida dobrada ou pelo menos que facilitou que fosse introduzida nos processos de registros contábeis.”

A nomenclatura surgiu espontaneamente, do registro completo de uma transação se dava o nome de *Partida*, assim, ao se promover a duplicação da quantidade de registros efetuados, passou-se a chamar de *Partidas Dobradas*. O método se apóia no princípio matemático da equação, representando um fenômeno de igualdade de valor em causa e efeito no patrimônio.

CORRENTES DOUTRINÁRIAS

As correntes doutrinárias do pensamento contábil podem ser classificadas do seguinte modo:

CONTISMO – precursores: Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli.

PERSONALISMO – precursor: Francesco Marchi

CONTROLISMO – precursor: Fabio Besta

REDITUALISMO – precursor: Eugen Schmalenbach

PATRIMONIALISMO – precursor: Vincenzo Masi

AZIENDALISMO – precursores: Leo Gomberg, Johan Friedrich Schar, Rudolf Dietrich, H. Nicklish, Alberto Ceccherelli.

NEOPATRIMONIALISMO – precursor: Antonio Lopes de Sá

Contismo

Reconhecia a contabilidade como ciência, tendo por objeto as contas. Os seus precursores definiam a Contabilidade como “ciência das contas”. Foi a primeira escola do pensamento contábil na escala de nossa evolução científica.

A estrutura da contabilidade, sobretudo em termos de demonstrações, no sistema de partidas dobradas, ocorre através de contas. A crítica que se fez a esse pensamento é que a conta é um efeito – apresenta o resultado de uma ação – e não uma causa, daí porque, segundo os críticos, a visão contista é uma visão superficial.

Personalismo

No início, as contas referenciavam devedores e credores, tão somente, sem menção às variações do patrimônio, porquanto este estava sob a vigilância do dono. Com a evolução do comércio e o método das partidas dobradas, aplicaram-se os conceitos de *deve* e *haver*, como indicativos das variações positivas e negativas dos elementos componentes do patrimônio.

A classificação das contas obedecia a uma estrutura muito simples, qual seja:

PROPRIETÁRIO – todo o Patrimônio Líquido;

AGENTES CONSIGNATÁRIOS – a quem eram confiados a entrega de bens e valores materiais - administradores;

AGENTES CORRESPONDENTES – relação de débito e créditos com terceiros.

Controlismo

Esta escola é a base para a doutrina contábil de nossos dias e, também, para outras correntes do pensamento contábil, como o aziendalismo e o patrimonialismo.

De acordo com tal corrente de pensamento, a contabilidade não cuida apenas de contas, personalistas ou não. A Contabilidade, nessa ótica, é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e de controle, relativas aos atos e fatos da administração econômica.

Fundamento, pois, dessa corrente, é que a Contabilidade deve controlar a riqueza patrimonial.

Reditualismo

Essa corrente de pensamento foi desenvolvida na Alemanha, produzindo efeitos em outros países da Europa. SÁ (1997:92) lembra que:

“Os reditualistas tiveram como princípio admitir que o lucro é o que mais preocupa como objeto de estudo, sendo o fenômeno básico a ser observado, embora com a relatividade necessária.”

Gobbis *apud* SÁ (1997:89), define redito como:

“O redito é representado por aquela quantidade de riqueza que periodicamente aflui a unidade econômica ou pessoa determinada e que pode ser consumido sem diminuição da riqueza originária.”

Dentre os estudos constatados nessa linha do pensamento contábil, destaca-se o feito por Eugen Schmalenbach, atinentes a:

Estudo das empresas e seus resultados;

Fluxos de comparações de diversos estados patrimoniais, com destaque para custos;

Destacar que o sucesso ou o fracasso de uma empresa depende da razão direta do volume de lucros que possa ser gerado;

Demonstrar que o tempo do lucro não coincide com o ano civil, posto que o lucro tem o seu próprio tempo, que é identificado como um fenômeno característico e essencial.

Schmalenbach *apud* SÁ (1997:93) enfatiza que:

“Não é o balanço, mas a conta de Lucros e Perdas a quem corresponde a preferência na formalização do encerramento do exercício. É a conta de Lucros e Perdas a que determina o conteúdo do balanço e não o inverso.”

Patrimonialismo

Representa a corrente do pensamento contábil que considera o patrimônio aziendale como objeto da Contabilidade, observado sob o aspecto da finalidade aziendale.

Baseia-se no fato de ser o patrimônio uma grandeza real que se transforma e evolui constantemente sob o fluxo da atividade humana, de tal sorte que o patrimônio em sua marcha constante visa o engrandecimento da riqueza administrada, com aumentos sucessivos de réditos, produzindo novos réditos.

De acordo com essa corrente do pensamento contábil, as contas dividem-se em:

CONTAS PATRIMONIAIS – Contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido;

CONTAS DE RESULTADO – Despesas e Receitas.

No Brasil, a corrente de pensamento patrimonialista foi representada por Francisco D’Auria, Herrmann Jr., F.Nepomuceno, e Álvaro Porto Moitinho entre outros.

Aziendalismo

O aziendalismo considera que o verdadeiro conteúdo da contabilidade são os fatos da gestão, representados mediante os métodos, sistemas e processos de escrituração, que constituem o instrumental da ciência.

É o primeiro momento em que se deixa de lado o foco em contas e em controles e se passa a observar a contabilidade dentro de uma unidade empresarial (azienda) que é impactada, constantemente, pelos fatos da gestão.

Neopatrimonialismo

O neopatrimonialismo representa a corrente do pensamento contábil defendida por Antonio Lopes de Sá.

Essa concepção teórica é apoiada em três pilares:

Relações da natureza essencial do fenômeno, ou seja, a base do nascimento do mesmo;

Relações que mensuram e permitem a análise do fato;

Relações que provêm do mundo exterior ao patrimônio.

Segundo SÁ (1997:161) “... o fenômeno relevante (para o estudo contábil) é o da riqueza em estado de movimento e o desta em sentido da perseguição do objetivo maior que é o de eficácia”.

Eficácia, para SÁ é a anulação da necessidade, de tal sorte que a riqueza é eficaz apenas quando existe qualitativamente a satisfação da necessidade. Por fim:

“Quando a eficácia é permanente e ilimitada, com a ocorrência de eficácia constante, existe a prosperidade, mas se e somente se cada elasticidade defluente a eficácia permanecer em constância”.

A ESCOLA AMERICANA DE CONTABILIDADE

O interesse dos norte-americanos pela qualificação da informação contábil caracterizou sua escola pelo desenvolvimento em duas linhas de atuação. De um lado o progresso doutrinário da contabilidade financeira e dos relatórios contábeis e, de outro a contabilidade gerencial, especialmente no que tange à qualidade da informação interna para tomada de decisões.

A padronização dos procedimentos contábeis era um dos principais aspectos da doutrina da escola norte-americana. Para sua consecução foram criadas, ao longo dos anos, entidades que objetivavam uma melhor condução da prática contábil. Eram o *Committee on Accounting Procedures – CAP*, criado em 1936, o *Accounting Principles Board – APB*, criado em 1959, e a *Financial Accounting Foundation – FAF*, criado em 1973, que subordina nosso maior conhecido o *Financial Accounting Standard Board – FASB*.

Uma peculiaridade da escola é a quase unanimidade com que os contadores acatam as diretrizes das associações profissionais, ainda que, esporadicamente, não partilhem de suas idéias. Estas associações foram as principais propulsoras do desenvolvimento doutrinário da contabilidade nos Estados Unidos.

IUDÍCIBUS (2000:33) aponta os seguintes fatores como bases para a sustentação do desenvolvimento da contabilidade nos Estados Unidos:

- a) O grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais;
- b) O investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas no médio e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências;
- c) O governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis
- d) O Instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países;
- e) Mais recentemente, a criação do FASB (Financial Accounting Standard Board) e, há muitos anos, do SEC, tem propiciado grandes avanços na pesquisa sobre procedimentos contábeis.

Contudo, IUDÍCIBUS (2000:35) lembra que nem tudo é perfeito no modelo norte americano e, sendo assim, elenca três defeitos nessa linha de pensamento:

pouca importância atribuída à sistematização dos planos de contas, pelo menos nos livros-texto;

apresentação dos tópicos dos livros de forma não ordenada, dificultando distinguir, às vezes, os de maior importância;

pouca consideração – por parte dos corpos responsáveis pela edição de princípios contábeis, pelo menos até pouco tempo atrás – pelo problema inflacionário.

A década de 30 marcou o início de uma nova era no desenvolvimento do pensamento contábil norte-americano, sobretudo porque a partir de 1933-4, passou-se a exigir, pela primeira vez nos Estados Unidos, auditoria das demonstrações contábeis das companhias de capital aberto. Esta decisão repentina criou a necessidade de princípios contábeis aplicáveis a todas as entidades e em todas as áreas geográficas do país.

Como as auditorias baseiam-se em princípios, que deveriam ser seguidos, ao menos pelas empresas de capital aberto, que seriam auditadas, havia uma preocupação grande na normalização desses pontos, o que motivou o surgimento de vários grupos de estudos

sobre o tema ao longo dos anos.

Um deles foi o Wheat Committee. Este comitê entendia que o FASB não deveria conduzir um programa de pesquisa fundamental sobre os conceitos básicos de Contabilidade, pois entendia que esse tipo de pesquisa deveria ser feita por acadêmicos contábeis. Apesar disso, o FASB emitiu seis Statements of Financial Accounting Concepts.(SFACs).

Um mês após a criação do Wheat Committee, foi criado um grupo de estudo sobre os objetivos das demonstrações financeiras. Este grupo de trabalho considerou quatro questões relevantes:

quem são os usuários dos relatórios financeiros?

que tipo de informação esses usuários necessitam?

qual o volume de informações que eles necessitam?

que estrutura é necessária ou requerida para que seja possível fornecer essas informações?

O grupo promoveu amplo debate entre acadêmicos, profissionais, contadores, consultores chegando à conclusão de que o objetivo básico dos relatórios financeiros é o de fornecer informações úteis para tomada de decisões econômicas

A CONTABILIDADE GERENCIAL

Foco na gestão. Que tipo de informação o gestor precisa? Essa é uma das questões retratadas no item anterior, que motivou o grupo de trabalho do Wheat Committee. Óbvio que a preocupação não era mais, somente, com o público externo.

A empresa deveria gerar lucro e, para tal, deveria ser bem gerenciada o que motivou o surgimento da chamada Contabilidade Gerencial. O estudo e prática da Contabilidade gerencial foram desenvolvidos para produzir sistemas e fornecer informações necessários à tomada de decisões gerenciais.

Os escalões gerenciais dos grandes complexos industriais exigiam cada vez mais um controle rigoroso sobre os custos das operações industriais. O papel da Contabilidade cresceu em importância e complexidade.

Também, durante a primeira metade do séc.XX foram adotados instrumentos como orçamentos flexíveis e preços de transferência. Desta forma, a demanda por informações contábeis aumentou, e os contadores passaram a trabalhar na preparação de orçamentos, a dar assistência na determinação de preços e nas operações de controle interno das organizações.

SCHIMIDT (2000:117) discorrendo sobre a evolução da contabilidade de custos no contexto gerencial, destaca que:

“Os processos de comunicação estão em constante mutação em face das novas realidades sistêmicas, climáticas, culturais, de liderança, de direcionamento operacional, de estrutura empresarial, etc. O sucesso de um sistema contábil depende da capacidade de adaptação aos novos direcionamentos. A contabilidade existe e perdura para servir informações ao usuário”.

EXEMPLO DE APLICAÇÃO DE CONCEITOS DA ESCOLA EUROPÉIA

No contexto europeu sobressaíram-se, no século XX, os estudos desenvolvidos nos seguintes institutos e escolas:

Escola de Pisa – Itália;
 Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas – ICAC (ligada ao Ministério de Economia e Fazenda da Espanha);
 Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas – AECA;
 Colégio Oficial de Titulados Mercantiles y empresariales de Madrid;
 Universidade de Sevilla
 Universidade de Malaga
 Universidade de Zaragoza

aplicação das bases conceituais da Escola Européia resulta em significativa diferença, quando da comparação com a Escola Americana, sobretudo no contexto da evidenciação. Exemplo pode ser verificado através do Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas, inclusive, apresenta modelo diferenciado de Livro Diário para as empresas que podem adotar o sistema simplificado de contabilidade, em formato bem diferente do nosso Livro Caixa, aceito pelo fisco brasileiro para as empresas optantes do SIMPLES.

Como se verifica na figura 1, mesmo nesse modelo simplificado há identificação dos grupos de contas a que se referem as entradas e saídas, mantendo-se, sempre, a estrutura de ativo, passivo, receitas e despesas.

MODELO COLUMNAR																																					
		ACTIVO												PASIVO										GASTOS					INGRESOS								
Fecha Operación	A	B.I	B.II	B.III	B.IV	B.V	C	D.I	D.II	D.III	D.IV	D.V	D.VI	D.VII	A.I	A.II	A.III	A.IV	A.V	A.VI	B	C	D	E	A.1	A.2.a	A.2.b	A.3	A.4	A.5	A.6	A.7	A.8	B.1	B.2	B.3	
																																					TOTAL

Figura 1:

CUADRO 1 (BIENES DE INVERSIÓN)				
Descripción	Nº Factura	Fecha comienzo utilización	Prorrata definitiva	Regularización anual

Figura 2:

CUADRO 2 (OPER. INTRACOMUNITARIAS)
Operación y fecha
Descripción bienes/nº factura
NIF/IVA, razón social y domicilio del destinatario o remitente
Estado miembro origen o destino de los bienes
Plazo que, en su caso, se haya fijado para realizar las operaciones

Partidas del modelo de cuentas anuales simplificadas:

ACTIVO

A) Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos.

B.I) Gastos de establecimiento. B.II.) Inmovilizaciones inmateriales. B.III) Inmovilizaciones materiales. B.IV) Inmovilizaciones financieras. B.V) Acciones propias. C) Gastos a distribuir en varios ejercicios D.I) Accionistas por desembolsos exigidos.

D.II) Existencias.
D.III) Deudores.

D.III1) IVA soportado
D.III2) Hacienda Pública deudora D.III3) Otros deudores D.IV) Inversiones financieras temporales. D.V) Acciones propias a corto plazo.

D.VI) Tesorería.

PASIVO

A.I) Capital suscrito.

A.II) Prima de emisión o asunción. A.III) Reserva de revalorización.

A.IV) Reservas.
A.V) Resultados de ejercicios anteriores. A.VI) Pérdidas y Ganancias (beneficio o pérdida). B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios. C) Provisiones para riesgos y gastos. D) Acreedores a largo plazo. E) Acreedores a corto plazo. E1) IVA repercutido E2) Hacienda Pública acreedora E3) Otros acreedores

GASTOS

A.1) Consumos de explotación.

A.2.a) Gastos de personal. Sueldos, salarios y asimilados. A.2.b) Gastos de personal. Cargas sociales. A.3) Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado. A.4) Variación de las provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables. A.5) Otros gastos de explotación. A.5.1) Ajustes positivos o negativos por IVA. A.5.2) Otros gastos. A.6) Gastos financieros y gastos asimilados. A.7) Gastos extraordinarios. A.8) Impuesto sobre Sociedades.

INGRESOS

B.1) Ingresos de explotación.

B.11) Importe neto de la cifra de negocios B.12) Otros ingresos de explotación. B.2) Ingresos financieros. B.3) Ingresos extraordinarios.

- D.VI) Tesorería.
- D.VII) Ajustes por periodificación.

Nota: En el modelo propuesto figuran las partidas incluidas en los modelos de cuentas anuales simplificadas incorporadas en el Anexo II. No obstante, en su caso, deberían abrirse las columnas que fuesen necesarias, sobre la base de los modelos de cuentas anuales previstos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

[1] Cuando el sujeto contable adquiera bienes de inversión en los términos previstos en el artículo 108 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como cuando realicen las operaciones intracomunitarias contempladas en el artículo 66 del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, deberá cumplimentar los cuadros 1 y 2 respectivamente. Asimismo, cuando se desarrollen actividades sujetas a distintos regímenes de deducción, deberá especificar el destino de los bienes y servicios adquiridos

Figura 3:

Ao final do ano, as empresas que adotam o regime simplificado de contabilidade devem, também, apresentar um Balanço Simplificado, em formato indicado na figura seguinte:

BALANCE SIMPLIFICADO					
ACTIVO	Ejercicio	Ejercicio	PASIVO	Ejercicio	Ejercicio
	N	N-1		N	N-1
A) Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos B) Inmovilizado I. Gastos de establecimiento II. Inmovilizaciones inmateriales III. Inmovilizaciones materiales I.IV. Inmovilizaciones financieras II.V. Acciones propias C) Gastos a distribuir en varios ejercicios			A) Fondos propios I. Capital suscrito II. Prima de emisión (asunción) III. Reserva de revalorización IV. Reservas V. Resultados de ejercicios anteriores VI. Pérdidas y ganancias (beneficio o pérdida) B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios C) Provisiones para riesgos y gastos D) Acreedores a largo plazo		

D) Activo circulante		E) Acreedores a corto plazo		
I. Accionistas por desembolsos exigidos				
II. Existencias				
III. Deudores				
I. Inversiones financieras temporales		TOTAL GENERAL (A + B + C + D + E)		
II. Acciones propias a corto plazo				
VI. Tesorería				
VII. Ajustes por periodificación				
TOTAL GENERAL (A + B + C + D)				

Figura 4:

AS INFLUÊNCIAS DAS ESCOLAS NO BRASIL

A propósito de não ser objetivo desse trabalho defender essa ou aquela escola e, bem assim, tampouco dizer qual é a melhor, constatou-se tal desarmonia entre os seus adeptos que a divergência de opiniões chega a ponto da discussão pessoal, com queixas dos dois lados.

Refutando os procedimentos da escola americana, SÁ (2000:180) alfineta que:

“A informática, a telemática e a cibernética derrotaram os pragmáticos, relegando a função normativa, demonstrativa e de registros a plano secundário, como simples instrumento que é, em nosso conhecimento, como parte de menor qualidade no contexto”.

A discussão, no sentido literal da palavra não parou na contextualização do que seria mais importante: a teoria ou a evidenciação e os registros. KOLIVER (1999:13), reportando aos defensores da escola americana, ataca:

“Os conhecimentos lógicos e epistemológicos não parecem ser o forte de algumas pessoas obumbradas pelo canto da sereia anglo-saxônico... Mas, se é permitido opinar, embora sendo membro do Sistema CFC/CRCS, por favor, menos Hendriksen, FASB e GAAP, e mais Descartes, Hegel, Wundt, Popper, Bunge e Lopes de Sá! Quem olha somente numa direção certamente necessitará de antolhos!”.

Adeptos da escola americana, também teceram os seus ataques. Exemplo pode ser encontrado nas palavras de IUDÍCIBUS (2000:32):

“A escola italiana, vinculada a um excessivo culto da personalidade, não amparada, usualmente, por uma pesquisa indutiva de vulto e baseada em concepções generalizantes de algumas mentes privilegiadas, produziu trabalhos repetitivos, excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aos princípios da pesquisa, mas apenas uma livre difusão de idéias”.

Discussão pessoal à parte, é certo que a influência doutrinária do pensamento contábil sobre a contabilidade no Brasil pode ser dividida em dois períodos, ou seja, antes e depois de 1964.

Se a primeira característica marcante da contabilidade brasileira até 1964 foi a

influência da escola italiana, a segunda característica é a grande interferência do legislador nacional. De suas manifestações se destaca o Código Comercial instituído em 1850. O Código Comercial não normalizou os procedimentos contábeis, apenas determinou que as empresas deveriam seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e a ter livros especialmente lavrados para esse fim

Após 1964, se caracteriza a segunda fase do desenvolvimento da contabilidade brasileira. Essa fase foi marcada pela mudança de orientação didática no ensino da contabilidade. Passou-se a substituir os autores italianos e das escolas de pensamento italianas pelos autores norte-americanos. Uma consequência direta dessa mudança de enfoque foi a elaboração em 1971, do livro Contabilidade Introdutória, por professores do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo – FEA USP. Este livro passou a ser adotado largamente pelas faculdades do Brasil, influenciando a nova safra de profissionais que estava, ali, nascendo.

No contexto legislativo, também operou-se a mudança do pensamento contábil em 1972 quando o Banco Central do Brasil editou a Resolução nº 220 e a Circular nº 179. Quatro anos mais tarde, já em 1976, a Lei das Sociedades por Ações reconheceu, definitivamente, a influência norte americana nos padrões de contabilidade do Brasil. Esses dispositivos legais encontram-se em consonância com as disposições norte-americanas no que diz respeito às normas de avaliação e de padronização das demonstrações contábeis

Em termos mundiais a contabilidade brasileira é reconhecida por sua contribuição no campo do tratamento contábil em períodos de inflação alta. A instituição da Correção monetária na escrituração contábil deu-se em 1958, e foi sendo posteriormente aperfeiçoada, até o modelo atual, saudando a intelectualidade dos pensadores nacionais.

SÁ (1997:165) expõe que o século XX terminou com o fortalecimento do patrimonialismo e com perspectivas de progresso no campo científico.

“Despertou-se para uma concepção de autonomia científica, ou seja, do estudo da riqueza sob um aspecto específico, do interesse de uma célula social e não de toda a sociedade, embora sem abandonar o regime de interação que existe.

O século XX termina, pois, com um patrimonialismo fortalecido, um aziendalismo enfraquecido, um pragmatismo ainda forte, mas com perspectivas para progressos maiores no campo científico.”

O fato é que a existência de duas correntes doutrinárias, por vezes leva à edição de normas legais e profissionais conflitantes e que resultam em discrepâncias nas demonstrações.

Quanto ao futuro da contabilidade no Brasil, SÁ (1997:172) argumenta que a direção é a intelectualização. Critica a vulgarização da informática:

Os “programas de contabilidade”, por estes entendo instrumentações de registros, demonstrações e informações de dados patrimoniais azidenciais, inseridos em computadores, eliminaram, praticamente, nos fins do século XX, o papel do antigo “guarda-livros”, e até a do “técnico em Contabilidade”, vulgarizando a prática informativa a ponto de esta poder ser executada por leigos e até por pessoas de curtíssimo nível cultural.

Esse o derradeiro contraponto em relação ao futuro da contabilidade no Brasil na visão das escolas, posto que, para a escola americana, como o essencial é a informação, pouco importa se esta deriva de processo computacional alimentado por pessoas de

“curtíssimo nível intelectual”, posto que vale a agilidade e a correção da informação e não quem a transmite.

CONCLUSÃO

A Contabilidade andou de mãos dadas com a evolução comercial e econômica e encontrou amparo para o seu desenvolvimento nos locais em que as transações comerciais predominavam.

Ocorreu desse modo na Europa, sobretudo na Itália, até a ascensão da economia norte americana, que calcada no privilégio à evidenciação e no apoio à gestão, dispensou o tratamento filosófico da escola européia, que se apoiava em discussões teóricas sem comprovação de aplicações práticas.

No Brasil não se chegou a formar uma escola de pensadores contábeis, não obstante existam fervorosos defensores da chamada escola européia.

Não se pode dizer que uma escola é melhor que a outra, porém, forçoso é, reconhecer que nos dias atuais há evidente predominância da escola americana ou anglo-saxônica e, bem assim, é importante frisar que, sobretudo no aspecto da normalização as entidades de classe deveriam caminhar na mesma direção, evitando-se inócuas discussões de cunho eminentemente pessoal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Resolução nº 220. Banco Central do Brasil. Brasília: 1972

_____. Circular nº 179. Banco Central do Brasil. Brasília: 1972

ESPANHA. Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero. Por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad (BOE, 27 de febrero de 2004).

ESPANHA. **Reglamento (CE) 1725/2003 de La Comisión, de 29 de septiembre de 2003.** Por el que se adaptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad com el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. *Diário Oficial de la Unión Europea*, p. 261/1, 13 out. 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOLIVER, Olívio. **As normas de contabilidade e a sua elaboração.** In Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Nº 96. P. 6-13. Porto Alegre, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997.

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