

# **rba** REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

REVISTA EDITADA PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – EDIÇÃO ESPECIAL – ANO L – Nº 247 – JAN/FEV 2021



---

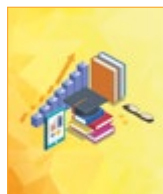
Edição Especial 50 Anos com o CFC  
ARTICULISTAS CONVIDADOS

---



## SUMÁRIO

Editorial 1



Artigo  
Formação de capital humano nos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade

Ilse Maria Beuren

3



Artigo  
Papel e inserção da mulher na comunidade contábil

Maria Clara Cavalcante Bugarim

17



Artigo  
Compromisso com valor ético no exercício da atividade contábil

Ernani Ott

35



Artigo  
Um pouco da longa história até a adoção das IFRS no Brasil

Eliseu Martins

43



Artigo  
A interação entre CFC, academia e mercado

Valcemiro Nossa, Silvania Neris Nossa e Lara Mendes Christ Bonella Sepulcri

69



Artigo  
A função social da contabilidade e de seus profissionais

Zulmir Ivânio Breda

79

## EDITORIAL

É com enorme prazer e muita honra que abro esta Edição Especial Comemorativa dos 50 anos da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), tendo o Conselho Federal de Contabilidade à frente, e, concomitantemente, dos 75 anos de criação dos Conselhos de Contabilidade, ocorrido com a sanção ao Decreto-Lei n.º 9.295, em 27 de maio de 1946.

A RBC foi fundada em 16 de dezembro de 1911, tendo o seu primeiro número publicado em janeiro de 1912. Na página 2 da edição pioneira, foi publicado aquele que é considerado por historiadores da Contabilidade como um dos primeiros estudos científicos publicados no país pela área – “Contas Comerciais” –, de autoria de José da Costa Sampaio. Os diretores da sociedade anônima constituída para editar a RBC foram Carlos de Carvalho, Horácio Berlinck e José da Costa Sampaio, e os administradores do periódico pioneiro foram Francisco D’Áuria, Carlos Levy Magano, Raymundo Marchi e Emilio de Figueiredo. Em 1971, o CFC assume a edição da RBC.

Para esta edição comemorativa, foram convidados como articulistas seis nomes expressivos e representativos da profissão contábil, aos quais agradeço.

Abrindo a edição, a professora doutora Ilse Maria Beuren investiga a contribuição dos cursos de doutorado da área de Ciências Contábeis para a formação de professores que integram o quadro docente permanente dos Programas de Pós-Graduação (PPGs) de Contabilidade no Brasil.

No segundo artigo, a presidente da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC), Maria Clara Cavalcante Bugarim, traça uma trajetória da luta feminina e da evolução gradativa da mulher na sociedade, especialmente no Brasil, dentro e fora do cenário contábil.

Em seguida, o professor Dr. Ernani Ott apresenta a importância do compromisso permanente com a ética e com a educação continuada para a valorização do profissional da contabilidade no mercado de traba-

Divulgação CFC



Jacqueline Veneroso Alves da Cunha  
Coordenadora do Conselho Editorial da  
Revista Brasileira de Contabilidade

lho e para angariar o respeito da sociedade em geral, tanto no âmbito pessoal como da classe contábil.

No quarto artigo, o professor doutor Eliseu Martins faz uma narrativa da história da adoção das *International Accounting Standards Board* (IFRS) e do modelo e do pensamento anglo-saxônico da Contabilidade no Brasil.

Seguindo, o professor doutor Valcemi-ro Nossa, a doutoranda Lara Mendes Christ Bonella Sepulcri e a professora doutora Silvania Neris Nossa discutem a interação das entidades de classe contábil com o mercado e a academia.

Fechando a edição, o presidente do Conselho Federal de Contabilidade, Zulmir Ivânio Breda, discorre sobre a função que a atividade contábil desempenha na coletividade e o papel que os profissionais da área exercem no ambiente econômico-social em que estão inseridos.

Parabéns ao Conselho Federal de Contabilidade, aos Conselhos Regionais e à Revista Brasileira de Contabilidade pela jornada!

Uma ótima leitura a todos!

## EXPEDIENTE

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE  
Edição n.º 247 2021, edição especial 50 anos – periódico bimestral  
ISSN 0104/8341

### > Editor

Conselho Federal de Contabilidade  
SAUS, Qd. 5, Bl. J, Ed. CFC, Brasília (DF) – CEP 70070-920  
site: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br); e-mail: [cfc@cfc.org.br](mailto:cfc@cfc.org.br)

### > Conselho Diretor

#### Presidente

Contador Zulmir Ivânio Breda

#### Vice-Presidentes

Contador Aécio Prado Dantas Júnior  
Contador Idésio da Silva Coelho Júnior  
Contador Joaquim de Alencar Bezerra Filho  
Contador João Altair Caetano dos Santos  
Contadora Lucélia Lecheta  
Contador Sergio Faraco  
Contadora Sandra Maria de Carvalho Campos  
Contadora Vítória Maria da Silva  
Técnica em Contabilidade Maria Perpétua dos Santos

### > Conselheiros Efetivos

Contador Adriano de Andrade Marrocos  
Contador Antônio das Graças Alves Ferreira  
Contador Carlos Henrique do Nascimento  
Contador Carlos Rubens de Oliveira  
Contador Fabiano Ribeiro Pimentel  
Contador Garibaldi Dantas Filho  
Contador Haroldo Santos Filho  
Contador João Gregório Júnior  
Contador José Gonçalves Campos Filho  
Contador Lourival Alves Cavalcante  
Contador Manoel Carlos De Oliveira Júnior  
Contador Mateus Nascimento Calegari  
Contador Sebastião Célio Costa Castro  
Contador Palmira Leão de Souza  
Contador Wellington do Carmo Cruz  
Contadora Sílvia Mara Leite Cavalcante  
Contadora Ticiane Lima Dos Santos

### > Conselheiros Suplentes

Contador Aloisio Rodrigues Da Silva  
Contadora Ana Luiza Pereira Lima  
Contadora Andrezza Carolina Brito Farias  
Contadora Angela Andrade Dantas Mendonça  
Contador Antônio de Pádua Soares Pelicarp  
Contador Antonio Carlos Sales Ferreira Júnior  
Contador Arleon Carlos Stelini  
Contador Carlos Barcellos Damasceno  
Contadora Clara Germana Gonçalves Rocha  
Contador Elias Dib Caddah Neto  
Contador Everildo Bento da Silva  
Contador Francisco Fernandes de Oliveira  
Contador Geraldo De Paula Batista Filho  
Contador Glaydson Trajano Farias  
Contador Heraldo de Jesus Campelo  
Contador Leonardo Da Silveira Do Nascimento  
Contadora Lucilene Florêncio Viana  
Contador José Domingos Filho  
Contadora Maria Constança Carneiro Galvão  
Contadora Marisa Luciana Schwabe De Moraes  
Contadora Nilva Amália Pasetto  
Contador Pedro Gabriel Kenne da Silva  
Contador Rivaldo Costa Sarmento  
Contadora Vânia Labres da Silva  
Contador Weberth Fernandes  
Técnico em Contabilidade Farney Assis Rodrigues  
Técnico em Contabilidade Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho

### > Coordenadora do Conselho Editorial da RBC

Doutora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

### > Conselho Editorial da RBC

Doutor Antonio Ranha da Silva  
Doutor Emanuel Marcos Lima  
Doutor Ernani Ott  
Doutor Luiz Alberton  
Doutora Rosimeire Pimentel Gonzaga  
Doutor Wanner Glaucio Lopes Lucena  
Doutorando José Luiz Nunes Fernandes  
Doutoranda Marisa Luciana Schwabe de Moraes

### > Jornalista Responsável

Rafaella Feliciano – 7830/DF

### > Projeto Gráfico

Igor Outeiral, Marcus Hermeto e Thiago Luis Gomes

### > Diagramação

Sabrina Mourão e Thiago Luis Gomes

### > Revisão

Maria do Carmo Nóbrega

### > Colaboradoras

Simone Kuperchmit

### > Artigos

Telefone: (61) 3314-9606 – e-mail: [rbcartigos@cfc.org.br](mailto:rbcartigos@cfc.org.br)

Tiragem: 250 exemplares

Permitida a reprodução de qualquer matéria, desde que citada a fonte. Os conceitos emitidos em artigos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.





# Formação de capital humano nos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade



A formação de capital humano no âmbito do *stricto sensu* em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade é abordada neste estudo dentro de uma linha retrospectiva da área. O objetivo deste estudo foi investigar a contribuição dos cursos de doutorado da área de Ciências Contábeis para a formação de docentes que integram o quadro docente permanente dos Programas de Pós-Graduação (PPGs) de Contabilidade no Brasil. Analisaram-se os 30 programas acadêmicos e 9 programas profissionais recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). A titulação dos doutores que atuam como docentes permanentes nesses programas foi delimitada aos 16 cursos de doutorado acadêmico da área de Ciências Contábeis. Os resultados da pesquisa revelaram diferenças significantes entre os PPGs analisados, seja em tamanho do corpo docente permanente e/ou em termos de contribuição na formação do capital humano que está atuando nos PPGs de Contabilidade. Os achados da pesquisa podem trazer subsídios para a definição de políticas de expansão no campo, principalmente no sentido de estabelecer ou alterar o perfil dos PPGs da área de Ciências Contábeis. Ainda, permitem aferir o alinhamento com as diretrizes de avaliação da Capes quanto à formação do capital humano para diferentes entidades, públicas ou privadas.

## Ilse Maria Beuren



Possui doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, mestrado em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas (RJ), mestrado em Administração pela

Universidade Federal do Rio Grande do Sul e graduação em Ciências Contábeis pela Univates. É autora de livros, capítulos de livros, artigos publicados em periódicos e trabalhos socializados em eventos científicos. É membro efetivo do Comitê Assessor do CNPq da área de Administração / Contabilidade / Economia. É atualmente coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Atuou como docente no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Atuou como docente e foi coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Atuou como docente na Univates e ocupou o cargo de Chefe de Departamento por dois mandatos. Na Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Anpcont), foi presidente por dois biênios e Diretora Científica nos dois biênios anteriores.

## 1. Introdução

As universidades têm se revelado importantes ao longo do tempo em qualquer sociedade. Essa relevância decorre da sua missão, delineada para formar profissionais aos mais diversos tipos de organização, criar e disseminar novos conhecimentos por meio da pesquisa e prestar serviços de extensão à comunidade (BRATIANU; PINZARU, 2015). Nessa linha, Secundo et al. (2017) aduzem que a missão das universidades concentra-se em três áreas inter-relacionadas: (i) pesquisa, com transferência de tecnologia e inovação; (ii) ensino, voltado à aprendizagem ao longo da vida e educação continuada; (iii) engajamento social, alinhado com o desenvolvimento do seu entorno.

Neste sentido, Secundo et al. (2017) salientam que as universidades estão imbricadas, por meio da geração, aplicação e valorização do conhecimento, com as partes interessadas externas e com a sociedade em geral, no intuito de contribuir com o desenvolvimento regional e nacional. No

entanto, a longevidade das universidades exige que elas se adaptem continuamente no decorrer do seu ciclo de vida aos seus ambien-

tes em constante mudança. Nas últimas décadas, têm-se observado o surgimento e o desenvolvimento da sociedade do conhecimento, que coloca novos desafios às universidades, em especial na gestão de seu capital intelectual (BRATIANU; PINZARU, 2015).

O capital intelectual, segundo Sanchez Limón, Sanchez Tovar e Jasso Villazul (2021), constitui-se de um conjunto de ativos intangíveis capaz de gerar valor para a organização. Entre os ativos intangíveis estão a criação e a aplicação do conhecimento, que permeia como um recurso e capacidade fundamental nas universidades (SANCHEZ LIMÓN; SANCHEZ TOVAR; JASSO VILLAZUL, 2021). Embora não se observe homogeneidade na literatura, em geral são apontadas três dimensões interdependentes de capital intelectual: capital humano, capital estrutural e capital relacional.

Nas universidades, o capital intelectual é considerado um elemento crítico, principalmente pelo fato do conhecimento ser seu principal *input* (insumo) e *output* (produto) (CÓRCOLES, 2013). Nessa perspectiva, assim como pela crescente necessidade de preocupação com a transparência das informações e com a prestação de contas aos financiadores das universidades e à sociedade como um todo, o relato do capital intelectual adquire uma importância vital (CÓRCOLES; PONCE, 2013). Apesar de sua importância, o capital intelectual nas universidades parece que não tem sido tratado com a devida atenção, no sentido da divulgação das informações de maneira específica (CÓRCOLES, 2013).

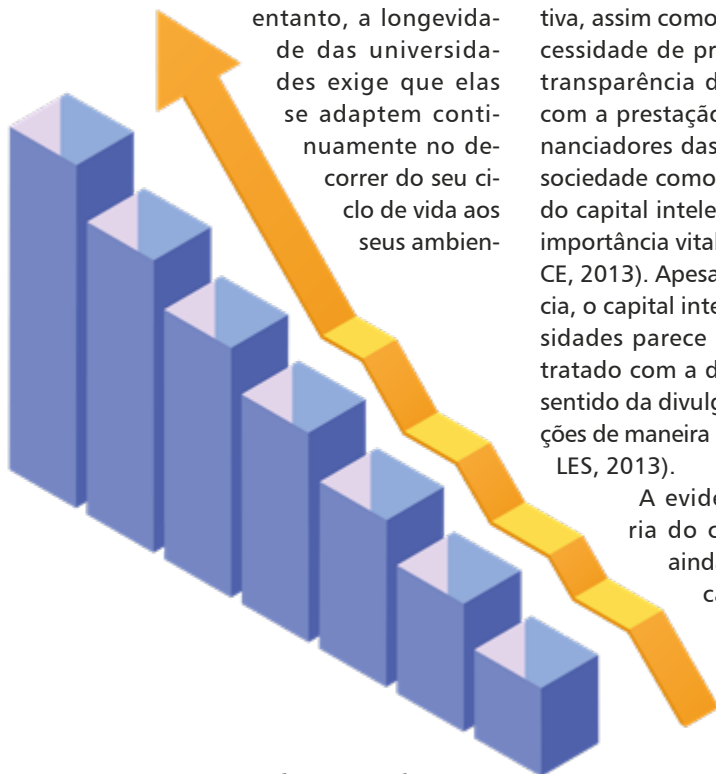
A evidenciação voluntária do capital intelectual ainda não é uma prática comum nas universidades, em parte pelo desenvolvimento

to incipiente das capacidades necessárias para a gestão dos intangíveis oriundos do fluxo do conhecimento nas mesmas universidades (ELENA-PEREZ et al., 2011).

Os desafios vão desde a falta de consistência conceitual das dimensões do capital intelectual, a fragilidade dos modelos de mensuração dos indicadores das três dimensões, o entendimento quanto às práticas de divulgação mandatórias ou voluntárias, até a compreensão dos seus efeitos no desempenho e implicações decorrentes (INKINEN, 2015; REZENDE; LOTT; QUINTANILHA, 2019).

Sanchez Limón, Sanchez Tovar e Jasso Villazul (2021) apontam duas linhas principais de pesquisa para as quais a literatura tem direcionado esforços. A primeira volta à identificação dos elementos e dimensões que compõem o capital intelectual. A segunda linha busca definir formas de mensuração dos componentes e seu impacto em distintos campos. Na direção dos esforços empreendidos para a primeira linha de pesquisa, o presente estudo foca uma dimensão do capital intelectual, o capital humano, com o propósito de contribuir para cobrir parte daquela lacuna. O campo foi delimitado para a formação de capital humano no âmbito do *stricto sensu* em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade brasileiros.

Dessa maneira, o objetivo deste estudo foi investigar a contribuição dos cursos de doutorado da área de Ciências Contábeis para a formação de docentes que integram o quadro docente permanente dos Programas de Pós-Gra-



“Embora se reconheça a defasagem em relação à quantidade demandada de cursos novos de mestrado e doutorado na área de Ciências Contábeis, parece também legítima a preocupação com a qualidade desses cursos por parte da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes)”

duação de Contabilidade no Brasil. Analisaram-se os 30 programas acadêmicos e 9 programas profissionais recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). A titulação dos doutores que atuam como docentes permanentes nesses programas foi delimitada aos 16 cursos de doutorado acadêmico da área de Ciências Contábeis.

O recorte do capital humano neste campo decorre do fato de os titulados e de os cursos de pós-graduação *stricto sensu* na área de Ciências Contábeis mostrarem-se insuficientes no Brasil. Cunha, Cornachione Jr. e Martins (2008) já alertavam que a insuficiência de titulações de mestres e doutores é notória se forem considerados os números dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no país, seja em termos de inscrições para acesso, vagas, matriculados e concluintes, cenário que demanda mais docentes titulados em cursos *stricto sensu*. À guisa de parâmetro, os autores ainda apontaram que nos Estados Unidos há 91 programas de doutorado em Contabilidade. No Brasil, apesar do considerável crescimento da área em número de programas de pós-graduação nas últimas duas décadas, deve-se considerar que os números da graduação também cresceram, logo, parece

continuar pertinente a constatação.

Embora se reconheça a defasagem em relação à quantidade demandada de cursos novos de mestrado e doutorado na área de Ciências Contábeis, parece também legítima a preocupação com a qualidade desses cursos por parte da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), instituição responsável pelo acompanhamento e avaliação da pós-graduação *stricto sensu* no Brasil. A avaliação para ingresso ou permanência no sistema dos cursos de pós-graduação considera três aspectos principais: o programa, a formação e o impacto. Apesar da amplitude dos elementos avaliados, todos são permeados do envolvimento dos docentes, enquanto partícipes do processo de ensino e construção da pesquisa nos Programas de Pós-Graduação *stricto sensu* (ZABOLOTNY et al., 2020).

O estudo busca contribuir no sentido de as universidades se atentarem para a importância do processo de desenvolvimento de sua capacidade de identificar e mensurar seus ativos intangíveis (CÓRCOLES; PONCE, 2013); e tam-

bém fornece subsídios para a discussão das oportunidades de divulgação voluntária de um relato de indicadores representativos dos elementos do capital intelectual (CÓRCOLES, 2013). Instiga também gerenciar o capital humano, tendo como foco a geração e a disseminação de conhecimento, com intuito de desenvolver e enaltecer suas competências (REZENDE; LOTT; QUINTANILHA, 2019). Finalmente, as implicações empíricas podem indicar caminhos para avançar nas discussões relativas ao desenvolvimento do capital humano nos programas de pós-graduação *stricto sensu*, em particular na área de Ciências Contábeis.





## 2. Referencial Teórico

A universidade exerce um papel importante na sociedade cada vez mais baseada no conhecimento, principalmente por ser formadora de recursos humanos e impulsionar a pesquisa científica e inovações voltadas ao desenvolvimento de toda a sociedade (ETZKOWITZ et al., 2000). Nesse aspecto, os autores destacam o delineamento de um paradigma emergente no qual a universidade desempenha um papel preponderante: a inovação tecnológica. Etzkowitz *et al.* (2000) aduzem que o arquétipo da universidade precursora da estratégia de desenvolvimento econômico é **incentivado** pelo governo e implica mudanças na relação com os usuários do conhecimento.

Esse fenômeno, ainda que sob diferentes formas de manifestação e de espaços geográficos e temporais, coloca em evidência determinados grupos de ativos intangíveis das organizações, com destaque para o capital intelectual. Edvinsson e Malone (1998, p. 40) definem o capital intelectual como “a posse

de conhecimento, experiência aplicada, tecnologia organizacional, relacionamentos com clientes e habilidades profissionais que proporcionam à empresa uma vantagem competitiva no mercado”. Stewart (1998) menciona que o capital intelectual pode via geração, transmissão e disseminação de conhecimento proporcionar vantagem competitiva para a organização e agregar valor aos *stakeholders*.

Sanchez Limón, Sanchez Tovar e Jasso Villazul (2021) explicam que o capital intelectual se consubstancia de um conjunto de ativos intangíveis que se articulam para gerar valor nas organizações, de forma que, pela apropriação eficaz do conhecimento, torna-se agente produtor e intercede na estrutura estratégica organizacional para proporcionar a disseminação do conhecimento. Ainda, mencionam que, mesmo não tendo na literatura consenso sobre as terminologias utilizadas e suas definições, em termos gerais, o capital intelectual compõe-se de três elementos principais: capital humano, capital estrutural e capital relacional.

Com um olhar para a posse do capital intelectual, Joia e Malheiros (2020) aduzem que o capital humano não pertence à organização, uma vez que corresponde às habilidades e às especialidades de seus funcionários. Já o capital estrutural pertence à organização, pois compreende o ambiente construído pela organização para alcançar seus objetivos e criar valor aos *stakeholders*, e compõe-se dos seus processos internos e externos. Por fim, o capital relacional é substanciado pelos laços da organização com seus parceiros, com vistas a manter ou a ampliar sua capacidade de obtenção de vantagens competitivas.

No campo específico das universidades, Sanchez Limón, Sanchez Tovar e Jasso Villazul (2021) mencionam que o capital intelectual representa aqueles ativos intangíveis que a instituição possui e que lhe proporcionam criação de valor. Sob a égide do conjunto tripartite desses ativos, aduzem que o capital humano reúne conhecimentos, experiências e atitudes dos docentes; o capital estrutural constitui-se do conhecimento codificado e explícito, como recursos bibliográficos, bancos de dados e sistemas de suporte à pesquisa e comunicação; e o capital relacional corresponde à capacidade de integração da instituição com o seu entorno de atuação e o desenvolvimento de vínculos com a comunidade científica.

De acordo com Bontis (2001), o capital humano é o ativo intangível mais importante da organização, uma vez que é o responsável pela interface entre as outras dimensões do capital intelectual e contribui para formar um panorama mais holístico da visão fragmentada dos processos da organização. O capital humano no ambiente acadêmico compreende o nível de formação do pessoal, as atitudes dos docentes no que concerne à geração de conhecimento, as motivações para a pesquisa, entre outros aspectos (LEITNER, 2004). As universidades, tradicionalmente, têm em sua missão a responsabilidade pela geração, transmissão e disseminação de conhecimento (PALOMA SANCHÉZ; ELENA; CASTRILLO, 2009).

Jardon e Martos (2012) expõem que o capital humano forma o capital estrutural e que esse cria o capital relacional. Argumentam que essa relação circular proporciona a criação e expansão do conhecimento nas organizações. A partir da combinação do capital humano, do capital estrutural e do capital relacional é que as organizações estabelecem e atingem seus obje-





“De acordo com Bontis (2001), o capital humano é o ativo intangível mais importante da organização, uma vez que é o responsável pela interface entre as outras dimensões do capital intelectual e contribui para formar um panorama mais holístico da visão fragmentada dos processos da organização.”

vos (JORDÃO *et al.*, 2017). Isso implica, fundamentalmente, coesão dos elementos constitutivos do capital intelectual, de forma que lhe permitam criar valor para os diversos *stakeholders* da organização (SAINT-ONGE, 1996).

Nessa perspectiva, as universidades precisam integrar o capital intelectual no seu pensamento estratégico e gerenciar suas capacidades (BRATIANU; PINZARU, 2015), de maneira a combinar estes elementos (capital humano, capital estrutural e capital relacional) e que essa relação circular proporcione a expansão do conhecimento (JARDON; MARTOS, 2012). Diante disso e em linha com a premissa de Bontis (2001), de que o capital humano é o ativo intangível mais importante da organização, segue-se com a exposição dos procedimentos metodológicos desta pesquisa voltada à dimensão do capital intelectual.

### 3. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa tem como campo de investigação, no âmbito das universidades brasileiras, os 30 programas acadêmicos e os 9 programas profissionais recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoa-

mento de Pessoal de Nível Superior (Capes). Por sua vez, a titulação dos doutores que atuam como docentes permanentes nesses programas foi delimitada aos 16 cursos de doutorado acadêmico da área de Ciências Contábeis.

Na Plataforma Sucupira - Capes, buscaram-se características dos PPGs em Contabilidade, tais como: instituição, designação do programa, curso de mestrado/doutorado, acadêmico/profissional, ano de recomendação/início e nota do curso. Nas páginas eletrônicas dos PPGs, identificou-se o nome dos doutores que compõem o corpo docente permanente. No currículo lattes dos titulados averiguaram-se o ano e a área de titulação, o programa/instituição onde foi cursado o doutorado. Nesses *sites*, a coleta dos dados foi realizada no decorrer do mês de março de 2021.

Do total de 429 docentes permanentes arrolados nos sites dos 39 PPGs, 186 (43,36%) são egressos de Programas de Pós-Graduação de Contabilidade do Brasil. A pesquisa foi delimitada a esses docentes para investigar a contribuição dos cursos de doutorado da área de Ciências Contábeis para a formação de docentes que integram o quadro docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade. Devido ao



propósito da pesquisa, no escopo não foram considerados os docentes permanentes titulados em cursos de doutorado de Contabilidade de universidades estrangeiras.

As análises compreendem duas direções específicas, características dos PPGs de Contabilidade e titulação dos docentes que integram o quadro docente permanente desses PPGs, que resultam em efeitos transversais e substanciam a contribuição na formação do capital humano. Na análise dos dados, optou-se pela prevalência de abordagem qualitativa do problema, mediante o uso de planilha Excel para fins de elaboração de ilustrações dos resultados da pesquisa.

## 4. Descrição e Análise dos Resultados

### 4.1 Perfil dos Programas da área da Contabilidade recomendados pela Capes

O Quadro 1 apresenta os Programas de Pós-Graduação da área da Contabilidade recomendados pela Capes.

De acordo com o Quadro 1, os dados levantados na Plataforma Sucupira – Capes, em março de 2021, apontam que a área da Contabilidade conta no Brasil com 30 Programas acadêmicos, que compreendem 30 cursos de mestrado e 16 cursos de doutorado, e nove Programas profissionais, que compreendem 9 mestrados profissionais e 2 doutorados profissionais. Não consta nessa plataforma o Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN), que iniciou o mestrado em 2000 com quatro instituições parceiras (UnB/UFPB/UFPE/UFRN) e o doutorado em 2008 com três instituições parceiras (UnB/UFPB/UFRN), sendo que a última defesa de doutorado deste ocorreu em 2017 e a desativação do Programa foi solicitada pela Plataforma Sucupira - Capes em março de 2021, conforme reportado no *site* do Programa atual da UnB.



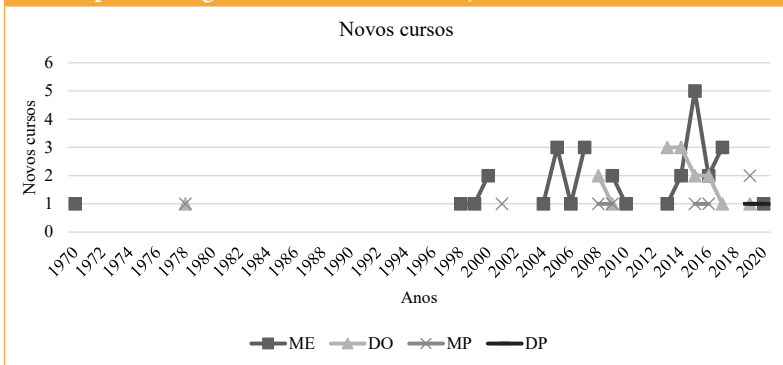
Quadro 1 - Programas da área de Ciências Contábeis recomendados pela Capes

Instituição	UF	Programa	Capes	Início	Curso	Nota
FECAP	SP	Ciências Contábeis	2002	1999	ME	4
FIPECAFI	SP	Controladoria e Finanças	2015	2016	MP	3
FUCAPE	ES	Ciências Contábeis e Administração	2003	2001	MP	5
			2018	2019	DP	5
FUCAPE	ES	Administração e Ciências Contábeis	2008	2009	ME	5
			2009	2009	DO	5
FUCAPE	MA	Contabilidade e Administração	2016	2017	ME	3
FUCAPE	MG	Contabilidade e Administração	2020	-	MP	A
FUCAPE	RJ	Ciências Contábeis	2014	2015	MP	3
FURB	SC	Ciências Contábeis	2005	2005	ME	5
			2008	2008	DO	5
FURG	RS	Contabilidade	2016	2017	ME	3
PUC/SP	SP	Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças	1978	-	MP	3
UEM	PR	Ciências Contábeis	2013	2014	ME	3
UERJ	RJ	Ciências Contábeis	2006	2006	ME	3
UERJ	RJ	Controladoria e Gestão Pública	2018	2019	MP	A
UFBA	BA	Contabilidade	2006	2007	ME	3
UFC	CE	Administração e Controladoria	2008	2009	ME	4
			2014	2015	DO	4
UFC	CE	Administração e Controladoria	2008	2009	MP	4
UFES	ES	Ciências Contábeis	2009	2010	ME	4
			2018	2019	DO	4
UFG	GO	Ciências Contábeis	2015	2016	ME	3
UFMG	MG	Controladoria e Contabilidade	2006	2007	ME	4
			2016	2017	DO	4
UFMS	MS	Ciências Contábeis	2016	2017	ME	3
UFPB-JP	PB	Ciências Contábeis	2014	2015	ME	4
			2014	2015	DO	4
UFPE	PE	Ciências Contábeis	2006	2007	ME	4
			2015	2016	DO	4
UFPR	PR	Contabilidade	2004	2005	ME	5
			2013	2014	DO	5
UFRGS	RS	Controladoria e Contabilidade	2015	2016	ME	3
UFRJ	RJ	Ciências Contábeis	-	1998	ME	5
			2013	2014	DO	5
UFRN	RN	Ciências Contábeis	2014	2015	ME	3
UFRPE	PE	Controladoria	2014	2015	ME	3
UFSC	SC	Contabilidade	2003	2004	ME	5
			2012	2013	DO	5
UFSC	SC	Controle de Gestão	2018	2019	MP	A
UFSM	RS	Ciências Contábeis	2019	2020	ME	A
UFU	MG	Ciências Contábeis	2012	2013	ME	4
			2015	2016	DO	4
UNB	DF	Ciências Contábeis	2014	2014	ME	4
			2014	2014	DO	4
UNIOESTE	PR	Contabilidade	2014	2015	ME	3
UNISINOS	RS	Ciências Contábeis	2000	2000	ME	5
			2012	2013	DO	5
UNOCHAPECÓ	SC	Ciências Contábeis e Administração	2015	2015	ME	3
UPM	SP	Controladoria e Finanças Empresariais	2007	2008	MP	4
			2019	2020	DP	4
USP	SP	Controladoria e Contabilidade	-	1970	ME	6
			-	1978	DO	6
USP/RP	SP	Controladoria e Contabilidade	2005	2005	ME	5
			2013	2013	DO	5

Nota: ME = Mestrado Acadêmico; DO = Doutorado Acadêmico; MP = Mestrado Profissional; DP = Doutorado Profissional.

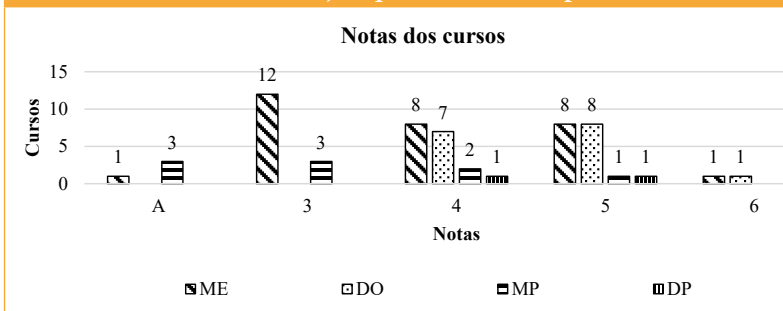
Fonte: Plataforma Sucupira - Capes (2021).

Figura 1 - Ano de criação dos cursos de mestrado e doutorado pelos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade



Fonte: dados da pesquisa.

Figura 2 - Notas dos cursos dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade na avaliação quadrienal da Capes (2013-2016)



Fonte: dados da pesquisa.

Um panorama consolidado do ano de criação dos cursos de mestrado e doutorado pelos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade, considerando o ano efetivo de início do curso, é apresentado na Figura 1.

Observa-se, na Figura 1, que o primeiro mestrado acadêmico foi criado em 1970, pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo - (USP). No mesmo ano, foi criado o Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Getúlio Vargas, no Rio de Janeiro, que mais de uma década depois foi extinto. Em 1978, foi criado o mestrado acadêmico da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, sendo que esse último teve seu *status* alterado, conforme Portaria Capes n.º 48, de 15 de abril de 2020, para mestrado profissional em Ciências Contá-

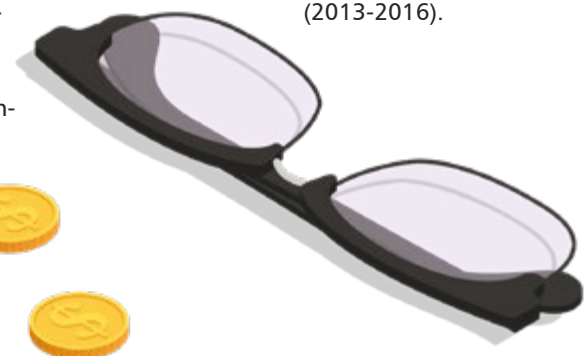
beis, Controladoria e Finanças. Após um longo intervalo de tempo, foram criados mais quatro mestrados acadêmicos: em 1998, pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ); em 1999, pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap); e, em 2000, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos) e o multi UnB/UFPB/UFPE/UFRN. A partir de 2004, tornou-se mais recorrente a criação de cursos novos de mestrado na área da Contabilidade.

O primeiro curso de doutorado acadêmico da área da Contabilidade foi criado em 1978, pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da USP, que se manteve absoluto até o ano de 2008, quando foram criados dois cursos novos de doutora-

do acadêmico, do multi UnB/UFPB/UFRN e da Universidade Regional de Blumenau (Furb), seguidos pela criação em 2009 do doutorado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape). A partir de 2013, foi intensificada a criação de cursos novos de doutorado acadêmico na área da Contabilidade.

Os cursos de mestrado profissional foram criados de forma mais espaçada, em 2001 (Fucape), 2008 (Universidade Presbiteriana Mackenzie - UPM), 2009 (Universidade Federal do Ceará - UFC), e com uma suave aceleração de mais cursos novos a partir de 2015. Por sua vez, o doutorado profissional é emergente na área, assim como nas demais, devido à recente normatização da Capes, que regulamentou a criação de cursos de doutorado com este perfil. Em 2019, foi criado o primeiro doutorado profissional na área da Contabilidade, pela Fucape, e o segundo em 2020, pela UPM.

Depreende-se que a pós-graduação *stricto sensu* na área contábil é relativamente jovem. Iudicibus, Beuren e Santos (2016) corroboram que essa jovialidade é ainda mais acentuada quando analisados apenas os cursos de doutorado. O grau de maturidade dos cursos tem implicações na avaliação da Capes e na expansão da área. Na Figura 2, são evidenciadas as notas dos cursos dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade na avaliação quadrienal da Capes (2013-2016).



De acordo com a Figura 2, é significativo o número de cursos de mestrado com nota 3, limite mínimo para recomendação pela Capes. Porém, exceto dois cursos que foram criados, respectivamente, em 2006 e 2007, os demais são relativamente novos, criados a partir de 2014, portanto, estão com a nota de entrada no Sistema Nacional de Pós-Graduação (SNPG) e serão submetidos à avaliação de permanência na Capes com os dados do quadriênio 2017-2020. Outra parcela significativa dos cursos de mestrado acadêmico se encontra mais ao meio ou próxima do limite superior da escala, acompanhando as notas do curso de doutorado acadêmico, que no caso variam de 4 a 5, sendo que apenas um curso de doutorado (USP) alcançou a nota 6 e nenhum a nota máxima 7.

Alguns cursos de mestrado estão indicados com a letra A. Pelos atuais critérios de avaliação da Capes, os cursos novos são aprovados ou não aprovados, não recebem notas como na sistemática anterior. Nessa situação estão os cursos criados mais recentemente, um mestrado acadêmico e três mestrados profissionais. Os dois cursos de doutorado profissional integram programas já existentes, assim, foram avaliados e as notas 4 e 5 mantidas.

Em se analisando a composição do corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade, notam-se diferenças significantes em termos de quantidade e área de formação, como demonstrado na Tabela 1.

Conforme demonstrado na Tabela 1, o tamanho do corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade varia entre um mínimo de 7 e máximo de 25 docentes, em média 13,84, mediana e moda 14. A Capes exige um mínimo de 8 docentes permanentes para cursos de mestrado e 12 para

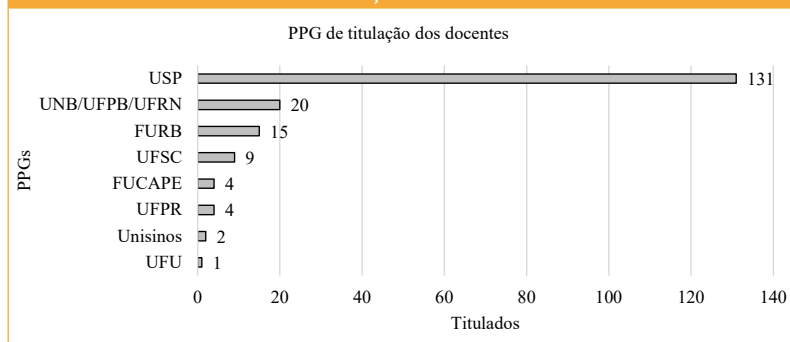
Tabela 1 - Número de docentes permanentes dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade

Titulação	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Moda
Doutorado em Contabilidade*	0	13	6,00	6	6
Doutorado no Brasil em outras áreas	1	14	6,65	6	5
Doutorado no Exterior	0	8	1,19	0	0
Total	7	25	13,84	14	14

Nota: \*Docentes com participação em mais de um PPG foram considerados uma vez, na instituição de vínculo.

Fonte: dados da pesquisa.

Figura 3 - PPG de titulação dos docentes que atuam em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade



Fonte: dados da pesquisa.

cursos de doutorado, o que pode explicar em parte as diferenças no quantitativo, já que apenas aproximadamente a metade dos PPGs possui cursos de mestrado e doutorado. Embora se observe um valor mínimo de 7, a regra do órgão regulador/avaliador foi cumprida. Decorre que um curso de mestrado possui o mínimo de 8 docentes permanentes, mas um deles é de outra instituição, portanto, cedido via convênio por outro programa, assim foi computado no PPG da instituição onde apresenta vínculo.

Outro aspecto que chama a atenção é a área de doutoramento do corpo docente permanente. Do total de 429 docentes permanentes arrolados nos sites dos 39 PPGs, 186 (43,36%) são egressos de Programas de Pós-Graduação de Contabilidade (em média 6). Os demais 243 (56,64%) cursaram seu doutoramento em outras áreas (em média 6,65) ou no exterior (em média 1,19). Entre os titulados no exterior, a maioria possui doutorado na área

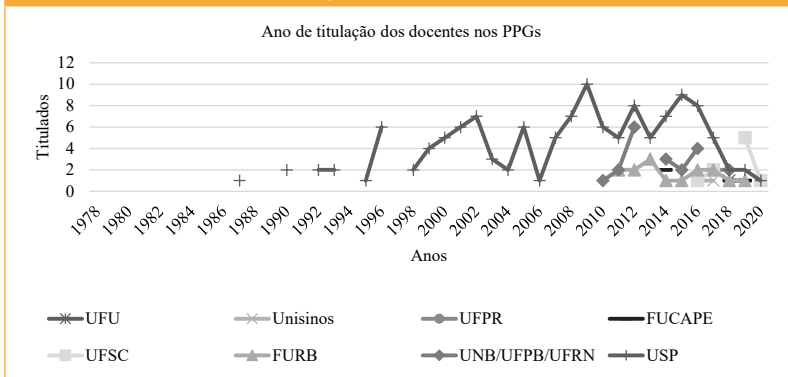
de negócios, inclusive alguns com doutorado específico em Contabilidade. Os números apresentados parecem sugerir que o conhecimento da área contábil é transversal, o que se mostra congruente com a linguagem dos negócios. No entanto, esta combinação também pode decorrer da falta de doutores com formação na área contábil, assim, os programas se socorrem de profissionais de áreas afins para viabilizar a recomendação do curso pela Capes.

#### 4.2 Titulados nestes PPGs que integram o corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade

A partir da análise da formação do capital humano que passou a integrar o corpo docente permanente dos PPGs da área de Ciências Contábeis, apontam-se na Figura 3 os Programas de Pós-Graduação de Contabilidade que se destacaram nesse aspecto.

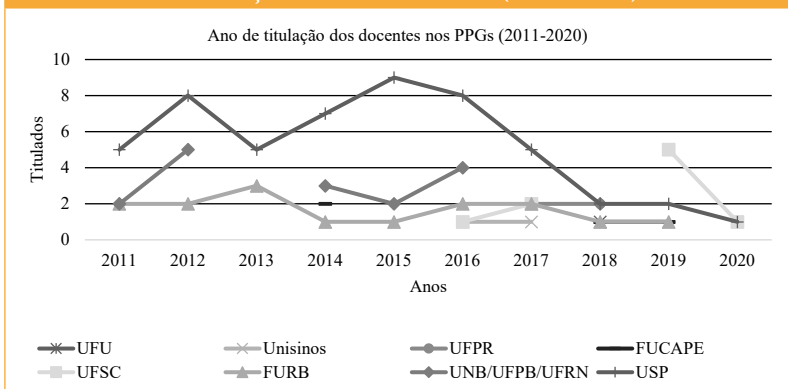


Figura 4 - Ano de titulação dos docentes nos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade



Fonte: dados da pesquisa.

Figura 5 - Ano de titulação dos docentes nos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade (2011-2020)



Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Figura 3 que o curso de Doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP se sobressaiu, pois conferiu o título de doutor para 131 dos docentes permanentes que atuam em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade. Integram esse montante os professores Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins, os quais se titularam pela USP antes da existência do doutorado da USP, respectivamente, em 1966 e 1973, mediante defesa de tese (CUNHA; CORNACHIONE JR.; MARTINS, 2008). Este cenário refletiu-se no ensino e na pesquisa em Contabilidade no país (IUDÍCIBUS; BEUREN; SANTOS, 2016), mas também provocou endogenia em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade.

Vale lembrar que o curso de doutorado em Contabilidade da USP teve início em 1978 e até 2007 era o único no país. Em 2008, foram criados dois cursos novos de doutorado, o multi UnB/UFPB/UFRN e o doutorado em Ciências Contábeis e Administração da Furb, mas que tiveram suas primeiras defesas a partir de 2010 e 2011, respectivamente, além de outros cursos novos na área criados nos anos seguintes. Considerando que até 2009 o curso da USP já tinha conferido o título de doutor em contabilidade para 74 docentes permanentes que atuam em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade, mesmo após a criação de cursos novos na área titulou mais 57 docentes permanentes que atuam nesses programas.

Embora os números proporcionalmente sejam menores que do doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP, observa-se que sete outros PPGs de Contabilidade titularam doutores que atuam como docentes permanentes em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade. Na Figura 4, são evidenciados o ano e o PPG de titulação dos que passaram a integrar o corpo docente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade.

Na linha do tempo da Figura 4, que inicia em 1978, com a criação do curso de doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP, e vai até 2020, corte seccional dos dados coletados, nota-se que o curso de doutorado da USP continuou na vanguarda até 2018 na formação do capital humano que compõe o corpo docente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade. A partir de 2010, esse protagonismo passou a ser compartilhado com novos PPGs. Para melhor visualização desse compartilhamento, a Figura 5 apresenta em uma linha de tempo, considerando apenas os últimos dez anos (2011-2020) do período da pesquisa, a titulação pelos PPGs que contribuíram para a formação do capital humano dos docentes permanentes da área dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade.

De acordo com a Figura 5, para além do doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP, na formação de capital humano para os PPGs da área destaca-se o doutorado do multi UnB/UFPB/UFRN, principalmente em 2012, 2014 e 2016, enquanto que o curso de doutorado da UFSC se sobressai em 2019. Já o doutorado em Ciências Contábeis e Administração da Furb tem sua contribuição mais distribuída no tempo considerado. Os cursos de doutorado da Fucepe (4), UFPR (4), Unisinos (2) e UFU (1) apresentam suas contribuições esparsas e em menor intensidade. O ano de 2020 apre-

senta-se destoante dos anteriores, apenas dois titulados ingressaram em PPGs de Contabilidade.

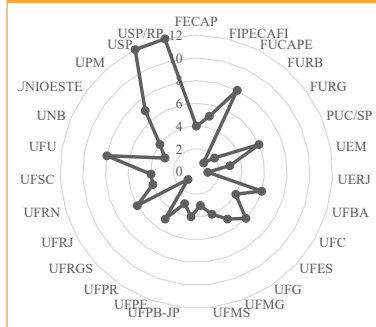
A Figura 6 aponta o PPG de destino do capital humano formado no período de 1978 a 2020, pelo Doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP, que integra o corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade.

Constata-se na Figura 6, embora seja significativa a parcela de titulados no doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP que integra o corpo docente permanente dos PPGs da USP (12) e USP-RP (12), que a quase totalidade dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade usufruem do capital humano formado no doutorado da USP, com destaque numérico para a Fucape (8), UFU (8), UPM (7), PUC/SP (6), UFBA (6), UFRJ (6), UFG (5) e UFPR (5). Apenas quatro PPGs não contam com titulados no referido curso. Diante desse cenário, parece ser inegável a contribuição do Doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP para a formação do corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade do país.

A Figura 7 indica o PPG de destino do capital humano formado no período de 2008 a 2020, pelo doutorado do Programa Multi-institucional e Inter-regional em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN), que integra o corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade.

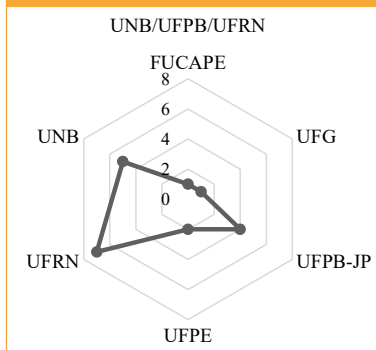
Verifica-se na Figura 7, para além das contribuições mais isoladas voltadas à formação de capital humano de outros PPGs da área contábil, que os titulados no Doutorado do Programa Multi-institucional e Inter-regional em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN) proporcionaram a criação de Programas próprios nas instituições participantes do consórcio. Ainda que a última defesa do multi tenha ocor-

**Figura 6 - PPG de destino dos titulados no Doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP**



Fonte: dados da pesquisa.

**Figura 7 - PPG de destino dos titulados no Programa Multi-institucional e Inter-regional em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN)**



Fonte: dados da pesquisa.

rido em 2017, as três instituições tiveram suas propostas de cursos novos recomendados pela Capes em 2014, a UnB e a UFPB com cursos de mestrado e doutorado e a UFRN com curso de mestrado. Isso denota a relevância do consórcio criado em 2008, especialmente em uma região na época carente de Programas de Pós-Graduação de Contabilidade.

No que concerne aos demais PPGs de Contabilidade que contribuíram para a formação do capital humano que integra o corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade, o doutorado em Ciências Contábeis e

Administração da Furb, no período de 2008 a 2020, absorveu 5 e os demais integram o corpo docente permanente dos PPGs de Contabilidade da Furg (1), UFMS (1), UFSM (2), Unioeste (2), Unochapecó (3) e do mestrado profissional em Controle de Gestão da UFSC (1). O doutorado em Contabilidade da UFSC contribuiu, no período de 2013 a 2020, para a formação do corpo docente permanente dos Programas de Contabilidade da UEM (1), UFMS (1), UFPR (1), UFSM (1), Unochapecó (1) e do mestrado profissional em Controle de Gestão da UFSC (4). O doutorado em Administração e Ciências Contábeis da Fucape, no período de 2009 a 2020, integrou quatro titulados em seus próprios PPGs. O doutorado em Contabilidade da UFPR, no período de 2013 a 2020, contribuiu para a formação do corpo docente permanente dos PPGs de Contabilidade da Furg (1), UEM (1) e seu próprio (2). O doutorado em Ciências Contábeis da Unisinos contribuiu no mesmo período para a formação do corpo docente permanente dos PPGs de Contabilidade da Furg (1) e da UFSM (1). Por fim, o doutorado em Ciências Contábeis da UFU, no período de 2015 a 2020, integrou um titulado em seu próprio PPG.

#### 4.3 Discussão dos resultados

Os resultados da pesquisa mostraram que dos 30 Programas de Pós-Graduação de Contabilidade acadêmicos recomendados pela Capes até o final de 2020, um pouco mais da metade (16) possui cursos de mestrado e doutorado. No entanto, são relativamente jovens ao se considerar que, fora o PPG da USP, criado em 1970, e da PUC/SP, em 1978, o PPG seguinte foi criado apenas em 1998, quase 30 anos depois. Isso denota que a maioria dos programas acadêmicos da área de Ciências Contábeis foi criada re-

## “No que concerne à formação de capital humano envolvido no *stricto sensu* da área de Ciências Contábeis, o doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP se destaca com a titulação de 131 doutores que integram o copo docente permanente de Programas de Pós-Graduação de Contabilidade no Brasil.”

centemente, nas duas últimas décadas. Essa percepção do perfil jovem da área é corroborada no estudo de Ludícibus, Beuren e Santos (2016) e confirmada ao considerar que o doutorado pioneiro da área iniciou em 1978 e somente em 2008 foram iniciados outros dois doutorados, seguidos nos anos seguintes de outros novos cursos. Comentário semelhante vale para os 9 Programas de Pós-Graduação de Contabilidade profissionais, com apenas dois doutorados. De forma similar, os 19 cursos de mestrado (48,7% do total dos cursos de mestrado acadêmico e profissional) com nota 3 ou com indicação A (aprovado) corroboram o observado, visto que a maioria delas está com a nota de entrada no SNPG e será submetida à avaliação de permanência na Capes com os dados do quadriênio 2017-2020.

Observou-se que o tamanho do copo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade varia entre um mínimo de 7 e um máximo de 25 doutores. Isso sugere que um PPG não estaria atendendo o limite mínimo estabelecido pela Capes de 8 docentes permanentes para cursos de mestrado, porém, os docentes cedidos via convênio para outros programas foram computados apenas no PPG da instituição de vínculo. Cada PPG conta, em média, com

13,84 docentes permanentes, mediana e moda 14, números próximos do limite mínimo estabelecido pela Capes de 12 docentes permanentes para cursos de doutorado. Chama a atenção também a área de doutoramento do corpo docente permanente dos PPGs, visto que menos da metade (43,36%) são egressos de Programas de Pós-Graduação de Contabilidade, ou seja, a maioria cursou doutorado em outra área. Semelhantemente, entre os 34 docentes com doutoramento no exterior, 8 se titularam na área de Ciências Contábeis.

No que concerne à formação de capital humano envolvido no *stricto sensu* da área de Ciências Contábeis, o doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP se destaca com a titulação de 131 doutores que integram o copo docente permanente de Programas de Pós-Graduação de Contabilidade no Brasil. Em parte, esse protagonismo decorre do fato de que, durante 30 anos (1978-2007), só existia esse doutorado na área de Ciências Contábeis. No entanto, em 2008 e anos seguintes foram criados cursos novos de doutorado na área das Ciências Contábeis, alterando o cenário da época, mas mantendo a forte presença de egressos daquele curso nos programas. A partir de 2010, mesmo com números significativamente meno-

res, outros sete PPGs de Contabilidade titularam doutores que passaram a atuar como docentes permanentes em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade no país.

Em se analisando o PPG de destino do capital humano formado no período de 1978 a 2020 pelo doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP, que integra o corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade, observou-se que a quase totalidade dos PPGs da área usufrui do capital humano formado. O próprio Programa em Controladoria e Contabilidade da USP, assim como da USP de Ribeirão Preto, contam cada um com 12 egressos, o que representa 70% do seu corpo docente permanente. Destaca-se ainda a contribuição do doutorado do Programa Multi-institucional e Inter-regional em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN) na formação do corpo docente permanente de Programas de Pós-Graduação de Contabilidade, em especial, por ter proporcionado em 2014 a criação de Programas próprios nas instituições que participaram do consórcio.

Os resultados da pesquisa demonstram o relevante papel social destes PPGs na formação de capital humano para as instituições das mais diversas regiões do país.

A titulação de novos doutores voltados ao ensino e à pesquisa em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade pode contribuir para o desenvolvimento de novos e/ou consolidação dos PPGs já existentes na área de Ciências Contábeis. Os achados também podem trazer subsídios para a definição de políticas de expansão no campo, principalmente no sentido de estabelecer ou alterar o perfil dos PPGs da área de Ciências Contábeis. Ainda, permitem aferir o alinhamento com as diretrizes de avaliação da Capes quanto à formação do capital humano para diferentes entidades, públicas ou privadas.

## 5. Considerações Finais

A formação de capital humano no âmbito do *stricto sensu* em Programas de Pós-Graduação de Contabilidade foi abordada neste estudo dentro de uma linha retrospectiva da área. De forma específica, buscou-se investigar a contribuição dos cursos de doutorado da área de Ciências Contábeis para a formação de docentes que integram o quadro docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade no Brasil. Os

resultados da pesquisa revelaram diferenças significantes entre os PPGs analisados, seja em tamanho do corpo docente permanente e/ou em termos de contribuição na formação do capital humano que está atuando nos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade.

No que concerne às diferenças de tamanho do corpo docente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade permanente, essas se justificam pelo fato de que dos 30 PPGs acadêmicos somente 16 possuem doutorado e dos 9 PPGs profissionais apenas 2 possuem doutorado. Especula-se que um raciocínio inverso também possa ser válido, de que os demais ainda não possuem curso de doutorado devido ao corpo docente permanente insuficiente. No entanto, cautela é necessária nessa inferência, visto que a maioria desses Programas de Pós-Graduação de Contabilidade está com a nota de entrada no SNPG, portanto, um cenário que pode se alterar substancialmente após a sua avaliação de permanência pela Capes.

Quanto à contribuição na formação do capital humano, é nítido o protagonismo do doutorado em Controladoria e Contabilidade da USP na formação de docentes que integram o quadro docente permanen-

te dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade. Após 30 anos de sua criação, novos PPGs emergiram na área de Ciências Contábeis, alguns dos quais, mesmo relativamente jovens, já demonstram contribuições na formação do capital humano que integra o corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade. Dentre os cursos novos de doutorado, o destaque é para o multi UnB/UFPB/UFRN, que proporcionou a criação de três PPGs novos nas instituições do consórcio.

As limitações impostas ao delineamento da pesquisa devem ser consideradas na extrapolação das inferências. A conceituação do capital humano é multifacetada, e como neste estudo foi considerada tão somente a titulação de doutoramento, pesquisas futuras podem investigar outras facetas do capital humano, como a produção científica em uma linha de tempo ou a colocação dos egressos no mercado de trabalho. O curso de mestrado dos que se sentiram motivados a ingressar em um curso de doutorado pode ser outra via de investigação. Os egressos titulados que não estão inseridos no corpo docente permanente dos Programas de Pós-Graduação de Contabilidade é outra linha de investigação instigante.

## Referências

BONTIS, N. Assessing knowledge assets: a review of the models used to measure intellectual capital. *International Journal of Management Reviews*, v. 3, n. 1, p. 41-58, 2001. Doi: <https://doi.org/10.1111/1468-2370.00053>

BRATIANU, C.; PINZARU, F. Challenges of the university capital in the knowledge economy. *Management Dynamics in the Knowledge Economy*, v. 3, n. 4, p. 609-627, 2015.

CÓRCOLES, Y. Intellectual capital management and reporting in European higher education institutions. *Intangible Capital*, v. 9, n. 1, p. 1-19, 2013. Doi: <http://dx.doi.org/10.3926/ic.201>

CÓRCOLES, Y. R.; PONCE, A. T. Cost-benefit analysis of intellectual capital disclosure: University stakeholders' view. *Revista de Contabilidad (Spanish Accounting Review)*, v. 16, n. 2, p. 106-117, 2013. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2013.07.001>



CUNHA, J. V. A.; CORNACHIONE JR., E. B.; MARTINS, G. A. Pós-Graduação: o curso de doutorado em ciências contábeis da FEA/USP. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, n. 48, 2008. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000300002>

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. *Capital intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos*. São Paulo: Makron Books, 1998.

ELENA-PEREZ, S.; SARITAS, O.; POOK, K.; WARDEN, C. Ready for the future? Universities' capabilities to strategically manage their intellectual capital. *Foresight*, v. 13, n. 2, p. 31-48, 2011. Doi: 10.1108/14636681111126238

ETZKOWITZ, H.; WEBSTER, A.; GEBHARDT, C.; TERRA, B. R. The future of the university and the university of the future: evolution of ivory tower to entrepreneurial paradigm. *Research Policy*, v. 29, n. 2, p. 313-330, 2000. Doi: [https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(99\)00069-4](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(99)00069-4)

INKINEN, H. Review of empirical research on intellectual capital and firm performance. *Journal of Intellectual Capital*, v. 16, n. 3, p. 518-565, 2015. Doi: <https://doi.org/10.1108/JIC-01-2015-0002>

IUDÍCIBUS, S.; BEUREN, I. M.; SANTOS, V. Ensino da Teoria da Contabilidade nos Programas de Pós-Graduação de Ciências Contábeis do Brasil. *Revista Universo Contábil*, v. 12, n. 4, p. 6-29, 2016. Doi:10.4270/ruc.2016425

JARDON, C. M.; MARTOS, M. S. Intellectual capital as competitive advantage in emerging clusters in Latin America. *Journal of Intellectual Capital*, v. 13, n. 4, p. 462-481, 2012. Doi: <https://doi.org/10.1108/14691931211276098>

JOIA, L. A.; MALHEIROS, R. Evidências empíricas da influência de alianças estratégicas no capital intelectual de empresas. BASE. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 7, n. 2, p. 162-177, 2010. <http://doi.org/10.4013/base.2010.72.07>

JORDÃO, R. V. D.; MELO, V. L. T.; PEREIRA, F. C. M.; CARVALHO, R. B. Capital intelectual em fusões & aquisições: um estudo de caso em uma instituição financeira de classe mundial. *RAUSP Management Journal*, v. 52, n. 3, p. 268-268, 2017. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.rausp.2017.05.007>

LEITNER, K.-H. Intellectual capital reporting for universities, conceptual background and applications for Austrian universities. *Journal Research Evaluations*, v. 13, n. 2, p. 129-140, 2004. Doi: <https://doi.org/10.3152/147154404781776464>.

PALOMA SANCHÉZ, M.; ELENA, S.; CASTRILLO, R. Intellectual capital dynamics in universities: a reporting model. *Journal of Intellectual Capital*, v. 10, n. 2, p. 307-324, 2009. Doi: <https://doi.org/10.1108/14691930910952687>

PLATAFORMA SUCUPIRA - CAPES. *Cursos avaliados e reconhecidos*. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/programa/quantitativos/quantitativos.jsf?areaAvaliacao=27&areaConhecimento=60200006>. Acesso em: 28 mar. 2021.

REZENDE, J. F. C.; LOTT, A. C. O.; QUINTANILHA, G. Estudo comparativo sobre a divulgação de intangíveis e capital intelectual em instituições de ensino superior no Brasil e na Áustria. *Administração: Ensino e Pesquisa*, v. 20, n. 2, p. 249-285, 2019. Doi: 10.13058/raep.2019.v20n2.1201

SECUNDO, G.; ELENA-PEREZ, S.; MARTINAITIS, Z.; LEITNER, K. H. An intellectual capital framework to measure universities' third mission activities. *Technological Forecasting and Social Change*, v. 123, p. 229-239, 2017. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2016.12.013>

SAINT-ONGE, H. Tacit knowledge the key to the strategic alignment of intellectual capital. *Planning Review*, v. 24, n. 2, p. 10-16, 1996. Doi: <https://doi.org/10.1108/eb054547>.

SANCHEZ LIMÓN, M. L.; SANCHEZ TOVAR, Y.; JASSO VILLAZUL, J. Caracterización del capital intelectual en las universidades públicas: estudio comparativo. *International Journal of Professional Business Review*, v. 6, n. 1, p. 1-17, 2021. Doi: <http://dx.doi.org/10.26668/businessreview/2021.v6i1.203>

STEWART, T. A. *Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

ZABOLOTNY, S. R.; FRARE, A. B.; GOMES, D. G.; FERNANDEZ, R. N. Produção científica qualificada: estudo de características acadêmicas de docentes dos Programas Stricto Sensu em Ciências Contábeis da região sul. *Avaliação (Campinas)*, v. 25, n. 2, p. 354-374, 2020. Doi: <https://doi.org/10.1590/s1414-4077/s1414-40772020000200007>



# Papel e inserção da mulher na comunidade contábil



## 1. Introdução

O tema abordado neste artigo vai ao encontro da pauta sempre defendida pelas mulheres contabilistas ao longo das últimas décadas, no Brasil, a qual serviu de base para compor a sua agenda na busca da ocupação do justo e merecido lugar no universo contábil brasileiro, antes predominantemente masculino.

Graças a uma arrojada política do Sistema CFC/CRCs, no sentido de oferecer todas as ferramentas e apoio necessários para que o movimento feminino contábil lograsse êxito, as mulheres contabilistas saíram em busca de seu legítimo espaço, conquistando o respeito da sociedade e da comunidade contábil e atuando lado a lado com a força de trabalho masculina.

Além do contexto contábil, este estudo traz uma breve abordagem acerca da trajetória da luta feminina e da evolução gradativa da mulher na sociedade, especialmente no Brasil.

Esta pesquisa bibliográfica concentra também relevantes dados sobre o campo de trabalho feminino e a sua formação educacional, especialmente a instrução das mulheres contabilistas nas últimas décadas. Ao traçar um perfil da categoria, a partir de dados extraídos do portal do Conselho Federal de Contabilidade, verificou-se que, em 19/4/2021, as mulheres contabilistas somavam 221.024, representando 42,78% dos profissionais da área (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2021).

### Maria Clara Cavalcante Bugarim



Possui dois doutorados: um em Engenharia e Gestão do Conhecimento, pela UFSC, e o outro em Contabilidade, pela universidade do Aveiro/Minho, em Portugal. É graduada em Ciências

Contábeis, Administração de empresas e em Direito e especialista em Administração de Recursos Humanos e Em Auditoria. Mestre em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP, presidiu o CRCAL, a FBC e o CFC por dois mandatos consecutivos. Atualmente, é controladora-geral do Estado de Alagoas, presidente da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) e presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis.

Comparativamente ao percentual registrado em 2004, que foi de 34%, segundo dados de Gasparotto, Pilengny e Santana (2020), esse incremento no número de mulheres contabilistas deve-se tão somente ao crescimento profissional, à dedicação perseverante e a sua busca incansável pelo próprio aprimoramento.

O artigo demonstra ainda dados relevantes e enriquecedores sobre a participação feminina no meio contábil e o seu desempenho quantitativo nas diversas entidades classistas, com a representação por região. Além disso, traz um panorama sobre as lideranças femininas no sistema contábil – seja nacional ou internacional – e também conselheiras efetivas e suplentes do Sistema CFC/CRCs.

## 2. A saga feminina

Com a sua aparente leveza e resiliência – próprias da natureza feminina –, as mulheres têm partido para inúmeras conquistas, especialmente, ao longo do último século. Cada vez mais participativas e atuantes nas

diversas frentes a que se propõem a atuar, elas não têm se intimidado ante os mais árduos desafios, os quais são próprios no processo da constante quebra de paradigmas, mas, ao contrário, têm buscado soluções favoráveis para enfrentar cada fração dos novos cenários que para elas se desenha.

Por outro lado, por mais que tenham logrado êxito em vários aspectos, quais sejam na parte cultural, pessoal, intelectual, educacional e profissional, ainda são vítimas de desigualdades de gênero, sobretudo, e especialmente, nos quesitos *remuneração* (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO, 2020) e *segregação ocupacional* (ANKER, 1998, apud JACOMOSSI; BRIGHENTI; SILVA, 2015). Com efeito, essa linha de demarcação, nem sempre tênue, tem, por vezes, multiplicado seus efeitos negativos, produzindo, em alguns casos, comportamentos que levam ao preconceito e, em muitos momentos, à intolerância.

Ainda, no passado, essa divisão se fez presente entre homens e mulheres. No princípio, os fatores de produção – extremamente rústicos, e os meios de vida árduos e perigosos – exigiam a natural agressividade masculina para poder enfrentar, com a força bruta, o encargo laboral.

A ocupação quase total desse espaço primitivo feita pelo trabalhador masculino rendeu-lhe vantagens em desenvolvimento pessoal, pelas múltiplas possibilidades de interação e parcerias com outros grupos, ensejando-lhe, ainda, a oportunidade de conhecer o mundo lá fora. Enquanto isso, à mulher cabiam, com exclusividade, os encargos domésticos, na responsabilidade solitária de fazer a manutenção da prole e da casa.

Só essa segregação já impôs uma imensa desvantagem na evolução das potencialidades femininas (ALVES, 2011, p. 176).

Sousa e Guedes (2016) afirmam que

A história do século XIX revela que havia, na sociedade de modo geral, uma nítida divisão entre domínio público e privado. Os homens “pertenciam” à esfera pública, pois desempenhavam de forma predominante o papel de provedor da família, e as mulheres “pertenciam” à esfera privada, uma vez que o cuidado do lar funcionava como atividade de contrapartida dado o sustento financeiro do marido. Nessa dicotomia entre o público e o privado se consubstanciou a divisão sexual do trabalho, homens provedores e mulheres cuidadoras (SOUSA; GUEDES, 2016, p. 01).

Na obra *O discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*, o filósofo suíço Jean-Jacques Rousseau afirma que “as mulheres tornaram-se mais sedentárias e se acostumaram a guardar a cabana e os filhos, enquanto o homem ia procurar a subsistência comum” (ROUSSEAU, 2005, p. 64, apud SOUZA; MOTA, 2013, p. 149-150).

Porém, como a maratona existencial é interminável, e as mulheres incansáveis por natureza, elas souberam superar essa distância, para acompanhar – lado a lado – seus parceiros. Para tanto, foi fundamental uma invenção feminina, atribuída às donas de casa. Poucos dão os devidos créditos à mulher por essa extraordinária contribuição, fundamental para a fixação da família e para o desenvolvimento urbano. Trata-se da agricultura doméstica.

Com seu natural instinto provedor, as mães de família espertas – vendo que dos caroços de frutas silvestres jogados no seu quintal nasciam fruteiras – logo cuidaram de fazer cercas próximas às suas moradias, plantando ali pequenas hortas. Conforme Pereira (2009, p.





“Assim sendo, muito antes da teoria contábil, inventada pelos homens para controlar a riqueza, as mulheres já se ocupavam, na prática, de gerar riquezas e de preservar patrimônios.”

05, apud MARION; BONA, 2016), “um grão caído na terra começa a germinar e, é observado em seu crescimento por algumas mulheres que estão coletando na área: aí temos, provavelmente, a base da transformação”.

Foi a invenção desse bem pensado cultivo que trouxe o seu homem para perto de casa, posto que evitava as incursões, cada vez mais distantes, à cata de frutos do mato, em um sistema, então, totalmente extrativista. O mesmo se deu com a criação de animais domésticos, como aves, caprinos, entre outros, necessários para complementar a alimentação da família.

Assim sendo, muito antes da teoria contábil, inventada pelos homens para controlar a riqueza, as mulheres já se ocupavam, na prática, de gerar riquezas e de preservar patrimônios.

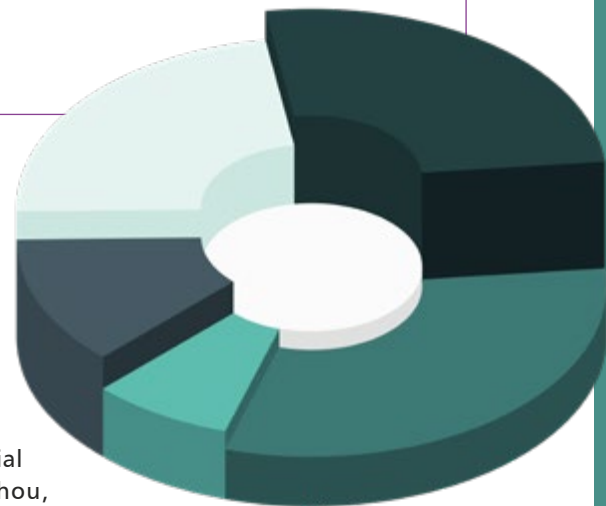
Com o avançar dos tempos, para a execução de trabalhos como o fazer contábil, onde, felizmente, a força física deu lugar ao esforço intelectual, a diferença de gênero do executante em nada interfere. Pelo contrário, a união de ambos no mesmo espaço laboral – com as qualidades peculiares ao homem e à mulher – gera uma salutar sinergia, um trabalho criativo e socialmente muito mais agradável.

### 3. Axiomas obsoletos

É inegável o quanto a mulher precisou caminhar para alcançar o devido respeito da sociedade. Certo é que ainda se identificam, aqui e ali, marcas daquele desfavorável estereótipo social que há tempos a acompanhou, mas, a despeito de todas as dificuldades, pode-se afirmar que o espaço ocupado na atualidade foi graças à bravura de destemidas mulheres que fizeram a diferença, especialmente nos últimos dois séculos.

Recuando no tempo, encontra-se na antiga cultura ocidental uma gama de discursos fundamentados na crença de que o corpo feminino é destinado apenas à maternidade, sendo privado de competência cognitiva e de capacidade ético-política – a exemplo de algumas obras filosóficas que caracterizavam a mulher como um ser inferior em todos os planos, a começar pelo tamanho de seu cérebro:

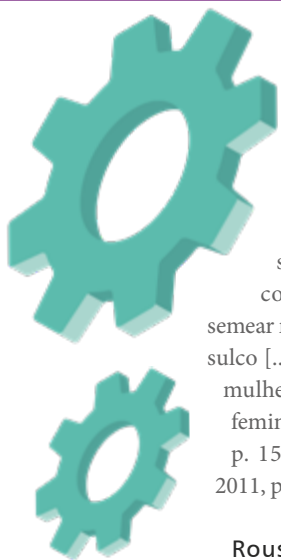
Entre os animais, é o homem que tem o cérebro maior, proporcionalmente ao seu tamanho, e, nos homens, os machos têm o cérebro mais volumoso que as fêmeas. (...) São os



machos que têm o maior número de suturas na cabeça, e o homem tem mais do que a mulher, sempre pela mesma razão, para que esta zona respire facilmente, sobretudo o cérebro, que é maior (ARISTÓTELES, 1957, p. 41, apud COLLING, 2011, p. 12).

ou mesmo de outras, que responsabilizavam o útero pelas doenças femininas de toda ordem. Na obra *Timeu*, Platão tece algumas reflexões sobre a “natureza feminina”:

Nas mulheres também e pelas mesmas razões, o que se chama a matriz ou útero é um animal que vive nelas com o desejo de procriar. Quando ele fica muito tempo estéril depois do período da puberdade, ele tem dificuldade em suportar isso, indigna-se, erra por todo o corpo, bloqueia os canais do sopro, impede a respiração, causa um grande incômodo e



origina doenças de toda a espécie, até que, o desejo e o amor unindo os dois sexos, eles possam colher um fruto, como numa árvore, e semear na matriz, como num sulco [...] Tal é a origem das mulheres e de todo o sexo feminino (PLATÃO, 1986, p. 154, apud COLLING, 2011, p. 11).

Rousseau, à sua maneira, também vem afirmar que as mulheres deveriam permanecer à margem da sociedade, excluídas da participação política, sem fazer uso de sua intelectualidade, para garantir o cumprimento de obedecer ao marido e cuidar dos filhos e da casa, estabelecendo uma relação de subordinação hierárquica; caso contrário, deveriam permanecer solteiras. Na sua visão, “toda jovem letrada permanecerá solteira a vida inteira, em só havendo homens sensatos na terra” (ROUSSEAU, 2005, p. 491, apud SOUZA, 2015, p. 157).

Não obstante, se tais pensamentos fossem tomados como absoluta verdade, estariam ainda, todas, perdidas nas falsas ideias de que lugar de mulher é dentro de casa, com atuação apenas no restrito espaço fechado do lar.

E assim durante muitos anos, a mulher foi vista como uma serva de seu próprio marido, em que sua função era a de realizar as obrigações domésticas e cuidar dos filhos (BORGES, 2016). Dotado de uma visão mais moderna e desprendido de atavismos obsoletos, Diniz (2014) ressalta que, apesar das dificuldades que ainda encontram, “mostramos que o sucesso profissional e a realização pessoal são possíveis, assim com a conciliação entre filhos, maridos e carreira” (DINIZ, 2014, on-line).

#### 4. A educação no Brasil e a formação feminina

A rica e farta História do Brasil – especialmente, aquela verificada entre os séculos XVIII e XIX – vem revelar que o início da formação educacional da mulher coincide com o nascimento da modernidade no País.

O ensaio para um novo tempo ali começara, com a certeza de que o caminho seria árduo, mas que assinalava o sabor de muitas vitórias. Era o início da transformação, da aquisição do pleno saber e, sobretudo, da liberdade feminina.

De acordo com Fernandes (2019),

A Constituição de 1824, a primeira do Brasil, propunha o ensino primário gratuito extensivo a “todos” os cidadãos, embora sem considerar como tal as populações negra e indígena. Entretanto, a primeira legislação específica sobre o ensino primário, após a Independência, foi a lei de 15 de outubro de 1827, conhecida como Lei Geral, que marcou a criação de escolas de primeiras letras (hoje, Ensino Fundamental) em todo o país – e foi referência para a escolha da data comemorativa do Dia do Professor (FERNANDES, 2019, on-line).

Assim, o ensino oficial feminino se restringia tão somente às aulas de redação e às quatro operações básicas da Matemática, acreditando-se essenciais para a formação das mulheres. Ainda conforme Fernandes,

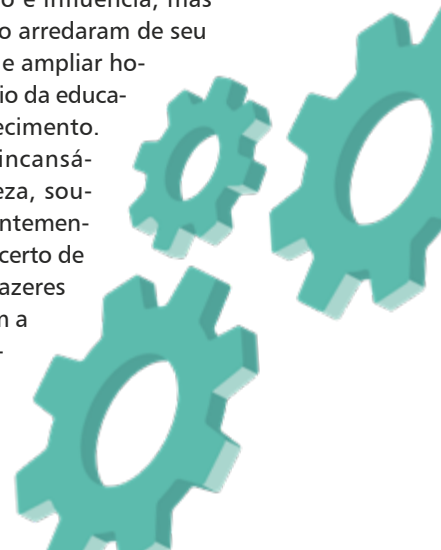
a lei tratou dos mais diversos assuntos, como a remuneração dos mestres e mestras, o currículo mínimo, a admissão de professores e as escolas para meninas. As mulheres, no entanto, seguiram sendo discriminadas: não tendo acesso a todas as matérias ensinadas aos meninos, sobretudo as consideradas mais racionais, como a geometria, e deveriam aprender as “artes do lar” (FERNANDES, 2019, on-line).

Sedentas pelo conhecimento, à medida que se instruíam, exigiam mais e mais do governo e da sociedade, impondo às entidades educacionais a adaptação de seus currículos. Ainda assim, a educação feminina permanecia entre a precariedade e a falta de profundidade. Havia ali um abismo educacional crescente, que as separava dos homens da época.

Conforme Cunha e Silva (2010), “as habilidades para tocar piano, dominar línguas estrangeiras, saber se comportar eram valorizadas na mulher considerada educada e culta. Contudo, a educação feminina ainda beirava o nível da precariedade” (CUNHA; SILVA, 2010, p. 103).

Afloravam discussões em torno dos caminhos de sua educação, a mentalidade da época se perguntava acerca dos perigos de se ter uma mulher intelectualizada. Nesse sentido, “Os mais conservadores, temendo o desmonte do sistema patriarcal e a dissolução da família, usavam como argumento a ‘natureza’ inferior da inteligência feminina e seu destino doméstico; outros, mais liberais, destacavam a importância de sua educação para o exercício das funções de esposa e mãe (ARANHA, 2006, p. 230, apud DOTTA; TOMAZONI, 2019, p. 29173). Assim, a personagem feminina, antes tão cantada em verso e prosa, passara de “mocinha frágil” para uma verdadeira ameaça à sociedade.

A aculturação feminina afetava sobremaneira aqueles que por elas tinham domínio e influência, mas as mulheres não arredaram de seu compromisso de ampliar horizontes por meio da educação e do conhecimento. Indomáveis e incansáveis por natureza, souberam, inteligentemente, o momento certo de combinar os afazeres domésticos com a sua própria instrução.



“Ao passar incólume pelas vicissitudes e desafios, a mulher chega ao século XXI, conseguindo aliar a educação dos filhos à era cibernética, conciliando uma jornada tripla de trabalho, estudo e cuidados da família. Com seus diferentes papéis assumidos no lar e na sociedade e com o pleno amadurecimento, alcançou o devido respeito como ser humano.”

A partir da iniciação educacional fora dos muros de casa, saíram para assumir um novo papel na ascendência política e econômica, não somente da família, mas da sociedade. Do ensino de trabalhos manuais, ela passou a ocupar os bancos das universidades. Não só aprenderam a ler e a escrever, mas passaram a ser formadoras de opinião.

A emancipação feminina foi responsável pela real mudança de paradigmas, quando as mulheres tornaram-se líderes do seu próprio destino, com a liberdade de atuarem em todos os campos do conhecimento e de se tornarem autossuficientes.

Paulatinamente, foram se inserindo na sociedade, invadindo posições, antes exclusivas dos homens, e sendo reconhecidas como verdadeiras cidadãs. Ao transpor a barreira da condição de submissão do passado, hoje sua voz tem sido ecoada com a finalidade de ampliar fronteiras, de permutar experiências, de enriquecer currículo, de criar oportunidades do mercado de trabalho e de fortalecer as relações profissionais.

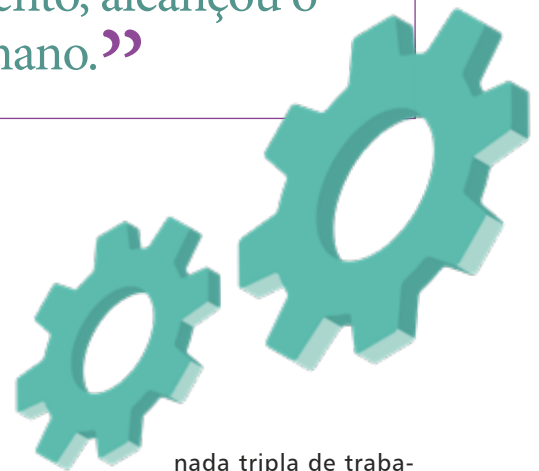
Inúmeros foram os desafios até a chegada do século XX, quando, com um jeito próprio de verem o mundo, as mulheres entenderam

que só estariam livres do preconceito e encontrariam a sua própria libertação por meio da educação. A instrução as arremessou rumo ao desconhecido, à liberdade à ciência e à criatividade, ideais obscurecidos por séculos a fio. Nesse contexto, as universidades foram a ponte do conhecimento para alcançarem o novo mundo e para progredirem na luta pelos seus mais prementes ideais.

Conforme Beltrão e Alves (2009) (apud DOTTA; TOMAZONI, 2019, p. 29177),

[...] foi a partir dos anos 60 que as mulheres brasileiras tiveram maiores chances de ingressar na educação superior. Com a intensificação da industrialização: os governos militares, instalados no país após 1964 e inspirados no modelo norteamericano, tomaram medidas para atender a demanda crescente por vagas e qualificação profissional, de acordo, inclusive, com os compromissos internacionais (BELTRÃO; ALVES, 2009, p. 05 apud DOTTA; TOMAZONI, 2019, p. 29177).

Ao passar incólume pelas vicissitudes e desafios, a mulher chega ao século XXI, conseguindo aliar a educação dos filhos à era cibernética, conciliando uma jor-



nada tripla de trabalho, estudo e cuidados da família. Com seus diferentes papéis assumidos no lar e na sociedade e com o pleno amadurecimento, alcançou o devido respeito como ser humano.

Com uma educação iniciada de forma tímida, no período colonial, hoje são maioria em quase todos os níveis de ensino, especialmente nas universidades.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2021) traz uma análise da taxa ajustada de frequência escolar líquida no ensino superior em 2019 –

em que as mulheres registraram uma taxa de 29,7%, e os homens 21,5%. Uma mulher de 18 a 24 anos tinha, em 2019, cerca de 38% mais chances de estar frequentando ou já ter terminado o ensino superior do que um homem da mesma faixa etária (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTÁTICA, 2021, p. 05).

### A edição do Censo da Educação Superior-2019 registra ainda que

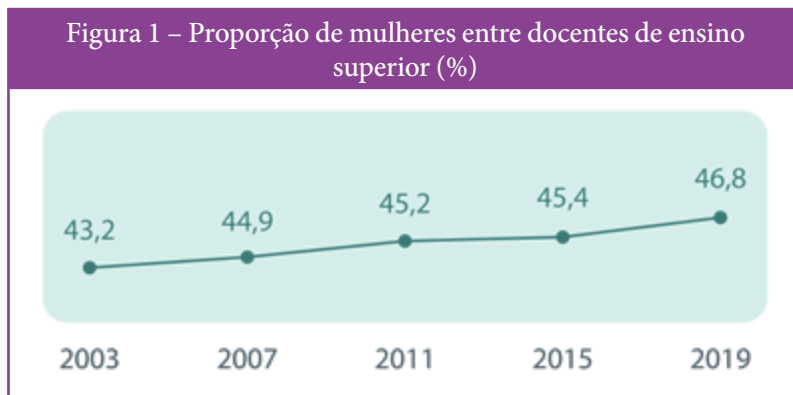
apesar do maior acesso ao ensino superior, as mulheres ainda são ligeiramente minoritárias entre os docentes desse nível de ensino. Em 2019, as mulheres representavam 46,8% dos professores de instituições de ensino superior no Brasil. Essa proporção vem crescendo, ainda que lentamente, nas últimas duas décadas. Desagregada por Unidades da Federação, a Proporção de mulheres entre os docentes de ensino superior atinge extremos de 51,8% na Bahia e 43,4% em São Paulo (CMIG 26)(IBGE, 2021,p. 06). Conforme a Figura 1.

### 5. A formação das mulheres contabilistas

No que concerne ao desenvolvimento do ensino na área contábil, o Decreto n.º 17.329/1926 instituiu os cursos profissionalizantes, ou de Ensino Técnico Comercial. O curso geral passou, então, a conferir o diploma de Contador, e o superior, o título de graduado em Ciências Econômicas. Em 1931, o Decreto n.º 20.158 regulamentou a profissão de Contador e reorganizou o ensino comercial. O Decreto n.º 6.141, de 1943, estabeleceu as bases de organização e de regime de atuação dos cursos profissionalizantes (CFC, 2016).

Já o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais foi reconhecido por meio do Decreto-Lei n.º 7.988, assinado pelo presidente Getúlio Vargas, no dia 22 de setembro de 1945. Soares e Pfitschercitam que

A pós-graduação em Contabilidade, especialmente a *scripto sensu*, ainda teve de esperar até a década de 1960 para começar a se estruturar por iniciativa de um grupo de professores da então Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2021)

Paulo, a FEA/USP e tornou-se devidamente regulamentada somente em 1970 (CUNHA, 2007, p. 02 apud SOARES; PFITSCHER, 2011).

Conforme Jacomossi, Brighenti e Silva (2015), “no ano de 1976, a primeira mulher obtém o título de mestre e, somente em 1986, o título de doutora, ambos concedidos a Cecília Akemi Kobata Chinen” (CUNHA; CORNACHIONE; MARTINS, 2008, apud JACOMOSSI; BRIGHENTI; SILVA, 2015, p. 113). Na graduação em Ciências Contábeis iniciada em 1968, Cecília relatou “que sua turma era composta por 5 alunas, menos de 10% da turma e que, juntando-se os cursos de economia, administração, contabilidade e atuária nesta época, somavam-se somente 12 mulheres” (PANHOCA, 2010 apud JACOMOSSI; BRIGHENTI; SILVA, 2015, p. 113), “panorama muito distinto do atual, haja vista que hoje há uma maior presença de mulheres nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil” (CFC, 2014 apud JACOMOSSI; BRIGHENTI; SILVA, 2015, p. 113).

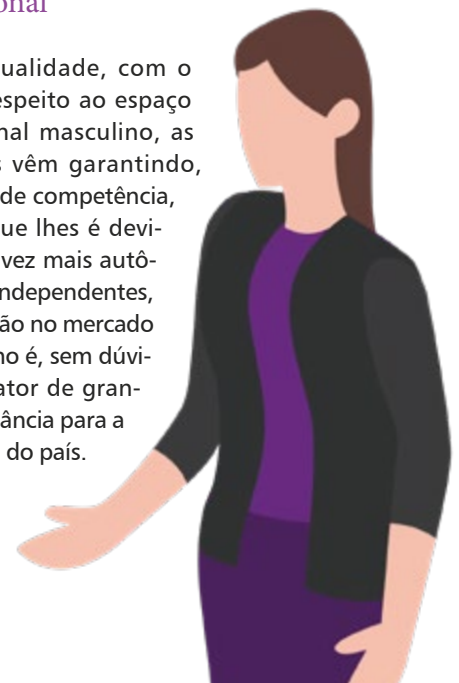
Segundo o Censo da Educação Superior, de 2015, os cursos da área de Ciências Sociais Aplicadas estão entre os preferidos das mulheres, sendo um deles as Ciências Contábeis. Eram mais de 209 mil mulheres matriculadas em Ciências Contábeis e cerca de 149 mil homens, em 2015.

Segundo o Ministério da Educação, em 2016, as alunas nos cursos de Ciências Contábeis no País somavam 205.300 mil, enquanto os homens apenas 150.125 mil (FELICIANO, 2018).

Já os dados do Censo da Educação Superior, recolhidos pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), revelam que “desde 2001, o universo acadêmico registra maior número de matrículas de mulheres. De 2000 a 2007, houve um aumento de 81,14% no número total de matrículas na educação superior. A participação das mulheres aumentou 76,92% no mesmo período” (BRASIL, 2010, on-line).

### 6. A mulher e a atuação profissional

Na atualidade, com o devido respeito ao espaço profissional masculino, as mulheres vêm garantindo, com grande competência, o lugar que lhes é devido. Cada vez mais autônomas e independentes, sua inserção no mercado de trabalho é, sem dúvida, um fator de grande importância para a economia do país.





“Na atualidade, com o devido respeito ao espaço profissional masculino, as mulheres vêm garantindo, com grande competência, o lugar que lhes é devido. Cada vez mais autônomas e independentes, sua inserção no mercado de trabalho é, sem dúvida, um fator de grande importância para a economia do país.”

De acordo com Carvalho (2015), a inclusão da mulher no mercado de trabalho ocorreu a partir das I e II Guerras Mundiais, quando os homens tiveram que ir para a guerra e elas passaram a assumir e a planejar os negócios da família. Desde então, cada vez mais, sua participação se faz presente e essencial.

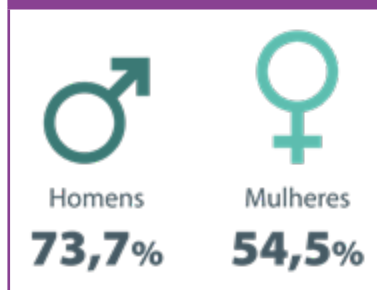
Ferrari (2018) aponta, por sua vez, que

a partir do século XX, especialmente na segunda metade do período, o trabalho feminino passou também a evocar a emancipação da mulher, já que a representação da mulher trabalhadeira passou cada vez mais a dividir espaço com a imagem da mulher trabalhadora, profissional formal da sua área (FERRARI, 2018, on-line).

É farta a literatura acerca da atuação da mulher no mercado de trabalho. Divergentes ou não, diversos posicionamentos têm chegado a um acordo em comum, qual seja o de que ainda há preconceitos e desigualdade de gêneros, especialmente nos quesitos *remuneração* e *ocupação de funções* no mercado de trabalho.

Embora a participação da mulher no trabalho venha au-

Figura 2 – Taxa de participação na força de trabalho - 2019



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2021)

mentando em níveis percentuais, elas ainda não alcançaram cargos muito elevados nas empresas ou nas instituições privadas ou públicas. “A explicação comum é que elas não se interessam pelo espaço público e ou que suas carreiras são interrompidas pela maternidade” (CENTRO DE ESTUDOS SINDICAIS E ECONOMIA DO TRABALHO, 2017, p. 21).

A segunda edição do estudo *Estatísticas de Gênero – Indicadores sociais das mulheres do Brasil*, publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2021, revela que “em 2019, a taxa de participação na força de trabalho das mulheres com 15 anos ou mais de idade foi de 54,5%, enquanto entre os homens esta

medida chegou a 73,7%, uma diferença de 19,2 pontos percentuais”. (IBGE, 2021, p. 02). O estudo mostra ainda que no recorte “rendimentos”, em 2019, as mulheres receberam 77,7% ou pouco mais de  $\frac{3}{4}$  do rendimento dos homens (IBGE, 2021, p. 04). Conforme a Figura 2

Artigo publicado pela Organização Internacional do Trabalho (OIT), em 18 de setembro de 2020, mostra que

de acordo com as últimas estimativas da Organização Internacional do Trabalho (OIT), as mulheres ganham cerca de 20% menos do que os homens por hora trabalhada em todo o mundo, enquanto na América Latina e no Caribe esse número é de 17%. E essa desigualdade ocorre apesar de terem a mesma idade, escolaridade, presença de filhos em casa e tipo de emprego (OIT, 2020, on-line).

A despeito do quadro destoante apresentado pelas pesquisas das renomadas entidades acima, quando ainda, pela força da desigualdade de gênero existem disparidades no quesito remuneração, no campo contábil, os avanços têm acontecido de forma muito expressiva.

## 7. A mulher contabilista e o mercado de trabalho

No caso específico da mulher contabilista, ela vem quebrando paradigmas e alcançando fortalecimento e reconhecimento pelo trabalho desenvolvido nessa área. Elas atuam em diferentes áreas da Contabilidade, exercendo suas profissões como sócias, ou alocadas em escritórios, como funcionárias de contabilidade em geral e setores diversos (MOTA; SOUZA, 2013).

Na opinião de Monteiro (2003), o que contribui para que as profissionais da contabilidade conquistem seu espaço na sociedade é que as funções antes desempenhadas exclusivamente por homens, agora, podem ser realizadas com a mesma eficiência por mulheres. No entanto, apesar dessas conquistas femininas evidenciadas no segmento, no mercado de trabalho a desigualdade salarial também se faz presente (MONTEIRO, 2003 apud JACOMOSSI; BRIGHENTI; SILVA, 2015).

Na perspectiva de Mota e Souza (2013), deve ocorrer um crescimento ainda maior da participação feminina na área contábil, “pois as condições intelectuais e a dedicação à profissão são características que não faltam às mulheres que ingressam no mercado de trabalho” (MONTEIRO, 2003 apud JACOMOSSI; BRIGHENTI; SILVA, 2015).

No entanto, de acordo com Faria (2001),

*é importante se destacar que o mercado contemporâneo exige profissionais capacitados, competentes, que consigam se antecipar às necessidades dos usuários, prestando informações transparentes, confiáveis e úteis, que auxiliem o empresário na tomada de decisões, minimizando os riscos e protegendo melhor a empresa, independente de ser homem ou mulher (FARIA, 2001, p. 14).*

## 8. Evolução da participação feminina na classe contábil

Tudo começou com a profissional Eny Pimenta de Moraes – a primeira mulher profissional registrada no Brasil. Sua história como mulher contabilista nasceu, em 10 de junho de 1947, quando obteve a carteira profissional expedida pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro (CRCRJ) (FELICIANO, 2018).

Daí em diante, as mulheres começaram a trilhar um caminho sem volta. Segundo Feliciano, “na década de 50, elas representavam 1,3% da classe contábil; em 1980, chegaram a 20%; já em 2000, atingiram a marca de 31%; e, atualmente, são 42,8%” (FELICIANO, 2018, p. 07).

Outro dado marcante na trajetória das mulheres contabilistas foi a posse das primeiras mulheres no Plenário do CFC. A 464ª Reunião Plenária do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), presidida pelo presidente Ivo Malhães de Oliveira e realizada em 9/1/1970, na sede da entidade ainda no Rio de Janeiro (RJ), entrou para a história das mulheres contabilistas ao dar posse como conselheiras às profissionais Nilza Correa dos Santos e Maria da Conceição Araújo Gomes (CFC, 2014).

No decorrer do tempo, sucessivas conquistas da mulher na área da Contabilidade foram se tornando em número cada vez mais frequente, e a quebra de paradigmas sagrou-se como a palavra de ordem do movimento contábil feminino no Brasil.

E dessa forma, o ano de 2006 foi definido como um marco histórico nas Ciências Contábeis no Brasil, quando a classe contábil confiou, pela primeira vez, o cargo de presidente da sua magna entidade a uma mulher: Maria Clara Cavalcante Bugarim. Este acontecimento desencadeou um grande despertar no movi-

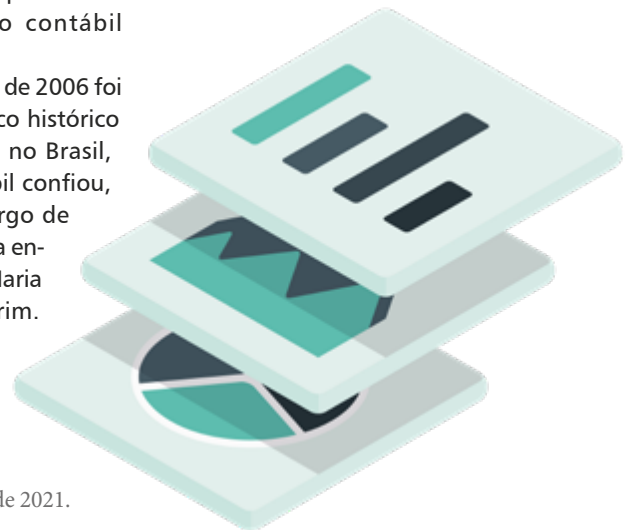
mento Mulher Contabilista, quando outras também saíram na busca de seu justo lugar no meio contábil.

## 9. O reconhecimento e a emancipação

Diante do cenário do ensino contábil apresentado, percebe-se que a presença feminina na classe tende a crescer substancialmente, dado o grande número de estudantes mulheres em formação. À frente de seu próprio tempo, as mulheres têm trabalhado com muita garra para alcançar o seu justo e merecido espaço profissional. Unidas, já provaram que inteligência, capacidade e competência não dependem de gêneros.

Nas últimas décadas, com particular realce nos últimos vinte e quatro anos, é notória a maturação dessas profissionais no largo campo da Contabilidade e ao justo reconhecimento como profissionais atuantes que buscam o desenvolvimento das Ciências Contábeis.

Ao traçar um breve panorama da categoria contábil, a partir de dados extraídos em 19/4/2021 do portal do Conselho Federal de Contabilidade, este estudo verificou 516.432, profissionais da Contabilidade registrados no Sistema CFC/CRCs. Destes, as mulheres somavam 221.024, representando 42,78% dos profissionais da área (CFC, 2021b).



“E dessa forma, o ano de 2006 foi definido como um marco histórico nas Ciências Contábeis no Brasil, quando a classe contábil confiou, pela primeira vez, o cargo de presidente da sua magna entidade a uma mulher: Maria Clara Cavalcante Bugarim.”

Comparativamente ao percentual verificado em 2004, que foi de 34%, segundo dados de Würschke, Gasparotto, Pilengy e Santana (2020), esse incremento no número de mulheres contabilistas deve-se não somente ao crescimento profissional, à dedicação perseverante e a sua busca incansável por seu aprimoramento profissional:

A Contabilidade foi por muito tempo considerada uma profissão masculina e essa realidade só veio a mudar há algumas décadas atrás. No Brasil, em 2004, conforme dados obtidos no site do Conselho Federal de Contabilidade, as mulheres representavam 34,03% dos profissionais da área, já em 2016 elas representavam 42,97% (WÜRSCHKE; GASPAROTTO; PILENGHY; SANTANA, 2020, p. 23).

As tabelas de 1 a 5, demonstram como estão representadas nas cinco regiões do País (atualizado em 19/4/2021).

Especialistas afirmam que esse crescimento se devesse a uma série de fatores, como o acesso à educação e também às possibilidades que a carreira pode oferecer aos graduados na área, com vagas tanto no serviço público quanto no setor privado (MOTA; SOUZA, 2013).

Tabela 1 - Região Centro-Oeste

Centro-Oeste			
DF	5.541	MS	3.223
GO	4.671	MT	4.127
<b>Total</b>	<b>17.562</b>		

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021b)

Tabela 2 - Região Norte

Norte			
AC	614	AM	3.776
AP	741	PA	5.973
RO	1.967	RR	632
TO	1.388	-	-
<b>Total</b>	<b>15.091</b>		

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021b)

Tabela 3 - Região Nordeste

Nordeste			
AL	1.544	BA	8.675
CE	5.511	MA	2.908
PB	2.650	PE	6.876
PI	2.470	RN	2.889
SE	1.537	-	-
<b>Total</b>	<b>35.060</b>		

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021b)

Tabela 4 - Região Sudeste

Sudeste			
ES	4.747	MG	23.215
RJ	22.821	SP	62.742
<b>Total</b>	<b>113.525</b>		

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021b)

Tabela 5 - Região Sul

Sul	
PR	12.486
RS	18.253
SC	9.047
<b>Total</b>	<b>39.786</b>

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021b)

Apesar de o cenário apresentado ter demonstrado uma significativa evolução em termos quantitativos da presença feminina na classe contábil, o mesmo não ocorreu em relação à participação da mulher nos processos decisórios da profissão.

Nesse sentido, Casa Nova (2012) afirma que a presença feminina na Contabilidade brasileira tem sido pouco explorada e os fenômenos como *criticalmass*, *role model*, *glassceiling* ou *pipeline* podem estar presentes e uma possibilidade de modificar o quadro é conscientização e a instituição de políticas de apoio à classe.

## 10. Liderança Feminina nas Entidades Contábeis Nacionais e no Sistema CFC/CRCs

As mulheres estão apropriando-se do mundo contábil com muita eficiência. No que pertence às entidades de classe, elas vem ganhando cada vez mais espaço. Prova disso está nas diversas mulheres que ocupam ou chegaram a ocupar posições destacadas e também cargos de presidentes em grandes entidades voltadas para o âmbito da classe contábil, como demonstrado a seguir.

No Sistema CFC/CRCs, em 2021 elas foram eleitas como conselheiras em diversos estados. São 309 conselheiras, sendo 16 no Conselho Federal de Contabilidade e 293 nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

No CFC estão assim representadas: tabela 6

As tabelas 7, 8, 9 10 e 11 apresentam as conselheiras efetivas e suplentes dos CRCs, distribuídas por região.

É observado também o crescimento da presença feminina em cargos de vice-presidência. Hoje o Sistema CFC/CRCs contam com 55

**Tabela 6 - Conselheiras Efetivas e Suplentes no CFC**

Estado	Nome da Conselheira
RJ	Ana Luiza Pereira Lima
AP	Andrezza Carolina Brito Farias
SE	Angela Andrade Dantas Mendonça
CE	Clara Germana Gonçalves Rocha
PR	Lucélia Lecheta
AM	Lucilene Florêncio Viana
BA	Maria Constança Carneiro Galvão
GO	Maria Perpétua dos Santos
SC	Marisa Luciana Schwabe de Moraes
PR	Nilva Amália Pasetto
RR	Palmira Leão de Souza
MG	Sandra Maria de Carvalho Campos
MT	Sílvia Mara Leite Cavalcante
TO	Vânia Labres da Silva
PA	Ticiane Lima dos Santos
RJ	Vitória Maria da Silva

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021)

**Tabela 7 - Região Centro-Oeste**

Centro-Oeste			
DF	8	MS	7
GO	6	MT	18
<b>Total</b>		<b>39</b>	

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

**Tabela 8 - Região Norte**

Norte			
AC	5	AM	9
AP	7	PA	5
RO	11	RR	8
TO	5	-	-
<b>Total</b>		<b>50</b>	

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

**Tabela 9 - Região Nordeste**

Nordeste			
AL	8	BA	15
CE	8	MA	5
PB	7	PE	12
PI	11	RN	14
SE	9	-	-
<b>Total</b>		<b>89</b>	

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

**Tabela 10 - Região Sudeste**

Sudeste			
ES	12	RJ	
MG	28	SP	
<b>Total</b>		<b>72</b>	

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

**Tabela 11 - Região Sul**

Sul	
PR	11
RS	20
SC	12
<b>Total</b>	<b>43</b>

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)



mulheres, sendo 3 no Conselho Federal de Contabilidade e 52 nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

Na presidência dos CRCs, até os dias atuais, 47 mulheres ocuparam o cargo, tendo sido Elizabeth Kolhase Ribeiro a primeira mulher a presidir o órgão de classe, na gestão 1959-1960, no Conselho Regional de Contabilidade de Mato Grosso (Academia Mato-Grossense de Ciências Contábeis, 2016, online).

Para a gestão 2020/2021, já são 10 mulheres que chegaram à Presidência dos Conselhos Regionais de Contabilidade (FELICIANO, 2021, on-line).

As tabelas 12, 13, 14, 15 e 16 apresentam o nome dessas mulheres com seus respectivos mandatos, por região:

O Conselho Federal de Contabilidade, maior entidade contábil brasileira, já elegeu ao longo de sua história 17 presidentes. Ao quebrar uma hegemonia masculina de 61 anos, até a atualidade (conforme já comentado), somente uma mulher ocupou sua presidência, a contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim, no mandato 2006/2007, tendo sido reeleita por unanimidade para a gestão 2008/2009.



**Tabela 12 - Região Centro-Oeste**

CRC	Gestão	Presidente
MT	1959-1960	Elizabeth Kolhase Ribeiro
	1984-1985	Luzia Guimarães
	1990-1993	Acy Castrillon Ferreira
	1997	Delza Texeira Lena
	2000-2001; 2002-2003; 2014-2015; 2016-2017	Silva Mara Leite Cavalcante
MS	2018-2019	Iara Sonia Marchioretto
	2020-2021	Maria Leny Adania de Sylos
GO	2004-2005	Luci Melita Vaz
DF	2009	Clara Salgado Azevedo Lima
	2014-2015	Sanda Maria Batista
<b>Total</b>		<b>10</b>

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

**Tabela 13 - Região Nordeste**

CRC	Gestão	Presidente
MA	1998-1999; 2000-2001	Eulália das Neves Ferreira
PI	2020-2021	Regina Cláudia S. do Rego Pacheco
CE	2016-2017	Clara Germana Rocha
RN	2000-2001; 2002-2003	Jucileide Ferreira Leitão
	2006-2009	Maria do Rosário de Oliveira
PE	2020-2021	Maria Dorgivânia Arraes Barbará
PB	2018-2019	Vilma Pereira de Souza Silva
SE	2014-2015; 2016-2017	Ângela Andrade Dantas Mendonça
AL	1998-1999; 2000-2001	Maria Clara Cavalcante Bugarim
BA	2008-2009; 2010-2011	Maria Constança Carneiro Galvão
<b>Total</b>		<b>10</b>

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

**Tabela 14 - Região Norte**

CRC	Gestão	Presidente
AP	2002-2003; 2004-2005	Maria Angélica Corte Pimentel
	2006-2007; 2008-2009	Marilene Cardoso do Nascimento
	2020-2021	Tanúbia Neza de Oliveira Barbosa
AM	2004-2005; 2006-2007	Lucilene Florêncio Viana
	2012-2013	Jeanne Carmen Ramos Luzeiro
	2014-2015	Edna Maria de Oliveira Neli
	2020-2021	Joseny Gusmão da Silva
RR	2020-2021	Itajay Maria Soares
	2018-2019	Palmira Leão de Souza
PA	1994-1997	Maria do Socorro Bezerra Mateus
	2004-2005	Delfina Maria Melo Vieira
	2008-2011	Regina Celia Nascimento Villa Nova
	2016-2017	Maria de Fátima C. Vasconcelos
	2018-2019	Ticiane Lima dos Santos
TO	2010-2013	Vânia Labres da Silva
RO	2014-2015	Vilma Fátima Mendes
AC	-	-
<b>Total</b>		<b>16</b>

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

**Tabela 15 - Sudeste**

CRC	Gestão	Presidente
SP	1994	Célia Regina de Castro
	2018-2019	Marcia Ruiz Alcazar
RJ	2010-2011; 2012-2013	Diva Maria de Oliveira Gesualdi
	2014-2015; 2016-2017	Vitória Maria da Silva
ES	1971-1972; 1973-1974	Lyra de Souza Macedo
	2013	Cristina Amália Fontes Langoni
	2020-2021	Carla Cristina Tasso
MG	2018-2019; 2020-2021	Rosa Maria Abreu Barros
<b>Total</b>		<b>8</b>

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

## 11. Representação Feminina nas demais Entidades Nacionais

A presença feminina na presidência de outras entidades nacionais da classe contábil também é extremamente tímida, conforme demonstrado na tabela 17

Ao longo de sua trajetória, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) teve 23 presidentes, sendo que apenas uma mulher chegou a sua presidência. A contadora Ana Maria Elorrieta foi a primeira e, até a atualidade, **única** mulher a presidir a Diretoria Nacional da entidade.

Da mesma forma, a Fundação Brasileira de Contabilidade e a Academia Brasileira de Ciências Contábeis tiveram apenas uma mulher que chegou à presidência. Na Fundação Brasileira de Contabilidade – em 2002 foi eleita a primeira mulher a presidir a entidade – onde lá permaneceu por duas gestões (2002 a 2005); na Academia Brasileira de Ciências Contábeis, após quatro presidentes, a mulher chegou ao comando da entidade em 2009, quando permanecerá até 2021.

Nas Academias de Ciências Contábeis, 8 mulheres ocupam cargo de presidente, gestão 2020-2021, conforme demonstrado na tabela 18.

Já no Sistema Fenacon, representado por 37 sindicatos, nenhuma mulher chegou a ocupar a Presidência nacional.

Nos dias atuais, 4 mulheres ocupam a Presidência de suas entidades regionais, conforme tabela 19.

## 12. A Liderança Feminina nas Entidades Internacionais

A participação da mulher na presidência de entidades internacionais também não apresenta números significativos, conforme demonstrado na tabela 20.

Tabela 16 - Sul

CRC	Gestão	Presidente
PR	2012-2015	Lucélia Lecheta
RS	2018-2019; 2020-2021	Ana Tércia Lopes Rodrigues
SC	2020-2021	Rúbia Albers Magalhães
<b>Total</b>	<b>3</b>	

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade (2021)

Tabela 17

Entidade	Gestão	Presidente
Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC)	2002 - 2005	Maria Clara Bugarim
Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)	2009 - 2011	Ana Maria Elorrieta
Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABRACICON)	2009 - 2021	Maria Clara Bugarim

Fonte: a autora.

Tabela 18 - Academias Regionais

Academias de Ciências Contábeis - 8 mulheres ocupam o cargo de presidente, gestão 2020-2021		
UF	Presidente	Academia
AL	Adriana Andrade Araújo	Alacicon
AM	Maria de Fátima Brito Durães	Accam
ES	Silvania Neris Nossa	Acacicom
MA	Francy Mayre Moreira Gomes	Amccma
PI	Francysiene Abreu Costa Magalhães	Apicicon
RN	Jucileide Ferreira Leitão	Acaderncic
SE	Erenita Souza	Ascc
TO	Lidiane dos Santos Silva	Atoccon

fonte: Academia Brasileira de Ciências Contábeis (2021).

Tabela 19 - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado do Paraná (Sescap) – Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (Sescon)

SESCAP - SESCON - 2020/2021	
Sistema	Presidente
Sescon - Amazonas	Cleide Rodrigues Barreto Matheus
Sescap - Paraná Campos Gerais	Rita de Cássia Dias Gomes
Sescon - Roraima	Lo-Ruhama Pereira Gaia
Sescap - Sergipe	Gleide Selma Santos

Fonte: Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (2021).

Tabela 20

Entidade	Gestão	Presidente
Federação Internacional de Contadores (Ifac)	2014-2016	Olivia Kirtley
	2016-2018	Rachel Grimes
Associação Interamericana de Contabilidade (AIC)	2019-2021	Maria Clara Bugarim

Fonte: a autora.

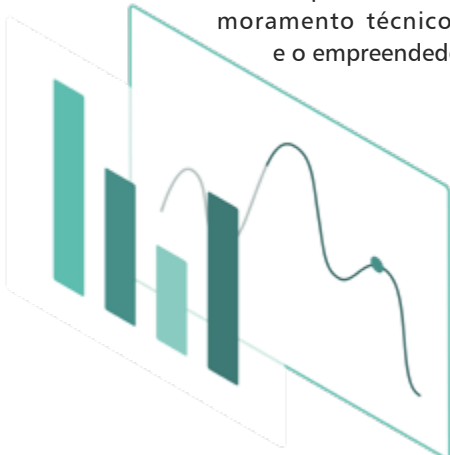
Na Federação Internacional de Contadores (Ifac), já passaram 20 presidentes, destes duas mulheres chegaram a presidir a entidade: Olivia Kirtley, Estados Unidos (2014-2016) e Rachel Grimes, Austrália (2016-2018).

Já na Associação Interamericana de Contabilidade (AIC), Maria Clara Bugarim tornou-se a primeira mulher a presidir a entidade (gestão 2019-2021). Instituída em 1949, já passaram pela Presidência da AIC 22 presidentes.

### 13. Projeto CFC Mulher Contabilista

Graças a uma arrojada política voltada ao aprimoramento e ao desenvolvimento das mulheres contabilistas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) lançou o Projeto Mulher Contabilista (atualmente CFC Mulher), com o escopo de promover ações que levassem à plena alavancagem profissional, social e pessoal das mulheres contabilistas, ao motivar o intelecto, a liderança e as emoções.

O projeto, que foi lançado no dia 15/3/2002, em Goiânia, durante a gestão do ex-presidente Alcedino Gomes Barbosa (2002/2003), também tem como premissas a oportunidade de uma maior participação da mulher no desenvolvimento da profissão contábil, estimulando sua efetiva contribuição à vida social e política do País, o aprimoramento técnico-cultural e o empreendedorismo.



1	I ENMC – Rio de Janeiro (RJ) - 1991
2	II ENMC – Salvador (BA) - 1992
3	III ENMC – Maceió (AL) - 1999
4	IV ENMC – Belo Horizonte (MG) - 2003
5	V ENMC – Aracaju (SE) - 2005
6	VI ENMC – Florianópolis (SC) - 2007
7	VII ENMC – Vitória (ES) - 2009
8	VIII ENMC – Caldas Novas (GO) - 2011
9	IX ENMC – Santos (SP) - 2013
10	X ENMC – Foz do Iguaçu (PR) - 2015
11	XI ENMC – Gramado (RS) - 2017
12	XII ENMC – Porto de Galinhas (PE) - 2019

Fonte: a autora.

A primeira Comissão Nacional da Mulher Contabilista foi integrada pelas contadoras Sílvia Mara Leite Cavalcante (MT), Luci Melita Vaz (GO), Maria Clara Cavalcante Bugarim (AL), Jucileide Ferreira Leitão (RN), Eulália das Neves Ferreira (MA), Vilma Fátima Mendes (RO), Vitória Maria da Silva (RJ) e Sandra Pereira Hoffmann (SC). Posteriormente, foram criadas as Comissões Estaduais em todos os estados brasileiros, com o objetivo de disseminar as ações, por meio de capacitações, projetos sociais, fóruns e seminários.

Ao longo dos anos o Projeto se consolidou, tendo como principal produto a realização do Encontro Nacional da Mulher Contabilista, que acontece a cada dois anos em cidades eleitas pelos próprios participantes do evento anterior.

No total 12 edições já foram realizadas, conforme a tabela 21.

Importante notar que a presença do público masculino nesses eventos tem sido cada vez maior. Isso se deve a um trabalho conjunto das duas forças de trabalho (masculina e feminina), quando caminham pela confluência de ideias e ideais, compartilhando, lado a lado, o mesmo espaço para a busca do desenvolvimento e para o processo de constru-

ção coletiva do país. Dessa forma, com o espírito de fraternidade, todos terão uma profissão cada vez mais fortalecida.

Por extensão de sentido, os Encontros têm a finalidade de ampliar fronteiras, de permutar experiências, de enriquecer o currículo, de sondar os rumos e as oportunidades do mercado de trabalho, de ampliar suas relações profissionais. Em suas seguidas edições, esses Encontros têm funcionado como verdadeiros catalisadores de reflexões e propulsores de mudanças, assegurando a essas mulheres a capacitação tempestiva e a profícua oportunidade de atualizar seus conhecimentos.

### 14. Conclusão

Esta reflexão acerca da evolução das mulheres, em específico das mulheres contabilistas, e de seu importante e fundamental papel no contexto contábil brasileiro vem demonstrar o substancial valor alcançado por essas profissionais ao longo de sua trajetória de luta, que teve início, no ano de 1947, quando Eny Pimenta de Moraes deu entrada no CRCRJ como a primeira mulher profissional registrada no Brasil.

Percebe-se claramente que, desde lá, a mulher contabilista vem assegurando, definitivamente, a sua merecida autonomia, a sua notória ascensão e a sua respeitável inserção, especialmente, no cenário contábil nacional.

De acordo com alguns estudos, esse crescimento se deve especialmente ao acesso à educação e às inúmeras oportunidades de trabalho intrínsecas à profissão com o oferecimento de vagas tanto no serviço público quanto no setor privado (MOTA; SOUZA, 2013).

Por outro lado, a mesma realidade promissora não é observada no que tange à maior participação da mulher nos processos decisórios da profissão. Para sanar esse problema, Casa Nova (2012) sugere a conscientização e a instituição de políticas de apoio à classe.

A despeito dessa tímida participação feminina nos processos decisórios da profissão, os avanços têm acontecido de forma muito expressiva. Hoje sua voz tem ecoado, principalmente nos Encontros Nacionais da Mulher Contabilista, que têm sido considerados um importante fórum de discussão para

as questões que se insurgem mais urgentes para a classe contábil feminina.

E graças à sua instrução na área contábil, hoje elas fazem parte de uma elite privilegiada. Sua formação educacional e profissional, nas últimas décadas, foi o fator decisivo para a sua real emancipação.

Contudo, a busca pela igualdade profissional entre homens e mulheres ainda não terminou, mas a cada ano, as mulheres contabilistas estão vencendo as dificuldades, transpondo barreiras e conseguindo atuar lado a lado com o segmento de profissionais do sexo masculino.

## Referências

ACADEMIA BRASILEIRA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS. *Quem somos*. 2021. Disponível em: <http://www.abracicon.org/abracicon.php#diretoria>. Acesso em: 20 abr. 2021.

Academia Mato-Grossense de Ciências Contábeis. *Elizabeth Kohlhase Ribeiro*. 2016. Disponível em: <https://amacic.org.br/elizabeth-kohlhase-ribeiro/>. Acesso em: 03 maio 2021.

ALVES, Ana Elizabeth Santos. Fundamentos históricos da separação entre trabalho de homem e trabalho de mulher: algumas notas. *Revista HISTEDBR On-line*, Campinas, v. 11, n. 41, p. 174-187, mar., 2011. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/279501961\\_Fundamentos\\_historicos\\_da\\_separacao\\_entre\\_trabalho\\_de\\_homem\\_e\\_trabalho\\_de\\_mulher\\_algumas\\_notas](https://www.researchgate.net/publication/279501961_Fundamentos_historicos_da_separacao_entre_trabalho_de_homem_e_trabalho_de_mulher_algumas_notas). Acesso em: 20 abr. 2021.

ANKER, Richard. *Gender and Jobs: sex segregation of occupations in the world*. Genebra: International Labour Office, 1998. 444 p.

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda. *História da educação e da pedagogia: geral e Brasil*. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Moderna, 2006.

DOTTA, Alexandre Godoy; TOMAZONI, Larriza Ribeiro. A condição da mulher no espaço educacional brasileiro: aspectos históricos sociais da trajetória feminina. In: CONGRESSO NACIONAL DE EDUCAÇÃO; SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE REPRESENTAÇÕES SOCIAIS, SUBJETIVIDADE E EDUCAÇÃO, 5.; SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE PROFISSIONALIZAÇÃO DOCENTE, 7.; 2019, Curitiba. *Anais [...]*. Curitiba: EDUCERE, 2019. Disponível em: [https://educere.bruc.com.br/arquivo/pdf2015/19934\\_11310.pdf](https://educere.bruc.com.br/arquivo/pdf2015/19934_11310.pdf). Acesso em: 27 abr. 2021

ARISTÓTELES. *Les parties des animaux*. Texte établi et traduit par Pierre Louis. Paris: Les Belles Lettres, 1957.

ASSOCIAÇÃO INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE. Comitê Ejecutivo. 2021. Disponível em: <http://contadores-aic.org/>. Acesso em: 20 abr. 2021.

BARION, Isabel Francisco de Oliveira; MACHADO, Maria Cristina Gomes; QUADROS, Raquel dos Santos; COELHO, Gizeli Fermino. *A educação das mulheres no século XIX: a contribuição de Nísia Floresta*. Disponível em: [https://educere.bruc.com.br/arquivo/pdf2017/25780\\_13611.pdf](https://educere.bruc.com.br/arquivo/pdf2017/25780_13611.pdf). Acesso em: 17 abr. 2021.

BELTRÃO, Kaizôlwakami; ALVES, José Eustáquio Diniz. A reversão do hiato de gênero na educação brasileira no século XX. *Cadernos de Pesquisa*, São Paulo, v. 39, n. 136, p. 125-156, jan./abr. 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/cp/v39n136/a0739136.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2015.



BORGES, Roberta. *A mulher no mercado de trabalho brasileiro*. 2016. Disponível em: [https://robertaboventura.jusbrasil.com.br/artigos/399051553/a-mulher-no-mercado-de-trabalho-brasileiro?ref=topic\\_feed](https://robertaboventura.jusbrasil.com.br/artigos/399051553/a-mulher-no-mercado-de-trabalho-brasileiro?ref=topic_feed). Acesso em: 30 maio 2018.

---

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 7.988, de 22 de setembro de 1945*. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. 1945. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-7988-22-setembro-1945-417334-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 26 abr. 2021.

---

BRASIL. Ministério da Educação. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. *Mulheres estão em maior número na educação superior*. 2010. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/assuntos/noticias/outros/mulheres-estao-em-maior-numero-na-educacao-superior>. Acesso em: 20 abr. 2021.

---

BRASIL. Ministério da Educação. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. *Resumo Técnico da Educação Superior 2015*. Brasília: INEP, 2018.90 p. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/documents/186968/484154/Resumo+T%C3%A9cnico+Censo+da+Educa%C3%A7%C3%A3o+Superior+2015/dd2d280c-f644-4776-95ae-28029c928e20?version=1.0>. Acesso em: 26 abr. 2021.

---

BRASIL. Ministério da Educação. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. *Estatística da educação superior 2019*. Brasília, DF: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2020. Disponível em: [https://download.inep.gov.br/educacao\\_superior/censo\\_superior/documentos/2020/Notas\\_Estatisticas\\_Censo\\_da\\_Educacao\\_Superior\\_2019.pdf](https://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2020/Notas_Estatisticas_Censo_da_Educacao_Superior_2019.pdf). Acesso em: 15 abr. 2021.

---

CARVALHO, Flávia Adriana dos Santos. *A mulher no mercado de trabalho: avanços, desafios e perspectivas*. 2015. 34 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de curso em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2015. Disponível em: <https://www.ri.unir.br/jspui/handle/123456789/532>. Acesso em: 26 abr. 2021.

---

Casa Nova, Sílvia Pereira de Castro. Impactos de Mestrados Especiais em Contabilidade na trajetória de seus egressos: um olhar especial para gênero. *Revista Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 04, n.0 3, p. 37-62, set./dez. 2012. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/29952/19540>. Acesso em: 03 maio 2021.

---

CENTRO DE ESTUDOS SINDICAIS E ECONOMIA DO TRABALHO. *Mulheres: mundo do trabalho e autonomia econômica*. Campinas: Centro de Estudos Sindicais e Economia do Trabalho da UNICAMP, 2017. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/Caderno-3-web.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2021.

---

COLLING, Ana Maria. *O corpo das mulheres tem história*. In: JORNADAS DEL CENTRO INTERDISCIPLINARIO DE INVESTIGACIONES EN GÉNERO, 2.; La Plata, 2011. *Anais [...]*. La Plata: Universidad Nacional de La Plata, 2011. Disponível em: [http://www.memoria.fahce.unlp.edu.ar/trab\\_eventos/ev.4948/ev.4948.pdf](http://www.memoria.fahce.unlp.edu.ar/trab_eventos/ev.4948/ev.4948.pdf). Acesso em: 18 abr. 2021.

---

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Ex-presidentes*. 2021a. Disponível em: <https://cfc.org.br/presidencia/presidentes>. Acesso em: 20 abr. 2021.

---

FELICIANO, Rafaella. Mulheres que contam: presidentes dos CRCS participam de live sobre a importância do poder feminino para o desenvolvimento do país. 2021c. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/mulheres-que-contam-presidentes-dos-crcs-participam-de-live-sobre-a-importancia-do-poder-feminino-para-o-desenvolvimento-do-pais/>. Acesso em: 27 abr. 2021.

---

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *70 anos de contabilidade*. Brasília: CFC, 2016, p. 14.

---

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Milésima Reunião Plenária: você faz parte dessa história*. 2014. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Mil%C3%A9sima-Sess%C3%A3o-Plen%C3%A1ria-%E2%80%93-Voc%C3%AA-faz-parte-desta-Hist%C3%B3ria.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2021.

---

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Quantos Somos*. 2021b. Disponível em: <https://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=>. Acesso em: 19 abr. 2021.

---

CUNHA, Jaqueline Veneroso Alves da. CORNACHIONE Jr, Edgard B.; MARTINS, Gilberto de Andrade. Pós-Graduação: o curso de ciências contábeis da FEA/USP, *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 06-26, 2008. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=51519-70772008000300002&sc\\_ript=sci\\_abstract&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=51519-70772008000300002&sc_ript=sci_abstract&tlng=pt). Acesso em: 26 abr. 2021.

---

CUNHA, Jaqueline Veneroso Alves da. *Doutores em Ciências Contábeis da FEA-USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano*. 2007. 261f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2007.

DINIZ, Flavia. *Os desafios da mulher contabilista*. 2014. Disponível em: <http://www.cienciascontabeis.com.br/desafios-mulher-contabilista/>. Acesso em: 31 maio 2018.

FARIA, Marcia Prímola. *Mulheres na contabilidade*. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, v. 03, n. 04, p.14-16, 2001. Disponível em: <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/537/338>. Acesso em: 26 abr. 2021.

FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. *Quem nós somos*. 2021. Disponível em: <https://www.ifac.org/who-we-are/leadership>. Acesso em: 20 abr. 2021.

FELICIANO, Rafaella. Os novos desafios das mulheres no mundo contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano 4, n. 234, nov./dez. 2018. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1780>. Acesso em: 26 abr. 2021.

FERNANDES, Fernanda. *A história da educação feminina*. 2019. Disponível em: <http://www.multirio.rj.gov.br/index.php/leia/reportagens-artigos/reportagens/14812-a-hist%C3%B3ria-da-educac%C3%A7%C3%A3o-feminina>. Acesso em: 17 abr. 2021.

FERRARI, Alex S. *O desemprego na representação do masculino*. 2018. Disponível em: <https://legpv.ufes.br/o-desemprego-na-representac%C3%A7%C3%A3o-do-masculino>. Acesso em: 22 abr. 2021.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. *Presidentes*. 2021. Disponível em: <http://www.fbc.org.br/presidentes>. Acesso em: 20 abr. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Homens ganharam quase 30% a mais que as mulheres em 2019*. 2020. Disponível em: <https://agencia.denoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/27598-homens-ganharam-quase-30-a-mais-que-as-mulheres-em-2019>. Acesso em: 19 abr. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Estatísticas de Gênero: Indicadores sociais das mulheres do Brasil. 2. ed. *Estudos e Pesquisas, Informação Demográfica e Socioeconômica*, Brasília, n.38, 2021. Disponível em: [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101784\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101784_informativo.pdf). Acesso em: 26 abr. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Galeria de Presidentes*. 2021. Disponível em: <http://ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lis/Presidente.php>. Acesso em: 20 abr. 2021.

JACOMOSSI, Felipe A.; BRIGHENTI, Josiane; SILVA, Márcia Zanievicz da. Desigualdades de Gênero na Atuação de Contadores e Auditores no Mercado de Trabalho Catarinense. *Enfoque: Reflexão Contábil*, Maringá, v. 34, n. 02, p. 109 – 122, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v34i2.27807>. Acesso em: 26 abr. 2021.

MARION, Aline Adriana; BONA, Aldo Nelson. A importância da mulher na agricultura familiar. In: ENCONTRO NACIONAL DE GEOGRAFIA AGRÁRIA, 24.; 2018, Goiânia. *Anais [...]* Goiânia: Instituto de Estudos Socioambientais, 2018. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=PQR2DwAAQBAJ&pg=PA2854&lpg=PA2854&dq=MARION,+Aline+Adriana;+BONA,+Aldo+Nelson.+A+import%C3%A2ncia+da+mulher+na+agricultura+familiar.&source=bl&ots=MF5VzaaSHQ&sig=ACfU3U3zc22WpE1PhjdJEOAc8LJOCespQ&hl=pt-BR&sa=X&ved=2ahUKEwjj-fDh6K3wAhVJlrkGHdUSC3UQ6AEwBHoECAYQAw#v=onepage&q=MARION%2C%Aline%20Adriana%3B%20BONA%2C%Aldo%20Nelson.%20A%20import%C3%A2ncia%20da%20mulher%20na%20agricultura%20familiar.&f=false>. Acesso em: 03 maio 2021.

CUNHA, Washington Dener dos Santos; SILVA, Rosemaria J. Vieira. A educação feminina do século XIX: entre a escola e a literatura. *Revista Gênero*, v. 11, n. 01, p. 97-106, 2010. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/revistagenero/article/view/30936/18025>. Acesso em: 03 maio 2021.

MONTEIRO, Vera Suzana. Estado promove primeiro encontro de contadoras. *Jornal do Comércio*, Rio grande do Sul, n. 3, 2003.

MOTA, Érica Regina Coutinho Ferreira; SOUZA, Marta Alves de. *A evolução da mulher na Contabilidade: os desafios da profissão*. 2013. Disponível em: [https://unibhcienciascontabeis.files.wordpress.com/2013/11/artigo\\_mulher\\_contabilista\\_completo.pdf](https://unibhcienciascontabeis.files.wordpress.com/2013/11/artigo_mulher_contabilista_completo.pdf). Acesso em: 26 abr. 2021.

NONATO, Karen EmanuelyCosta; SILVA, Annandy Raquel Pereira da; NASCIMENTO, Ítalo Carlos Soares do; MIRANDA, Mariza Camila de; COSTA, Wênika Preston Leite Batista da. Mulheres em evidência: desafios e perspectivas da mulher contabilista. *Qualitas Revista Eletrônica*, v. 21, n. 01, p. 01-21, jan./abr. 2020. ISSN 1677 4280. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/5499/pdf>. Acesso em: 26 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. *Um novo normal com igualdade salarial entre homens e mulheres*. 2020. Disponível em: <http://abet-trabalho.org.br/um-novo-normal-com-igualdade-salarial-entre-homens-e-mulheres/> Acesso em: 24 abr. 2021.

PANHOCA, Luiz. Série de entrevistas mestres da contabilidade: Cecília AkemiKobataw Chinen. *Revista Contabilidade e Controladoria*, v. 02, n. 01, p. 133-137, jan./abr. 2010. ISSN 1984-6266. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/18301>. Acesso em: 23 abr. 2021.

PASSETTO, Nilva Amália. *A representatividade feminina na contabilidade*. 2018. Disponível em: <https://cfc.org.br/sem-categoria/a-representatividade-feminina-na-contabilidade/>. Acesso em: 20 mar. 2019.

PERREIRA, Francisco Hevilásio Freire. *Origem e evolução da agricultura*. 2009. Disponível em: [http://www.ccta.ufcg.edu.br/index.php?action=view\\_page&page=235](http://www.ccta.ufcg.edu.br/index.php?action=view_page&page=235). Acesso em: 24 abr. 2021.

PLATÃO. *Diálogos: Timeu, Critias, o Segundo Alcibiades, Hípias Menor*. Belém: UFPA GEU, 1986.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Tradução de Alex Marins. São Paulo: Martin Claret, 2005. 64p.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Emílio ou da educação*. Tradução de Sérgio Milliet. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1992.

SOARES, Sandro Vieira; PFITSCHER, Elisete Dahmer. Doutorado em Contabilidade no Brasil: há espaço para expansão da oferta de cursos? In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA DA AMÉRICA DO SUL, 11; CONGRESSO INTERNACIONAL DA IGLU, 2.; Florianópolis, 2011. *Anais [...]*. Florianópolis: IGLU, 2011. Disponível em [https://repositorio.ufsc.br/handle/12345\\_6789/29825](https://repositorio.ufsc.br/handle/12345_6789/29825). Acesso em 14/4/2021.

SOUZA, Luana Passos; GUEDES, Dyeggo Rocha. Mercado de Trabalho: a desigual divisão sexual do trabalho: um olhar sobre a última década. *Estudos Avançados*, São Paulo, v. 30, n. 87, maio/ago. 2016. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-40142016000200123](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142016000200123). Acesso em: 21 abr. 2021.

SOUZA, Cristiane Aquino de. A desigualdade de gênero no pensamento de Rousseau. *Revista Novos Estudos Jurídicos*, Itajai, v. 20, n. 01, jan./abr, 2015. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/7198/4094> . Acesso em: 19 abr. 2021.

WÜRSCHKE, Ariane Cristina Roath; GASPAROTTO, Hellen Cristiany dos Reis; PILENGHY, Marlene Muniz Oliveira; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo . A atuação da mulher contabilista e seu perfil empreendedor frente às organizações contábeis do Município de Ji-Paraná/RO. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano 49, n. 245, set./out. 2020. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/12/RBC245\\_set\\_out.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/12/RBC245_set_out.pdf). Acesso em: 26 abr. 2021.







# Compromisso com valor ético no exercício da atividade contábil



O compromisso permanente com a ética e com a educação continuada tem sido pontuado como fundamentais para a valorização do profissional da contabilidade no mercado de trabalho e para angariar o respeito da sociedade em geral, tanto no âmbito pessoal como da classe contábil. Nessa linha, desenvolve-se esse texto, que trata de ética, moral e ética do profissional da contabilidade.

## Ética e Moral

A palavra “ética” deriva do grego *ethos*, que, em sua origem, tinha o sentido de “lugar em que se vive”, para depois significar “caráter”, “modo de ser” que o indivíduo vai adquirindo ao longo da sua vida (CORTINA; MARTINEZ, 2005). Para Nalini (2013), ética é a ciência do comportamento moral do homem em sociedade – ciência porque possui leis próprias e tem como objeto de estudo a moral. O autor menciona que a ética “mostra às pessoas os valores e princípios que devem nortear sua existência”, ou seja, influencia o seu comportamento. Alerta, também, que ser ético é contribuir para que os interesses alheios sejam considerados, superando os interesses pessoais (NALINI, 2013, p. 34). Sung e Silva (2001, p. 13) a definem como “o conjunto de práticas morais de uma determinada sociedade, ou então, os princípios que norteiam estas práticas”.

Lisboa et al. (1997) argumentam que cada sociedade possui características distintas, traduzidas por pensamentos e comportamentos distintos que se relacionam diretamente com os valores que cada um atribui às coisas e fatos. Daí podem resultar conflitos, de tal forma que nem sempre a convivência em sociedade é pacífica. Os autores mencionam que problemas acontecem em toda sociedade, porém há necessidade de contorná-los, uma vez que as pessoas dependem umas das outras. Para isso, deve-se adotar um comportamento que satisfaça a todos enquanto sociedade.

## Ernani Ott



Bacharel e especialista em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos) (–RS), é doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Deusto, Espanha. Pro-

fessor na Unisinos desde 1º/2/1969, foi diretor do Centro de Ciências Econômicas da Unisinos, de 1982 a 1993; coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, de 2001 a 2009; e presidente da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Anpcont), de 2014 a 2017. É membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis e da Academia de Ciências Contábeis do Rio Grande do Sul e do Conselho Editorial da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC).

Para os mesmos autores, a ética engloba juízos de valor, os quais podem ser distintos entre as pessoas, mas que devem ser utilizados para regular a vida em comum. Os autores referem que o estudo do comportamento humano é o objeto da ética, enquanto o seu objetivo é estabelecer níveis de convivência aceitáveis entre os indivíduos em uma sociedade. Para ilustrar, fazem referência ao axioma de Voltaire: “a única medida boa ou má moral é o bem da sociedade”.

Cortina e Martinez (2005) destacam a tripla função da ética, a saber: i) tornar claro o que é a moral, enfatizando os seus traços específicos; ii) identificar as razões que levam as pessoas a viverem moralmente; iii) aplicar os resultados das duas funções mencionadas aos diferentes âmbitos da vida social.

Os autores argumentam que a ética tem um sentido praticamente idêntico à moral, palavra esta que deriva do latim *mores* e em cuja origem significava “costume” e depois passou a significar “modo de

ser”, “caráter”. No âmbito acadêmico, ética se refere à filosofia moral, e o termo “moral” indica diferentes códigos morais concretos. A moral, por exemplo, busca responder à indagação ‘o que devemos fazer’, enquanto a ética responde à pergunta ‘por que devemos fazer’.

Para Gonzáles (2010), a ética tem ligação estreita com o conceito de moral, valores e cultura, uma vez que se refere ao procedimento do indivíduo relacionado com a sua consciência, responsabilidade e comportamento, por exemplo, no momento de tomar decisões. Daí a afirmação de Oliveira (2012) de que a ética se fundamenta em valores morais.

Em documento elaborado no Conselho Federal de Contabilidade (2003), discorre-se sobre teorias que procuram explicar os conceitos éticos, visando nortear o pensamento e o comportamento do indivíduo, sendo a primeira o fundamentalismo, cujo exemplo é a Bíblia Sagrada – um livro de regra de fé e prática aos indivíduos que creem em seus escritos, não as questionando.

A segunda teoria é o Utilitarismo, que estabelece que, diante de determinada situação, o indivíduo optará por aquela que resultar em um maior bem para a sociedade. A terceira teoria é a do Dever Ético, que, segundo Kant, requer a aplicação de duas regras: i) qualquer conduta considerada como padrão ético vale para todos os indivíduos que estão na mesma situação; e ii) só se exige dos outros o que exigimos de nós mesmos.

A quarta teoria, denominada Contratualista, considera que o indivíduo se comporta em conformidade com as regras morais estabelecidas para o convívio social; e, por último, a teoria do Relativismo, que atribui a cada pes-

soa o direito de decidir o que é, ou não, ético, segundo sua convicção e entendimento sobre o bem e o mal.

Nas palavras de Alatrística (2015), a ética é essencial à vida do homem, que deve viver de forma harmoniosa em sociedade. Também pode ser utilizada para apaziguar conflitos decorrentes da vida em sociedade. Correa, Ferreira e Shinzaki (2005) chamam a atenção para que não haja confusão entre ética e moral, pois mesmo a ética estando ligada de forma íntima com as práticas morais, na ética se questiona a respeito do que é certo ou errado, bom ou ruim, enquanto os costumes são a prática da ética, ou seja, a ética não cria a moral e, sim, é a sua abordagem científica. Os autores concluem que, mesmo que a moral denote certos princípios, regras ou normas de comportamento, esses não são estabelecidos pela ética.

Cortina e Martinez (2005) mencionam que o termo moral pode ser usado como substantivo, quando a moral é entendida como um sistema de conteúdos sobre comportamento; código de conduta pessoal; boa disposição de espírito (estar com o moral alto, por exemplo) e quando compreende a dimensão moral da vida humana. O termo moral também pode ser usado como adjetivo, no sentido oposto à imoral ou amoral.

Martins (2003) chama a atenção para a existência de diversas morais, uma vez que a moral é um fenômeno social particular, ou seja, não tem compromisso com a universalidade, ou “o que é válido e de direito para todos os homens” (MARTINS, 2003, p. 2). Sendo a moral um conjunto de costumes e tradições observadas em determinada sociedade, esta tem seu vínculo com o sistema de valores que são próprios da cultura de cada povo, cujo objetivo é regular a relação entre os indivíduos, almejando alcançar uma convivência pacífica (CORREA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005).



“Destarte, para ser respeitada e valorizada, uma profissão requer que cada profissional valorize a ética, fazendo com que a sociedade se conscientize do poder que aquela profissão tem.”

### Ética do Profissional da Contabilidade

A ética profissional é a ética aplicada ao exercício de uma profissão, compreendendo os princípios morais de atuação dos profissionais, uma vez que as pessoas que exercem uma profissão têm responsabilidades e obrigações com todos os que confiam em seu trabalho, razão pela qual devem cumprir normas de ética que regulam essa relação de confiança (ALATRISTA, 2015).

Oliveira (2012) argumenta que a ética é indispensável ao profissional, porque na ação humana ‘o fazer’ e ‘o agir’ estão interligados. Fazer se refere à competência que se espera do profissional para exercer com qualidade a sua profissão. Agir tem a ver com a conduta do profissional, ou seja, as atitudes que deve assumir no desempenho de sua profissão.

Isso compreende um conjunto de normas de conduta que norteiam uma determinada profissão, com atribuição de direitos e deveres, assim como orientações, vedações e normas que contribuam para um trabalho ético e valorizado. Cândido (2009) trata-a da mesma maneira, ao defender a necessidade de o indivíduo ter consciência ética para que dê importância aos princípios da moral e do bom comportamen-

to como pessoa e como profissional. Acresce que a profissão é a garantia da sobrevivência e as atitudes éticas repercutem na sua valorização.

Para Aguiar (2003), a ética reporta-se, necessariamente, a toda prática humana, seja ela profissional ou não. Assinala que, a rigor, existe ou deveria existir uma ética aplicada a cada atividade profissional. O autor complementa, afirmando que a ética profissional nasce da progressiva especialização das atividades humanas.

Corrêa, Ferreira e Shinzaki (2005) mencionam que o primeiro dever ético do indivíduo é estar capacitado profissionalmente para cumprir com eficácia as tarefas requeridas no exercício de suas atividades, e o segundo se refere à sua conduta. Ambos são responsáveis pelo conceito que o profissional desfruta perante a sociedade de modo geral.

Borges e Medeiros (2007, p.64) mencionam que “agir eticamente é saber conviver em sociedade, aceitando o conjunto como precedente à parte”. Isso não significa perda de valor individual, mas um crescimento coletivo, constituindo-se em um diferencial na atuação profissional. Argumentam os autores, seguindo Jacomino (2000), que o sucesso ou fracasso profissional depende da atitude

do profissional frente às questões éticas, por exemplo, um deslize que pode comprometer a confiança que o mercado deposita no profissional.

Destarte, para ser respeitada e valorizada, uma profissão requer que cada profissional valorize a ética, fazendo com que a sociedade se conscientize do poder que aquela profissão tem. Nessa linha, compreende-se que, além de responsabilidade e competência, o profissional deve gostar do que faz, não somente vislumbrando o aspecto financeiro, mas também a sua satisfação pessoal.

Lisboa et al. (1997, p.54) assinalam que, para que todos compreendam a importância da ética no meio profissional, o argumento mais relevante é o de que se a sociedade em geral não percebe a disposição dos profissionais em atuar segundo os valores éticos, certamente ela passará a não acreditar na profissão.



Na mesma linha, para que se tenha uma imagem de qualidade nos serviços, Sá (2010) menciona que, no exercício de sua atividade, o profissional deve estar acompanhado de valor ético. O autor destaca que conhecimentos técnicos e científicos que não estejam acompanhados de conduta ética podem abalar o campo de trabalho, principalmente em profissões que lidam com maiores riscos.

No campo profissional, para que o contador goze de boa-fé e conte com a confiança da sociedade no exercício de sua atividade, deve exercê-la em obediência às prescrições legais e aos bons costumes, pois realiza um trabalho social, na medida em que em sua atividade gera informações que são utilizadas pelas pessoas e organizações para tomar decisões, o que requer honestidade e, sobretudo, compromisso com a ética (PEREIRA, 2010).

Fatt (1995) alerta que o contador deve manter padrões elevados de comportamento ético para com as organizações, com a sociedade e com a sua profissão, exercendo a sua atividade com competência e mantendo a integridade, confidencialidade e objetividade.

Do profissional da contabilidade exige-se, portanto, um rigoroso comprometimento com a ética

profissional, pois, segundo Kraemer (2001), ele é responsável pela produção de relatórios e demonstrações que contêm informações endereçadas aos usuários da contabilidade, com a finalidade de subsidiar as suas decisões econômicas. Sá (2010) reforça, mencionando que o contador como um profissional liberal possui um grande valor social, uma vez que, mediante o uso da contabilidade, visa proteger a riqueza das organizações.

Dessa forma, a ética profissional se reveste de grande importância ao proteger os profissionais da contabilidade e seus clientes; tornar claras as responsabilidades da profissão; contribuir para o aperfeiçoamento do perfil da profissão; exercer motivação e inspirar os praticantes; orientar em direção a uma conduta aceitável e melhorar a qualidade e consistência das questões éticas (OTALOR; EIYA, 2013).

Conforme Bye (2021), para promover a confiança no trabalho do contador, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) desenvolveu seis princípios orientadores para ajudar os contadores a lidar com conflitos em potencial no exercício de sua profissão

**Responsabilidade:** os contadores devem exercer julgamentos profissionais e morais em todas as suas atividades. Parte desta responsabilidade inclui o que o instituto denomina "educação pública", que requer que o contador ajude os seus clientes e o público em geral a compreender o seu papel, os padrões e as suas limitações.

1) Interesse público: o contador deve agir de forma a servir ao interesse público, empregando todos os princípios orientadores da contabilidade. Desta forma, os interesses de clientes ou empregadores igualmente são atendidos.

2) Integridade: o contador deve desempenhar a sua responsabilidade profissional com o mais alto senso de integridade. Não deve se satisfazer enquanto não obtiver todos os dados necessários para ter uma base razoável que oriente as suas conclusões e recomendações.

3) Objetividade e independência: ao atuar com independência, o contador está apto a atuar com integridade e objetividade, mesmo sabendo que a independência é algo bastante subjetivo. Para agir de forma independente, o contador deve estar livre de potenciais conflitos, seja em ação ou em atitude mental.

4) Zelo: no exercício de sua atividade, o contador deve ter em conta os padrões técnicos e éticos da profissão, comprometendo-se com um processo de educação continuada visando melhorar a sua competência e a qualidade dos seus serviços, cumprindo, assim, da melhor forma possível a sua responsabilidade profissional.

5) Escopo e natureza dos serviços: o escopo e a natureza dos serviços devem levar em conta o que estabelece o código de conduta. Isso implica aceitar, por exemplo, a realização de serviços somente para clientes que estejam dispostos a atuar dentro de padrões técnicos, éticos e profissionais.

Seguindo a mesma linha, Vitez (2019) também destaca a questão da integridade, de tal forma que o contador não deve obter ganho ou vantagem pessoal utilizando informações confidenciais. O autor igualmente menciona a objetividade e a independência como valores éticos importantes na atuação profissional do contador. Isso requer que este permaneça livre de conflitos de interesse ou de quaisquer outros interesses comerciais. A falta de





“Tal como ocorre em outras profissões, no Brasil, o contador, no exercício de sua atividade, deve seguir o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC) estabelecido pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC n.º 1, de 7/2/2019.”

independência pode prejudicar a capacidade de o contador fornecer uma opinião honesta sobre as informações econômico-financeiras de uma empresa. Esses valores igualmente são muito importantes para os auditores. Vitez (2019) acrescenta, ainda, o zelo como um valor ético que exige que os contadores observem todos os padrões técnicos e éticos de contabilidade e a competência que, geralmente, é baseada na formação e na experiência do profissional.

Tal como ocorre em outras profissões, no Brasil, o contador, no exercício de sua atividade, deve seguir o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC) estabelecido pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC n.º 1, de 7/2/2019, cujo objetivo é fixar a sua conduta no exercício de suas prerrogativas profissionais e em assuntos relacionados com a profissão e com a classe. Trata-se de um conjunto de regras estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, estando detalhados nesse documento os deveres, vedações e permissibilidades; os deveres em relação aos colegas e à classe; e as eventuais penalidades a que estão sujeitos os profissionais (contadores e técnicos em contabilidade) no exercício de sua atividade.

Os códigos de ética, dessa forma, representam o conjunto de elementos que caracterizam o comportamento das pessoas dentro de um grupo social. Dentre esses elementos, destacam-se os deveres legais formativos e positivos e as regras de boa conduta no trato com as pessoas (BORGES; MEDEIROS, 2007). Gruner (1994, p. 47) a este respeito menciona que “a confiança na profissão está radicada na ética. Um código articulado fornece a estrutura que ajudará a assegurar práticas baseadas na ética”.

Nessa linha, Megliorini et al. (2010) ressaltam que os profissionais da contabilidade que atuam em diversos ramos e/ou segmentos empresariais buscam equilibrar as suas aspirações e os objetivos inerentes a sua profissão, apoiando-se no código de ética que orienta a sua atuação, conduta e modo de agir, visando à coerência, à equidade e à imparcialidade em suas ações.

Nash (2001), em uma análise realizada em mais de 200 códigos de ética, identificou um conjunto de valores responsáveis pelo idealismo dos indivíduos, como integridade, honestidade, realização, lealdade, justiça, família, etc., além de respeito próprio e de terceiros. Nesse sentido, a autora entende que um código de conduta deve estar



alicerçado em quatro valores, que são: a) honestidade; b) confiabilidade; c) justiça; e d) pragmatismo.

Em seu preâmbulo, o código de conduta profissional da AICPA (2014) afirma que ser um membro é voluntário, mas uma vez efetuada a adesão pelo profissional, este assume uma obrigação para com o público, os clientes e colegas de classe. Nesse código constam quatro componentes: a) princípios de conduta profissional; b) regras de conduta; c) interpretações de regras de conduta e d) decisões ou regimentos da Divisão de Ética Profissional.

Hernández (2009) faz referência ao código de ética da Federação Internacional de Contadores (Ifac), de 2004, cujo objetivo é guiar a atuação do profissional da contabilidade por meio de padrões baseados

em um código de ética formado por um conjunto de regras ou guias de conduta, visando assegurar a credibilidade, profissionalismo, além da qualidade dos serviços do profissional, enfatizando princípios fundamentais como: integridade; objetividade; competência profissional; confidencialidade e padrões técnicos que contribuam para que este possa prevenir ou detectar fraudes, erros ou atos ilegais. Segundo a autora, a Ifac procura, assim, satisfazer às necessidades dos usuários e complementar as responsabilidades dos profissionais na prática contábil.

Em nosso país, o exercício da ética pelo profissional da contabilidade também é contemplado no Art. 4º, inciso VIII das Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis (RESOLUÇÃO CNE/CES 10/2004), onde consta que o profissional deve “exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica...”.

Da mesma forma, entre os conteúdos de formação básica, a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009) sugere que seja ministrada a disciplina Ética e Legislação Profissional, contemplando a análise de aspectos éticos, legais e profissionais do contador; [...] o desenvolvimento de consciência ética, tomando por base o conhecimento dos direitos, deveres e proibições estabelecidas no Código de Ética; o estímulo à participação política, a responsabilidade e a valorização do profissional no mercado de trabalho.

### Considerações Finais

Os dilemas éticos enfrentados pelos profissionais da contabilidade nos dias atuais justificam a preocupação com a educação ética, que contribui para promover a sua consciência ética e garantir boas práticas

contábeis. Estas, por sua vez, requerem julgamento pessoal e subjetivo do profissional em relação ao comportamento que deverão adotar diante de fatos e fenômenos com os quais se defrontam, como mencionam Silva, Godoy e Braccio (2014). Dessa forma, a credibilidade das suas ações depende fundamentalmente do seu comportamento ético.

Ainda, além do que está prescrito no Código de Ética Profissional do Contador, espera-se que o comportamento desse profissional seja guiado por seu caráter, por princípios e valores pessoais decorrentes de uma moral pessoal desenvolvida, o que requer uma formação sólida baseada em princípios éticos e morais (OLIVEIRA; BORGES; ROCHA, 2015).

Por fim, pode-se dizer que o reconhecimento profissional é resultado de comprometimento com o valor ético e com o processo de educação continuada, de respeito e profissionalismo no exercício da atividade contábil, fatores que refletem, positivamente, a imagem da classe.

### Referências

- ACCOUNTING INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). *Code of professional conduct*. AICPA, 2014.
- AGUIAR, Emerson Barros de. *Ética: Instrumento de paz e justiça*. 2. ed. Natal: Tessitura, 2003.
- ALATRISTA, Miguel Ángel. *Ética profesional del contador público*. 2015. Disponível em: Acesso em: 18 mar. 2021.
- BORGES, Erivan; MEDEIROS, Carlos. Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas. *Revista Contabilidade & Finanças*. USP. São Paulo, n. 44, p. 60 – 71, Mai./Ago., 2007.
- BYE, Dale. *The Six Guiding Principles of Accountants*. Disponível em: <https://smallbusiness.chron.com/ethics-accounting-profession-3738.html>. Acesso em: 22 mar. 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Abordagens éticas para o profissional da contabilidade*. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis*. 2ª. ed. revista e atualizada. Brasília: CFC, 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Norma Brasileira de Contabilidade NBC No 1, de 07 de fevereiro de 2019*. Aprova a NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador.

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO/CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. *Resolução No 10, de 16 de dezembro de 2004*. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis Bacharelado. Brasília: CNE/CES, 2004.

CORRÊA, Denise Virginia; FERREIRA, Clemilda Rodrigues; SHINZAKI, Keiko. Uma breve reflexão sobre a importância da ética na profissão contábil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. Ano 02, v. 01, jan./jun. 2005.

CORTINA, Adela; MARTINEZ, Emilio. *Ética*. São Paulo: Ed. Loyola, 2005.

FATT, James PoonTeng. EthicsandtheAccountant. *Journalof Business Ethics*. 14: 997-1004.KluwerAcademic Publisher, 1995.

FEIL, Alexandre André. Análise das variáveis intervenientes na tomada de decisão ética do profissional da contabilidade. Enfoque: Reflexão Contábil. UEM – Paraná. v. 35, n. 1. p. 75-93, jan./abr. 2016.

GONZALES, A. *Ética*. 2010. Disponível em: [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/lhr/gonzalez\\_a\\_m/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lhr/gonzalez_a_m/capitulo2.pdf). Acesso em: 18 mar. 2021.

GRUNER, John W. A profissão contábil em uma economia de mercado: a pedra angular da ética. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre: CRCRS, v. 23, n. 76, p. 41-48, jan./mar., 1994.

HERNÁNDEZ, Janeth. *La ética profesional: un problema ético del contador público?* Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales. Universidad Rafael BellososChacín (URBE), Venezuela, 2009.

JACOMINO, Darlen. Você é um profissional ético? *Revista Você S/A*, ed. 25, ano 3, p. 28-36, São Paulo, julho 2000.

KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira. Ética, sigilo e o profissional da contabilidade. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. v. 12, n. 2, p. 33-48, ago. 001.

LISBOA, Lázaro Plácido et al. *Ética geral e profissional em contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Rodrigo Silvano. *Ética*. [online]. Disponível em:[www.suigeneris.pro.br/eticarodrigo.htm](http://www.suigeneris.pro.br/eticarodrigo.htm). Acesso em: 18 mar. 2021.

MEGLIORINI, Evandir et al. Ética na contabilidade de custos–dilemas dos profissionais da contabilidade de custos. *Revista de Contabilidade do mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (on-line)*, v. 13, n. 3, 2010.

NALINI, José Renato. *Ética geral e profissional*. 10. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

NASH, Laura L. *Ética nas empresas: guia prático para soluções de problemas éticos nas empresas*. São Paulo: Makron Books, 2001.

OLIVEIRA, Antônio Roberto. *Ética profissional*. Belém: IFPA, 2012.

OLIVEIRA, E. P. S.; BORGES, S. S.; ROCHA, L. F. *A percepção da ética dos discentes de graduação que atuam na área contábil*. 2015. Disponível em: [http://essenciasobreaforma.com.br/restrito/uploads\\_tccs/TCC%20entregue%20dia%2010052015.pdf](http://essenciasobreaforma.com.br/restrito/uploads_tccs/TCC%20entregue%20dia%2010052015.pdf). Acesso em: 02 abr. 2021.

OTALOR, J. I.; EIYA, O. Ethics in Accounting and the Reliability of Financial Information. *European Journal of Business and Management*. v. 5, n. 13, p. 73-81, 2013.

PEREIRA, Rafael Batista. *A ética como fator preponderante para o sucesso do profissional contador*. Monografia. Bacharelado de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Brasília, 2010.

SÁ, Antônio Lopes de. *Ética Profissional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, S. M.; GODOY, L. G.; BRACCIO, M. L. O código de ética e a valorização do contador. In: Congresso Nacional de Iniciação Científica, 14. *Anais...*, Jaguariúna – SP, 2014. Disponível em: <http://conic-semesp.org.br/anais/files/2014/trabalho-1000017295.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2021.

SUNG, Jung Mo; SILVA, Josué Cândido da. *Conversando sobre ética e sociedade*. 8. ed., Petrópolis – RJ: Vozes, 1995.

VITEZ, Osmond. *Ethics in the Accounting Profession*. 2019. Disponível em: <https://smallbusiness.chron.com/ethics-accounting-profession-3738.html>. Acesso em: 22 mar. 2021.





# Um pouco da longa história até a adoção das IFRS no Brasil



1. Introdução e sumário.....	44
2. A Contabilidade Brasileira antes da Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações).....	45
3. Um pouco da origem das diferentes escolas de Contabilidade pelo mundo.....	46
4. Alguns movimentos de mudança no Brasil antes da Lei n.º 6.404/1976.....	49
5. O ambiente externo ao Brasil quando perto da nova Lei das Sociedades por Ações.....	50
6. O processo de convergência das normas contábeis.....	51
7. Voltando ao ambiente brasileiro: falando um pouco da revolução da contabilidade com a nova Lei das S.A.....	53
7.1 Um ponto muito especial: o surgimento do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.....	53
7.2 A maior das bandeiras dos revolucionadores: separar Fisco da Contabilidade – pena que não ‘pegou’.....	53
7.3. Fortíssima obediência ao Regime de Competência.....	54
7.4 Redação principiológica.....	55
7.5 Outros Pontos.....	56
8. A era após início da nova Lei das S.A. até o projeto de Lei de 2000.....	56
9. As Difíceis Definições – Adoção Integral das IFRS ou não? Só nos Balanços Consolidados ou nos Individuais também?.....	59
10. A criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).....	60
11. Adoção dos documentos emitidos pelo CPC.....	62
12. De novo: fisco x contabilidade, mas agora os aplausos.....	63
13. Observações finais.....	65

Eliseu Martins



Professor Emérito das Faculdades de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP) – São Paulo (SP) e Ribeirão Preto (SP) –, atuou como diretor nas duas unidades.

Detentor da Medalha João Lyra, outorgada pelo Conselho Federal de Contabilidade no ano de 2008, é autor de livros e artigos na área contábil. É membro convidado do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e ex-diretor da Comissão de Valores Mobiliários (duas gestões) e de Fiscalização do Banco Central. Atua como Parecerista Contábil.

## 1. Introdução e sumário

Instado a fazer um sumário da história da adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS) no Brasil, apresento esta narrativa que, obviamente, não é completa, é vista como vi e vejo essa história, havendo vivenciado e participado de parte dela. Mas sempre sobrarão fatos não narrados, ou interpretados diferentemente.

No nosso caminho para cumprir esse objetivo solicitado, apresentamos idas e vindas no tempo. Iniciamos pela primeira grande revolução contábil no Brasil – a da Lei das Sociedades por Ações, de 1976, comparando-a rapidamente com o que existia antes. Para melhor entender por que a Contabilidade brasileira estava tão diferente antes dessa lei, demos uma volta para conhecer as diferentes escolas contábeis ao longo do tempo no mundo, indo-se aos primórdios da Contabilidade no mundo ocidental para explicar o porquê das divergências no mundo e do porquê de todo o movimento em direção à convergência, convergência essa não completa ainda no mundo, mas que avançou fortemente nestas duas últimas décadas com a aceitação generalizada (mas não completa) das IFRS. A visão das contabilidades anglo-saxônica e latina, principalmente, bem como a germânica, explica quase tudo sobre onde estávamos e para onde estamos tentando ir. E nos ajuda a entender a evolução da situação brasileira.

A mudança da Contabilidade latina para a anglo-saxônica começou, no Brasil, na Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e depois se firmou com a Lei das Ações, de 1976. Aí começou o processo de convergência, que não sabíamos que estávamos já iniciando àquela época. Grandes novidades com essa lei com relação às demonstrações contábeis, às classi-

ficações dos balanços, do resultado e do fluxo de caixa, criação de consolidação de balanços e da equivalência patrimonial, forte obediência à Competência e, o que é muito destacado, a tentativa (mal sucedida) da lei de separar de forma completa as contabilidades para fins societários e tributários.

Falamos da criação do IASB (IASB à época) e do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), ambos nascidos em 1973, e da dificuldade de o Brasil se manter atualizado com a evolução contábil no mundo. A lei, que tanto revolucionou, passou a começar a servir como impedimento a essa modernização. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) criou em 1985 uma comissão para ajudá-la no processo de normatização, que foi o início do que depois se tornou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Mas agora as limitações da lei e o efeito fiscal das mudanças das normas contábeis levaram ao projeto, que se transformou na Lei n.º 11.638/2007, que iniciou o processo de convergência do Brasil à Contabilidade internacional derivada do IASB. Decisão difícil a de adoção integral, ou não, e da aplicação, ou não, dessas normas também aos balanços individuais. E as duas bandeiras foram adotadas. Criou-se o CPC, que passou a ser o emissor das normas contábeis, com a grande maioria das traduções do IASB – às vezes com pequenas adaptações, mas também emissão de normas genuinamente brasileiras, mas todas sem qualquer afronta às do IASB (houve uma exceção temporal curta).

A Lei n.º 11.638/2007 atualizou fortemente (mas não totalmente) a Lei das S.A. para a convergência às IFRS e exigiu da CVM o acompanhamento delas dali para frente. A CVM e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) passaram

a adotar os documentos emitidos pelo CPC, a primeira por determinação legal, e o segundo dentro do mesmo espírito de convergência (a competência legal de emissão de normas do CFC se deu em 2010). Alguns outros órgãos reguladores fizeram adoções parciais em diferentes graus.

Mas a outra grande modificação introduzida pela Lei n.º 11.638/2007 (depois fortalecida com a Lei n.º 11.941/2009) foi, agora sim, a 'neutralidade fiscal'. Dali para frente qualquer norma contábil nova não tem qualquer chance de interferir nas regras tributárias, e estas não podem interferir nas normas contábeis societárias. Finalmente, a bandeira conquistada, agora com todos os aplausos à Receita Federal, que mudou de posicionamento. E assim se mostra com certa rapidez o caminho do Brasil junto às IFRS.

Finalmente, algumas considerações com relação aos problemas atuais para os quais precisamos e estamos dando muita atenção para a continuação dessa convergência que tanto fez a classe contábil (profissionais e professores) estudar, reaprender, mas, conseguir, finalmente, uma grande evolução na imagem da Contabilidade no Brasil. Isso diz respeito às dificuldades principalmente de pequenas empresas de completa adoção de todas essas novas regras e à forma como se concilia lucro contábil e lucro fiscal.



## 2. A Contabilidade Brasileira antes da Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações)

Até onde seja do meu conhecimento, o Código Comercial Brasileiro de 1850 foi a primeira lei a aqui mencionar 'contabilidade', mas apenas com o seguinte texto:

Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

1 - a seguir uma ordem uniforme de **contabilidade e escrituração**, e a ter os **livros** para esse fim necessários;

...

4 - a formar anualmente um **balanço geral do seu ativo e passivo**, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer (BRASIL, 1850, online, grifo nosso).

Eram dirigidos apenas aos comerciantes uma única peça contábil, o balanço e nenhum critério, por exemplo, de mensuração de ativos e passivos. Só isso.

É lógico que na prática já não se procedia apenas ao balanço. Do balanço sozinho, inclusive para a análise da sua variação ao longo do tempo, sem escrituração continuada, extrair-se a evolução (lucro ou prejuízo) é algo milenar. Só que, desde praticamente os anos 1000 d.C., tinha-se uma forma de escrituração, que, por ser contínua, permitia e permite 'facilmente' a explicação do porquê das variações das riquezas próprias (método das partidas dobradas). E com essa escrituração fica o controle e a possibilidade da evidenciação do desempenho (demonstração do resultado, principalmente). Então, na prática, não se tinha apenas o balanço estático. Mas por quê de só sua citação nos primórdios da le-

gislação sobre Contabilidade é um tanto misterioso.

No nosso primeiro Código Civil, de 1916, também nenhuma palavra sobre balanço, contabilidade ou escrituração, tendo sido preservados os institutos do Código Comercial de 1850.

Mas a prática foi evoluindo.

A próxima regulação genuinamente de escrituração e demonstrações contábeis veio pelo Decreto-Lei n.º 2.627, de 1940: a primeira Lei das S.A. brasileira. Com esse decreto-lei, na verdade, quase nada se adicionou de novidade com relação ao que se praticava até então. Basta ver balanços de antes de 1940, ou ainda do final do século XIX, para perceber que o que o Decreto-Lei n.º 2.627/1940 fez foi reconhecer o que se fazia, mas com inúmeras diferenças com o que se tem hoje. A evolução aí foi, de fato, legislativa.

Claro que, olhando-se de hoje, essa peça parece ser de museu e já bem estragadinha pelo tempo.

Vocês já ouviram falar em "*Passivo Não Exigível*", "*Contas de Resultado Pendente*" para o ativo e o passivo, "*Contas de Compensação*" também para o ativo e o passivo (Art. 135, a e b), "*fundos de reservas*",

"*fundos de depreciação*", "*fundos de devedores duvidosos*", todos no lado do passivo por que têm saldos credores? (BRASIL, 1940, on-line).

*Contas de Compensação* no ativo e no passivo com '*duplicatas descontas*' em um e '*descontos de duplicatas*' no outro? Prejuízos Acumulados no ativo, como '*Resultado Pendente*'?

Acompanhando o Balanço existia a '*Demonstração de Lucros e Perdas*', que era simplesmente a **soma das duas Demonstrações de hoje: a do Resultado e a dos Lucros ou Prejuízos Acumulados**. Ou seja, incluía o resultado, ou seja, as receitas e as despesas, mas não se limitava a ele; era dividida em dois lados simétricos, como o Balanço, sob os títulos de '*Débito*' e '*Crédito*' e, não, na forma vertical dedutiva como hoje.

Começava com o 'saldo não distribuído dos lucros anteriores', se positivo ou "saldo devedor do exercício anterior" do outro lado, se negativo; continha 'produto das operações sociais', igual ao lucro bruto de hoje; mas as Vendas não eram discriminadas; começava-se pelo lucro bruto à direita; apareciam as outras receitas no Crédito e, é claro, as despesas no Débito; no Débito apareciam ainda a "constituição de reservas e fundos especiais", ou seja, tanto fazia constituir Reserva Legal como registrar a Depreciação do período; tudo ficava no lado do Débito e pronto; no Débito também os dividendos e o "saldo que deva ser transportado para o exercício seguinte" (Art. 136), se positivo, ou no outro lado, se negativo. (BRASIL, 1940, on-line).

Ou seja, misturava lucro bruto, outras receitas, despesas, dividendos, formação de reservas, reversão de reservas, etc. E não se mostravam as vendas, por exemplo.

**O valor do lucro (ou prejuízo) líquido do período, nem pensar.** Não aparecia em lugar nenhum. Tinha que ser calculado à parte! Incrível, não?





Ou seja, o Balanço e a Demonstração de Lucros e Perdas eram, na verdade, um **Balancete de Verificação**, ou seja, uma listagem de contas devedoras de um lado e contas credoras do outro. Mas diversas empresas iam se aprimorando na prática, até mesmo contrariamente à lei.

O Regime de Competência estava subentendido, não explícito, mas também não completamente observado (o imposto de renda era contabilizado como despesa no exercício subsequente, como veremos à frente).

Curiosidade: havia algo excelente, que deveria haver hoje: os estoques já eram avaliados ao custo ou mercado, dos dois o menor; mas “se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço de custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos” (BRASIL, 1940, on-line). Ou seja, lucro por variação positiva de valor justo (na linguagem de hoje) não podia gerar dividendos!

**E, simplesmente, não havia qualquer menção no Decreto-Lei n.º 2.627/1940 às Notas Explicativas.** Bem, melhor parar de falar desse passado. E, para entendermos o posicionamento ‘filosófico’ dessa lei e a mudança com a Lei n.º 6.404/1975 (‘Nova Lei das S.A.’), vamos agora regressar no tempo<sup>1</sup>.

### 3. Um pouco da origem das diferentes escolas de Contabilidade pelo mundo

Vamos voltar bem lá para trás, um milênio pelo menos. E no início, antes disso, era o caos, porque não havia Contabilidade como a praticamos hoje!

Pelo que se conhece, os comerciantes de um lado e os bancos de outro foram desenvolvendo, pelo jeit

to a partir do ano 1000 (d.C.) (quinhentos anos antes de Luca Pacioli), a escrituração contábil e promovendo o levantamento dos balanços e diferentes formas de demonstração do resultado, **única e exclusivamente para seus próprios objetivos**: ajudar a controlar o patrimônio e mostrar o desempenho medido pelo lucro e seus elementos constituintes. Não havia leis, órgãos reguladores de contabilidade, normas fiscais, nada que os obrigassem a seguir esta ou aquela regra. Tudo feito conforme escolhas que atendiam às necessidades desses mercadores e banqueiros.

Foram desenvolvendo a figura da Competência, vinculada aos conceitos de Ativo e Passivo, bem como outros ‘princípios contábeis’, como o do custo de aquisição para ativos não monetários, da objetividade, materialidade, prudência, tudo em função de suas próprias experiências e do seu bem-estar com o produto da escrituração, com troca de ideias com outros comerciantes (e banqueiros, entre eles). No início do século XIII, já existiam escolas de contabilidade ou de professores, que iam ensinando os iniciantes nessas atividades ou, muito comumente, os filhos dos grandes mercadores (FIBONACI, 1202).

Nenhuma nota explicativa, nenhuma descrição de procedimentos contábeis, eis que tudo para o pró-

prio uso (ou, esporadicamente, nos tribunais). E com o conceito de lucro ligado diretamente ao fluxo de caixa: transpõem-se os fluxos de caixa de recebimento e de pagamento para momentos diferentes de suas ocorrências físicas a fim de se obter uma visão do desempenho mais sólida economicamente, e não só financeiramente. O estoque fica pelo custo para se cotejar o fluxo de caixa investido contra o fluxo de caixa da receita de venda. Um pedaço do dinheiro recebido nas vendas não é lucro, mas é recuperação do caixa investido na mercadoria vendida. O imobilizado fica pelo custo para se deduzir do fluxo de caixa das receitas a parte do caixa investido no imobilizado que não é recuperável pela sua própria venda, etc., etc. Tudo girando em função e com completa harmonia ao longo do tempo, do conceito de lucro e da realidade do caixa.

Mas eis que os banqueiros, conhecedores e usuários da contabilidade, começaram a perceber a utilidade das demonstrações dos senhores mercadores para acompanhar sua saúde financeira, sua evolução patrimonial, desempenho, etc. E assim começaram a pedi-los. Provavelmente percebendo alguns balanços não verdadeiros, conseguiram influenciar os legisladores. E conseguiram então, quando da elaboração de um código mais conhecido por *Ordonnance Du Commerce*, de 1673, na França, precursor do genuíno primeiro Código Comercial Francês, de 1805, instituir a obrigatoriedade de as empresas terem contabilidade, segundo os métodos das partidas dobradas, etc., mas, pasmem, para **proteção ao credor**. Na verdade, é óbvio que, se os bancos eram os lobistas, estariam procurando legislar no seu interesse. Com isso, todo aquele que provocasse prejuízo a terceiros por superava-

<sup>1</sup> Parte deste e outros trechos são inspirados em capítulo escrito por este autor no livro *Lei das S.A. em seus 40 Anos*, da editora Forense, lançado em 2017, em homenagem aos autores da Lei das S.A., doutores Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira).



liação de ativos ou subavaliação de passivos estaria incorrendo na obrigação de indenizar os prejudicados, inclusive, se necessário, com seus bens particulares.

Logo, a primeira lei que fala da contabilidade a trata como instrumento de auxílio ao usuário externo denominado de credor. Não houve qualquer imposição de natureza fiscal, por exemplo.

Essa filosofia de proteção ao credor se espalhou pela Europa Continental toda, não só entre os países latinos como os germânicos e outros. Ou seja, passaram, por conta de agora ter-se que olhar a proteção ao credor, a sair de uma contabilidade **prudente** por iniciativa própria (reconhecer receita na venda do bem e, não, diferença de preço de venda e de custo na aquisição, e por mudanças nos preços de venda ao longo do tempo) para uma contabilidade **conservadora**, ou seja, nada de neutralidade: o importante é o ativo sempre estar registrado por menos do que vale e o contrário no passivo, para evitar essas consequências legais. E isso começou pelos povos **latinos**.

Só que acabou ocorrendo, na Europa Continental, uma bifurcação: nos países **germânicos**, por força de os danos provocados por balanço com superavaliação de ativo ou subavaliação de passivo terem passado a ser **criminalizados** a partir do século XVIII, a Contabilidade neles (germânicos) passou a ficar superconservadora.

E continuaram a não existir as notas explicativas, já que a operação com o banqueiro era feita na mesa do gerente, com todas as informações sendo passadas pelo proprietário e/ou seu contador diretamente a esse gerente, que tomava suas notas para fins de deliberar ou levar à deliberação superior os pedidos de créditos. Na verdade, existiam, sim, as notas explicativas, mas **auriculares**.

Como visto, a contabilidade,

cujo único usuário era o proprietário e gestor, passa a ter, por força de lei, como usuário principal a figura do credor nesses países. Mas isso não ocorre no mundo **anglo-saxônico**. Neste continuou a boa contabilidade a ser aquela que provinha os gestores de boas informações, com prudência, mas com a preocupação da melhor representação possível da realidade (*true and fair view*). Portanto, nessas alturas três contabilidades e dois usuários.

Mas, entre esses saxônicos, ocorreu algo muito próximo à frente. Já era significativa a existência de sociedades por ações no mundo de influência inglesa, mas com acionistas poucos e conhecidos. Mas, com a Revolução Industrial, diferentemente dos europeus continentais que expandiram o uso dos bancos como intermediários entre o detentor do capital e a empresa que agora precisava dele mais do que nunca (grandes imobilizados), na Inglaterra desenvolveram-se essas sociedades por ações, sem a intermediação dos bancos.

E isso trouxe mudanças muito fortes ao mundo contábil. Primeiramente, por ser a Contabilidade praticamente o único elo entre a empresa e seu potencial ou atual acionista, começou a ter um papel fundamental e começou a figura do **investidor** a prevalecer sobre a do gestor. E, assim, os proprietários e gestores,

criadores da contabilidade, perderam a primazia sobre sua filha. Os anglo-saxônicos começaram à fase de boa contabilidade ser a que melhor provê informação ao mercado de investidores. Agora, três escolas contábeis: a saxônica com a importância do investidor, a latina com a proteção ao credor e o germânico também como a latina, mas em um grau de conservadorismo muito maior.

Vale a pena mencionar que essa mudança no mundo anglo-saxônico provocou consequências fantásticas. Primeiramente, precisaram ser criadas **as notas explicativas** para explicar aos investidores efetivos e potenciais os principais pontos cercando as demonstrações contábeis – não dava mais para aquela conversa ao pé do ouvido com o gerente. E criou-se a figura do **auditor independente** para aumentar a credibilidade dessas demonstrações perante esses usuários. Duas belas consequências práticas.

Mas eis que surgiram duas outras consequências conceituais a mudar a contabilidade no mundo. Também lá sacanagens há, e após problemas com empresa aberta com ‘irmãs’ ou ‘filhas’ quebrando, e o único balanço era o individual, o mercado entrou em alvoroço. E, mesmo sem regra contábil nenhuma, a criatividade se fez presente: começaram algumas empresas a mostrar o balanço consolidado ‘como se todas as empresas do grupo fossem uma só’. E assim nasceu essa demonstração, que se tornou popular naquele ambiente.

Mas os germânicos e latinos a abominaram, muito formalistas pelo seu *codelaw*. Como fazer balanço de uma entidade que juridicamente não existe (Para se ter uma ideia, apesar de o balanço consolidado ter um século e meio no mínimo, e o Brasil tê-lo adotado legalmente só em 1976, foi só na década de 1990 que alemães, italianos, franceses e outros o adotaram na União Europeia. Que resistência enorme.)?



Mas o consolidado trouxe a quebra de dois fortes conceitos. Todos trabalhavam antes com a **entidade jurídica**. Mas a doção do consolidado levou à utilização também do conceito de **entidade econômica**. Quebra de um costume centenário. Balanço representando um conjunto empresarial sem personalidade jurídica própria, mas composto de diversas personalidades jurídicas. É uma quebra de paradigma muito grande. O balanço consolidado é um mundo relativo a fronteiras de grupo econômico como um todo e, não, de entidade jurídica em particular. Que quebra de paradigma!

E todos trabalhavam também com o conceito de ativo ligado à **propriedade jurídica**. Mas, para abarcar os ativos, passivos, receitas e despesas das controladas onde há outros sócios, e por essas controladas serem de personalidades jurídicas diferentes, passou-se, para sustentar teoricamente o modelo do consolidado, para o conceito de ativo ligado ao conceito de **controle** e, não, de propriedade. No consolidado estão ativos, passivos, receitas e despesas *controlados* pela controladora, não de sua propriedade jurídica. E a evolução desse conceito de *controle* levou depois à ativação dos arrendamentos mercantis financeiros no consolidado, depois ao individual e passou a ser o fundamento da definição de ativo<sup>2</sup>.

E, como consequência desses conceitos iniciais, começou o desenvolvimento de toda uma contabilidade fundamentada mais na **essência econômica**, no conceito de controle. Que outra quebra de paradigma!

Retomando o histórico, no início do século XX, se expande a ideia do imposto de renda sobre o lucro empresarial. Com isso, três reações di-

ferentes nas três escolas contábeis: os anglo-saxônicos logo se saem com: a Contabilidade é para os investidores e gestores, e qualquer diferença para efeito de tributação distinto do que se faz na Contabilidade, será tratada em outro resultado e outro balanço, se necessário (origem do Lalur – Livro de Apuração do Lucro Real brasileiro), sem modificar as peças contábeis originais.

Nos germânicos, a elite empresarial conseguiu um grande marco, pensando distintamente: a contabilidade só pode ser única (princípio da Unicidade Contábil<sup>3</sup>) e, assim, o Fisco precisa amoldar-se ao básico da Contabilidade: proteção ao credor. Assim, o Fisco se acomodou aos critérios contábeis.

Mas nos latinos... já sabemos: a Contabilidade foi, aos poucos, se subordinando aos interesses fiscais, mesmo que a lei ordenasse o seguimento ao princípio da proteção ao credor. A força e o interesse relativos à procura de redução do tributo levaram a isso, às vezes de forma induzida, às vezes de forma imperativa pela legislação tributária. E essa filosofia foi a importada para o Brasil. Com tudo isso, e dado que nossa contabilidade empresarial derivou praticamente da praticada na Itália, essa influência do Fisco aqui se instalou também. E, nas décadas de 50, 60 e já meados de 70, nossa Contabilidade estava submetida fortemente à influência ou à determinação constante da legislação fiscal.

Há clássicos exemplos que ajudam a entender as diferentes práticas contábeis. Primeiro, no modelo germânico, ultraconservador, só se pode reconhecer o lucro em um contrato a longo prazo, quando terminada a execução desse contrato. Ora, isso não dá para se sustentar no mercado das companhias abertas. Imaginem-se os acionistas esperando 2, 3 ou mais anos para saber do resultado e da sua distribuição. Daí haver os ingleses e norte-americanos desenvolvido a prática de ser 'melhor estar aproximadamente certos' calculando o lucro, mesmo que com algumas estimativas durante o processo de produção (como o POC na atividade imobiliária), do que 'exatamente errados', só apurando-o no final. E porque 'exatamente errado'? Porque, apurando-se ao final, os lucros dos anos anteriores estariam errados porque nada era neles apurado, apesar da execução do projeto, e no último também estaria errado porque não existiria o resultado desse último ano, e, sim, o de vários anos juntados para apuração apenas no último (No final, no acumulado, é claro que qualquer modelo contábil leva sempre ao mesmo final: lucro, nesse acumulado, é o que de caixa se recebe mais do que se gasta. Mas as diferenças temporais podem ser muito grandes.).



2 Veja-se a definição formal hoje no Brasil e em dezenas e dezenas de outros países; CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro: 4.3 – Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Controlado por, e não de propriedade da entidade.

3 Veja-se BAETGE, Jorg. et al. German Accounting Principles: na Institutionalized Framework. American Accounting Association: AccountingHorizons, v. 09, n. 03, p. 92-99, sep. 1995.

“Já os germânicos tendiam a não atribuir valor residual de venda, a não ser que muito relevante, e a estimar um prazo de vida útil muitíssimo conservador, super avaliando em cada período sempre o valor dessa depreciação.”

Daí a divergência nessa atividade até hoje! Afinal, os germânicos continuam ainda sob a forte influência do Conservadorismo, para fins de sua contabilidade, segundo suas normas locais, dessa forma.

Ou então noutro exemplo, no caso da depreciação. Os anglo-saxônicos a calculavam e calculam (como é a norma entre nós também hoje) com base na diferença entre o valor de aquisição do ativo e o seu provável valor de venda após o uso, prudentemente avaliado, dividindo-se essa diferença pelo prazo de vida útil estimado, também prudentemente mensurado. Já os germânicos tendiam a não atribuir valor residual de venda, a não ser que muito relevante, e a estimar um prazo de vida útil muitíssimo conservador, super avaliando em cada período sempre o valor dessa depreciação. Já os latinos, para calcular a depreciação de cada período, perguntavam: qual a tabela do Imposto de Renda? Muitos outros exemplos existem, fiquemos nestes.

E foi dentro desse ambiente que se teve o início da Contabilidade pelo Decreto-Lei n.º 2.627, em 1940, e dentro desse ambiente foi-se praticando-a no Brasil até a chegada do movimento direcionado à Contabilidade anglo-saxônica (na verdade veremos que não foi bem assim).

#### 4. Alguns movimentos de mudança no Brasil antes da Lei n.º 6.404/1976

Aos poucos, antes da Lei n.º 6.404/1976, pelo fato mostrado a seguir e por influência de algumas das empresas de auditoria internacional que aqui aportaram até antes de 1940, *na prática* muitas inovações foram sendo efetuadas em direção à contabilidade **anglo-saxônica** em alguns momentos.

Mas, no mundo acadêmico, a maior mudança em direção ao anglo-saxonismo acabou sendo o trabalho desenvolvido pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP– que, desde 1964, por iniciativa dos professores José da Costa Boucinhas e Alkíndar de Toledo Ramos, movimento esse liderado logo a seguir pelo professor Sérgio de Ludícius que definitivamente o implantou, iniciou uma revolução no **ensino** da Contabilidade.

Começou-se a lá ensinar Contabilidade com base na visão Gerencial, na visão de Investidor e na visão do Credor, tudo prevalecendo sobre a visão Fiscal. E começou-se a ensinar a produzir demonstrações muito mais fáceis de serem entendidas (partindo-se do princípio de

que isso é possível!), mais **amigáveis**, daí a **melhoria na classificação das contas** no Balanço, daí a Demonstração do Resultado na forma **dedutiva**, de cima para baixo, começando-se pelas receitas principais, e daí a adição de um **Fluxo Financeiro** às outras demonstrações. E tudo muito centrado no **Regime de Competência** com uma força muito maior do que se praticava no mundo Europeu Continental (neste último por força da prevalência do Conservadorismo sobre a Competência). E começou-se também nessa Escola a ensinar a prática de outros princípios que, inclusive, contrariavam o Decreto-Lei n.º 2.627/1940 vigente e que produziam valores diferentes dos das demonstrações contábeis legais. Mas tudo no âmbito apenas do ensino; nada de mudança na lei ou em normas contábeis. Apesar de que, na prática, começaram a surgir também demonstrações publicadas por influência dos auditores independentes estrangeiros ou brasileiros ligados a estrangeiros.

Esse movimento da FEA/USP se espalhou com o pioneiro *Contabilidade Introdutória*, livro lançado originariamente em 1969 (não sem encontrar grandes resistências à época por conta dos grandes focos italiano e alemão entre nós, princi-

palmente em Minas Gerais e Rio de Janeiro para os primeiros e no Rio Grande do Sul para os últimos).

Não entremos em alguns outros detalhes, mas esse movimento culminou, antes da Lei das S/A, de 1976, em 1972, com o Conselho Monetário Nacional e o Banco Central do Brasil (Bacen) (este era o regulador e o 'xerife' do mercado de capitais), por forte influência do Banco Interamericano de Desenvolvimento, do Banco Mundial e outros órgãos internacionais, atropelando o Decreto-Lei n.º 2.627, produzindo normas específicas. Esses organismos forçaram a introdução de nova forma de apresentação das demonstrações contábeis, de alguns novos princípios, bem como a formalização das normas de auditoria independente praticadas em outros países, mas apenas para as companhias abertas.

E o Conselho determinou ao Bacen a emissão de sua famosa (à época) Resolução n.º 220, que trouxe as 'Normas Gerais de Auditoria' e os 'Princípios e Normas de Contabilidade' para observância no mercado de capitais e detalhou mais sobre o registro dos auditores independentes desse mercado. A seguir o Bacen emitiu a Circular n.º 179/1972 sobre esses dois assuntos.

Nessa Circular, falou-se no 'regime de competência' e nos 'preceitos de contabilidade geralmente aceitos' e desapareceu a terrível expressão 'fundo' ou 'fundos'; dividiu-se o Imobilizado em Técnico e Financeiro; transferiu-se a conta de 'capital a integralizar', que até então ficava no ativo, como redutora do Patrimônio Líquido; obrigou-se às notas explicativas, mas mantiveram-se as contas 'Pendentes', bem como as de 'Compensação', mas agora com um subtotal obrigatório antes destas últimas! Além disso, mudou-se de Lucros e Perdas para 'Demonstrativo de Resultado', mas ainda mantendo-se nesse, ao seu final, a

destinação do resultado do período somado ao 'Lucro Suspenso ou Saldo Atual', ou seja, misturando-se ainda a demonstração do Resultado com a de Lucros ou Prejuízos Acumulados e, o que é pior, com as reversões das provisões após o cômputo do lucro líquido (sic).

Criou-se uma confusão entre 'Previsão' e 'Provisão', mas, apesar de algumas 'barbeiragens' (vistas assim hoje), era uma grande evolução, mas restrita ao mercado aberto onde quem mandava era o Banco Central. E obrigou-se às notas explicativas, como já falado, que até então não eram exigidas no terreno nacional. Mas, para as sociedades fechadas, a lei tal qual era.

Esse era o ambiente interno no Brasil logo antes da Lei n.º 6.404/1976.

## 5. O ambiente externo ao Brasil quando perto da nova Lei das Sociedades por Ações

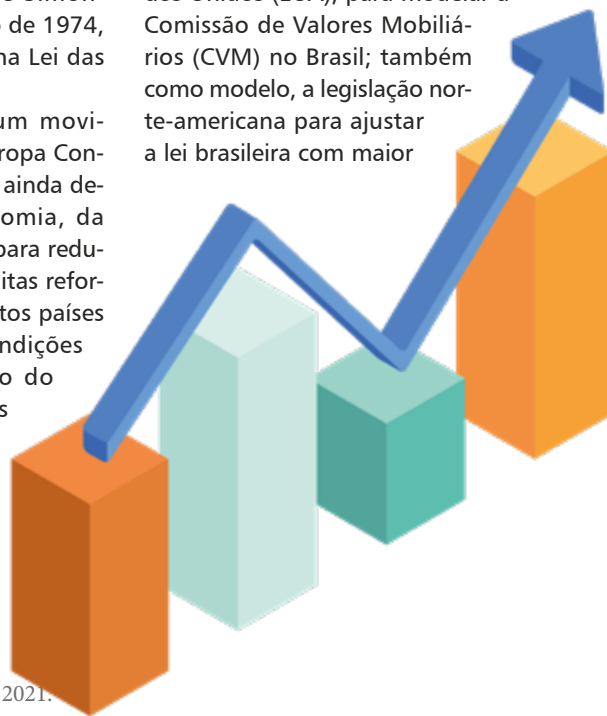
Outros terão muito mais conhecimento para historiar a origem da Lei das Sociedades por Ações, de 1976, mas, resumidamente: sob o forte apoio do então Ministro da Fazenda Mário Henrique Simonsen, empossado no início de 1974, intentou-se a mudança na Lei das Sociedades Anônimas.

Na verdade, havia um movimento muito forte na Europa Continental, até então muito ainda dependente, na sua economia, da intermediação bancária, para reduzir tal dependência. E muitas reformas se faziam lá em muitos países em prol de melhores condições para o desenvolvimento do mercado de capitais, mais especificamente o de ações. E o ministro Simonsen, talvez até provocado, deliberou o mesmo formato para o Brasil.

E, por isso, constituiu a Comissão capitaneada pelos advogados, doutores Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira.

Coube a eles, inclusive por orientação do ministro, tomar a iniciativa de procurar toda a inspiração na legislação, na estruturação, nas instituições e filosofia anglo-saxônicas, mormente a norte-americana, também para a nova normatização contábil brasileira. E não só para as Sociedades por Ações. Foram esses mesmos autores que providenciaram o Decreto-Lei n.º 1.598/1977, que regulou a tributação da nova Contabilidade e, ainda, adicionou detalhes e conceitos, complementando a Lei n.º 6.404/1976 e atrelando todas as entidades tributadas pelo lucro real – a maioria à época – à nova Lei das S/A para fins contábeis, mesmo tendo outras formas jurídicas. E contaram aqueles advogados com a colaboração de um sócio de uma empresa internacional de contabilidade que se aposentou para trabalhar com eles estritamente na parte contábil: Manoel Ribeiro da Cruz Filho.

E a determinação era a de tomar como inspiração a *Securities and Exchange Commission (SEC)*, dos Estados Unidos (EUA), para modelar a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil; também como modelo, a legislação norte-americana para ajustar a lei brasileira com maior





atendimento aos acionistas não controladores, responsabilização maior dos administradores e controladores, etc.; e a determinação também era de tomar como modelo de Contabilidade para o Brasil o norte-americano.

Instituiu-se então a mudança da Contabilidade italiana para a norte-americana (veremos depois o porquê de uma parte desse plano não ter conseguido dar certo), mas com uma diferença muito séria: no mundo anglo-saxônico, do direito consuetudinário, da *'common law'*, nada de leis ou normas impositivas a partir do Estado no tocante à Contabilidade. Tudo conforme os *experts* da área. Logo, tudo de acordo com os 'princípios geralmente aceitos' entre os profissionais que militam na Contabilidade. Nos EUA, a normatização é de baixo para cima, feita pelos próprios contadores (só quebrado em 1973 pela criação do Fasb, a comentar-se adiante) e, não, de cima para baixo, por imposição legal como estamos acostumados.

Mas, no Brasil, aderente ao *'common law'*, ao Direito Romano, a visão é de que tudo há que ser feito analiticamente por lei, inclusive a regulamentação da coisa técnica. Por isso, precisou-se trazer a visão da nova Contabilidade, mas por meio da nova Lei das S.A., n.º 6.404/1976. Parte, na verdade, veio logo depois no ano seguinte dentro do Decreto-Lei n.º 1.598/77, elaborado por esses mesmos autores da Lei das S.A., com o objetivo de adaptar a legislação fiscal à nova contabilidade. Mas esse decreto-lei acabou por fazer algumas complementações contábeis não existentes na Lei n.º 6.404/1976, como a apropriação das receitas derivadas de contratos de execução a longo prazo e como aplicar o método da equivalência patrimonial, metodologia da correção monetária dos balanços (extinta em 1995)



e outros pontos.

Nessa época,

então, tinha-se, fora do Brasil, o conjunto de três diferentes contabilidades: anglo-saxônica, germânica e latina. E o Brasil seguia fielmente a latina.

E agora a lei determinava a mudança brusca da nossa latina para o mundo do anglo-saxonismo. Claro que não sem grandes, enormes resistências, principalmente no mundo acadêmico, onde praticamente a FEA e pouquíssimas mais já adotavam toda essa filosofia. E não sem reação de profissionais também, já que as mudanças eram muito sérias.

Mas, segundo a nossa concepção, apesar de tantas dificuldades com essa Lei n.º 6.404/1976, passamos a ter uma das **melhores Contabilidades do mundo**. Fomos o primeiro país fora dos EUA a adotar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Doar – antecessora da Demonstração dos Fluxos de Caixa (nem a Inglaterra a tinha como obrigatória ainda); o primeiro país não saxônico do mundo a adotar a Consolidação de Balanços; o primeiro não saxônico a adotar a Equivalência Patrimonial; um dos primeiros latinos a adotar convictamente o Regime de Competência; a elaborar e divulgar a Demonstração do Resultado e a dos Resultados Acumulados; a mudar a classificação das contas; a dar formatação vertical às demonstrações exceto ao balanço, etc. (sabiam que professores ilustres diziam, tentando destruir a

Lei n.º 6.404/1976, que o resultado para ser cientificamente demonstrado precisava ser na forma de débito e crédito, para que batessem os dois lados?). E a lei introduziu também, por força da forte inflação nossa, a correção monetária dos balanços, em uma forma pioneira no mundo em uma formatação simples. Mas não vamos discutir isso. Vamos, antes de continuar no Brasil, novamente agora olhar acontecimentos externos um pouco anteriores à nossa Lei Nova das S.A.

## 6. O processo de convergência das normas contábeis

Com o processo de globalização que se fortaleceu a partir do meio do século XX, com os enormes volumes de transações de bens, serviços, empréstimos, investimentos societários, compra e venda de empresas, etc., essa pluralidade contábil, representada pelas três grandes correntes (saxônica, germânica e latina), só atrapalhava os negócios e muito custava às transnacionais e aos negócios mundiais.

Uma empresa com filiais em dez países tinha dez contabilidades com critérios possivelmente diferentes e tinha que refazê-las, todas, para que a matriz tivesse condições de entender o que ocorria com cada uma delas, para uniformizar procedimentos de bônus, para decidir sobre investimentos e outras transações, etc. E o custo do capital aumenta, quando há dúvidas, inclusive sobre como entender e interpretar balanços; e as ações se desvalorizam e, os juros (pelo risco) aumentam.

Assim, o processo de se tentar a convergência começou no mundo em diversos lugares e sob diversos enfoques. Eu mesmo cheguei, pessoalmente, a trabalhar na ONU como representante brasileiro porque aquele órgão também chegou a ter esse objetivo.

Mas, antes disso, no início dos 70, quando esse movimento se avolumava, algo de interessante aconteceu. Nos EUA, onde, como em todo país anglo-saxônico, as normas contábeis eram emitidas pela classe dos contadores e o órgão emissor era vinculado ao *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), inclusive por delegação da *Securities and Exchange Commission* (SEC) desde sua criação em 1933. Mas, nessa década de 70, o mercado norte-americano muito reclamou porque considerava que o então *Accounting Principles Board*, do AICPA, por ser formado por contadores das empresas (*controllers*), e auditores independentes (pagos pelas empresas), só atendia aos interesses das empresas. E, quando os investidores e analistas queriam introduzir alguma modificação que contrariasse os interesses das empresas, dificuldades se apresentavam.

Com isso, o Congresso norte-americano acabou forçando a SEC a mudar o cenário. Continuou ela a delegar o processo de emissão de normas contábeis ao setor privado, mas instituiu, em 1973, o *Financial Accounting Standards Board* (Fasb), de direito privado, com esse objetivo. Foi constituído precipuamente por contadores, mas não exclusivamente por eles, e por representan-

tes das empresas, dos profissionais preparadores, dos auditores, e também dos investidores, da academia, etc., ou seja, um órgão plural onde todos pudessem ter a oportunidade de expor seus argumentos, fazer seus pleitos e propor suas modificações e evoluções, além de aprovações por voto.

Todavia, a criação desse órgão, de início com dezenas e dezenas de pessoas trabalhando em tempo integral, e com milhões de dólares angariados para essa tarefa, provocou forte reação dos europeus. Estes também preconizavam a convergência das normas de contabilidade, mas se preocuparam com o poder econômico dos EUA (relativamente, à época, muito maior do que o atual) e o poder específico do Fasb. Com medo de que o Fasb acabasse se transformando de órgão nacional em órgão mundial emissor de normas, criaram os europeus, bem rapidamente, o então *International Accounting Standards Committee* (IASC), hoje *International Accounting Standards Board* (IASB). E o fizeram, correndo, no mesmo ano de 1973, em 1º de abril, com o cuidado de inaugurá-lo antes da criação formal do Fasb, 1º de abril desse mesmo ano! E com a palavra '*International*' logo no início. Contaram com o apoio da elite europeia

na área contábil (cúpula das empresas de auditoria de lá, dos grandes intermediários do mercado financeiro, dos próprios bancos, bolsas de valores, etc.). E como os auditores europeus tinham enorme entrada nos EUA, não foi difícil angariar sócios norte-americanos para representar esse país. (O próprio Brasil, via *International Federation of Accountants* (Ifac), basicamente de auditores externos, acabou, de alguma forma, tomando conhecimento do movimento, mas apenas por parte de poucas pessoas e talvez sem muita crença na sua evolução.)

E, por incrível que pareça, nesse lasc concordaram, germânicos e latinos (as elites, diga-se de passagem, não o grosso dos contadores) que não dava para seguir a filosofia exageradamente conservadora germânica, muito menos a postura fiscalista latina, para a convergência. **E convergiu-se para a filosofia da contabilidade anglo-saxônica, com a sede do IASB ficando inclusive em Londres.**

Esse o ambiente à época em que começa a comissão designada pelo ministro Simonsen a trabalhar na renovação da nossa Lei das Sociedades Anônimas, início dos 70.

É claro que esse movimento do então IASC era ainda, de certa forma, quase que desconhecido

“Todavia, a criação desse órgão, de início com dezenas e dezenas de pessoas trabalhando em tempo integral, e com milhões de dólares angariados para essa tarefa, provocou forte reação dos europeus.”

no Brasil. Mas não era totalmente desconhecida, inclusive por Lamy, Bulhões e Manoel Cruz, a contabilidade como vista pelos anglo-saxões, principalmente a utilizada nos EUA. Muito pelo contrário. Ou seja, a nossa lei nasce dentro da mesma filosofia contábil a que desde o início norteou o lasb.

## 7. Voltando ao ambiente brasileiro: falando um pouco da revolução da contabilidade com a nova Lei das S.A

Assim, vê-se que o mundo já havia iniciado um processo, ainda incipiente, de mudança de linha contábil. No Brasil, em algumas empresas e em uma faculdade, também. E nossos elaboradores da Lei das S/A nova conheciam tudo isso.

É claro que não podiam os doutores Lamy, Bulhões e Manoel Cruz ir ao extremo do anglo-saxonismo, com a formal introdução da

Essência Econômica Sobre a Forma Jurídica, à época, por exemplo. A disputa com a área fiscal era muito forte e nela a juridicidade tem outro peso. E não podiam substituir as demonstrações contábeis individuais pelas consolidadas, como os EUA já haviam feito (na Inglaterra não se chegou a esse extremo – permanecem, como regra, ambas, prevalecendo, é claro, para fins de mercado, a consolidada). Passaram a introduzi-las inicialmente como apenas às demonstrações individuais.

Mas deram todos os passos necessários para que depois se iniciasse esse novo caminho. E muito do que se praticava no mundo anglo-saxão trouxeram eles para a nossa realidade, como já falamos.

### 7.1 Um ponto muito especial: o surgimento do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações

A CVM foi criada no mesmo mês que a Lei n.º 6.404 das S.A. pela Lei n.º 6.385 ao final de 1976. Foi formalmente constituída em 1977, e foi convidado para ser o primeiro Superintendente de Normas Contábeis e de Auditoria daquela autarquia Álvaro Ayres Couto, ex-colega do Manoel Ribeiro da Cruz Filho em empresa de auditoria de origem inglesa, exatamente para garantir a implantação da nova lei nesse âmbito contábil.

E, logo no início de 1977, Álvaro Ayres Couto comparece à Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis e Atuariais (Fipecafi), conveniada à FEA/USP, e criada em 1974, em nome da CVM, pedindo a essa Fundação que escrevesse o **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**, já que era, à época, praticamente a

única escola que ensinava, de forma plena, a contabilidade norte-americana no Brasil, conforme já mencionado. E conforme, agora, a Lei das S.A.

A CVM providenciou os recursos e pagou a primeira edição. E aí nasceu esse livro com o objetivo de ajudar a fixar as novas regras contábeis no Brasil (a internet ainda não estava funcionando...), financiado pelo própria CVM e pelo Fundo de Mercado de Capitais do IB-MEC da época.

### 7.2 A maior das bandeiras dos revolucionadores: separar Fisco da Contabilidade – pena que não ‘pegou’

A Lei n.º 6.404/1976 veio com um volume bastante grande de detalhes na parte contábil, comparativamente à anterior. E, mais, muito interessante, tentaram já à época promover a separação entre Fisco e Contabilidade. Na Exposição de Motivos do Projeto de Lei colocaram: “o Projeto regula as demonstrações financeiras de modo bem mais pormenorizado do que o Decreto-Lei n.º 2.627, que foi a nossa primeira lei comercial a estabelecer algumas normas na matéria”. (BRASIL, 1976a, on-line).

E, mais à frente:

A omissão, na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras **levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo de arrecadação de impostos**. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores do mercado recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência – para efeitos comerciais – da lei de sociedade por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia. (BRASIL, 1976a, on-line, grifo nosso).



E o texto da Lei acabou ficando claro (pelo menos para quem já conhecia os modelos no mundo), determinando no Art. 177, parágrafo 2º, e bem expressamente, a total segregação entre Contabilidade Societária e Contabilidade Fiscal (bem como outras vinculadas a legislações específicas). Mais claro, difícil:

A companhia observará em registros auxiliares, **sem modificação da escrituração mercantil** e das demonstrações reguladas nesta Lei, as **disposições da lei tributária**, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, **que preservam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras**. (BRASIL, 1976a, on-line, grifo nosso).

Ora, independência total da Contabilidade! O Fisco poderia querer demonstrações com resultados diferentes, mas o controle do que conflitasse com a lei (“e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos” - conforme o *caput* do Art. 177) teria que ser efetuado em registros auxiliares (BRASIL, 1976a, on-line). Para isso, o Decreto-Lei n.º 1.598/1977 criou o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), decreto-lei esse ainda sob o comando da mesma equipe que redigira a Lei das S/A.

A Exposição de Motivos do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 mencionava também muito claramente:

A Lei de Sociedade por Ações seguiu a orientação de manter **separação entre a escrituração mercantil e a fiscal**, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária e, **a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem**



**ser distorcidas em razão de conveniências da legislação tributária.**

O projeto assegura essa distinção mediante criação do Livro auxiliar (Art. 8º, item I) de apuração do lucro real. (BRASIL, 1977, on-line, grifo nosso).

E a Instrução Normativa SRF 28/78 regulamentou o assunto.

E por que essa importante bandeira acabou não prevalecendo? Com a saída do ministro Simonsen do Ministério da Fazenda, no início de 1979, o Fisco voltou à sua velha posição e, *por meio de Instruções Normativas e Pareceres Normativos*, passou limitar a exclusão no Lalur apenas ao que a Receita Federal expressamente admitisse antes. A adição, por outro lado, era obrigatória para certos itens e voluntária para o que a empresa quisesse. Obviamente, todo o espírito de indução das empresas a seguir na contabilidade as deduções e tributações fiscais voltou à baila.

Veja-se a Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) n.º 84 de 1979:

22.1 - todos os procedimentos e apurações regulados por esta Instrução Normativa, inclusive o diferimento parcial ou total do reconhecimento do lucro bruto, na hipótese de venda a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período base da venda, **deverão ser efetuados na escrita comercial, sendo, portanto, vedado ao contribuinte, para o fim mencionado, a utilização do livro de apuração do lucro real.** (BRASIL, 1979, on-line, grifo nosso).

A Receita voltou a se fazer presente e se sobrepôs à lei. E o medo do regime político de então? E ninguém, ninguém, quer contadores, auditores, advogados, conselhos e associações de classe, etc., de fato, enfrentou o Regime Militar!

E a maravilhosa bandeira da segregação Fisco x Contabilidade, instituída pelos doutores Lamy e Bulhões, foi derrichada rápida e abruptamente. Mas essa era a velha Receita Federal.

Mas é obrigatório aqui que reconheçamos que, há 45 anos, Lamy, Bulhões e Manoel Cruz tiveram a iniciativa de tentar construir a independência da Contabilidade. Mas só 32 anos depois, em 2008, efetivou-se essa segregação. Mas louvemos o que fizeram aqueles profissionais. Eram mesmo Revolucionários.

### 7.3 Fortíssima obediência ao Regime de Competência

Haveria muito que falar sobre a introdução da Doar, como dissemos, da equivalência, da consolidação, da demonstração dos lucros acumulados, das mutações do patrimônio líquido, dos critérios de classificação e mensuração de ativos e passivos, dos ajustes de exercícios anteriores, etc. Mas vamos nos restringir a alguns pontos novos trazidos pela Lei das S.A.



A lei anterior não mencionava a palavra Competência, mas tinha citação que levava à sua ideia no Art. 132. Mas atente-se à redação: “para que os haveres sociais possam entrar no cálculo dos lucros líquidos, não é necessário que se achem recolhidos em dinheiro à caixa; basta que consistam em valores definitivamente adquiridos ou em títulos ou papéis de crédito reputados bons”. (BRASIL, 1976, on-line).

Ora, lembra, é claro, a Competência aplicada às Receitas. Mas não é forte, é quase que uma permissão, não uma obrigação. Porém, ressalte-se a menção de que é necessário que os recebíveis em títulos ou papéis de crédito sejam *reputados bons*.

Pergunta-se: e a Competência aplicada às Despesas? Interessante essa ausência. O Conservadorismo antigo latino não estava presente? Ou já era influência forte da Contabilidade para fins Fiscais? A pesquisar.

Agora, nossos amigos doutores Lamy, Bulhões e Manoel Cruz não se esqueceram, de forma alguma. Como já citado, foram bastante claros para que se implantasse, efetivamente, o Regime de Competência, no artigo.

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com **obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (BRASIL, 1976, on-line, grifo nosso).

Ora, se estava determinada a obediência aos *princípios de contabilidade geralmente aceitos*, por que referir-se ao Regime de Competência ao final do artigo? Puro reforço. Como foi reforço também

falar na Uniformidade ao longo do tempo.

Ou seja, enorme preocupação em não ficar qualquer dúvida sobre a obrigação da obediência a esse Princípio Fundamental, que, de fato, era apenas razoavelmente seguido até então.

Continuando o reforço, veja-se quando fala a Lei da Demonstração do Resultado, no Art.187:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda**; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos **ou incorridos**, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (BRASIL, 1976, on-line, grifo nosso).

Veja-se que se reforça a adoção da Competência não só nas Receitas como também nas Despesas. E reforça-se a **Confrontação** entre Receitas e Despesas com o *‘correspondentes a essas receitas e rendimentos’*. Esse conceito de Confrontação é a base do Regime de Competência, dentro da seguinte ordem: primeiro apropriam-se as Receitas competentes a um período contábil, e a seguir contrapõem-se a ela as Despesas que, direta ou indiretamente correspondem ao esforço para obtenção de tais Receitas.

Querem mais um reforço – e muito interessante? Infelizmente era comum, à época, que o valor da despesa com o Imposto de Renda fosse lançado apenas no ano do seu pagamento. Por quê? O fato gera-

do jurídico desse tributo era o primeiro dia do exercício social subsequente, e pago nesse período posterior. Durante o próprio exercício existiam, no máximo, as antecipações sobre algumas receitas. Não se tinha incidência desse tributo ou qualquer outro sobre o lucro no período de sua apuração.

A fixação na forma jurídica era tão grande que muitos, inclusive professores afamados e auditores, não admitiam esse passivo: ‘na data do Balanço não existe ainda, juridicamente, qualquer obrigação de pagamento do Imposto de Renda. Nascerá no exercício social subsequente. Assim, reprovavam a constituição da Provisão para o Imposto de Renda dentro do próprio exercício social que, na essência, gerava o tributo.

Os doutores Lamy, Bulhões e Manoel Cruz, por causa do conhecimento disso, mas preocupados com a Competência, inseriram no Art.184, sobre critérios de avaliação do Passivo: “I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, **inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício**, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço”. (BRASIL, 1976, on-line, grifo nosso).

#### 7.4 Redação principiológica

Apesar de tantos detalhes contábeis nela colocados, a redação da lei é principiológica. Vejamos apenas alguns exemplos:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, **que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:**

Art. 176...

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis **necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.**

Art. 176...

§ 5º As notas deverão indicar:

-**Os principais** critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; .....

-os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício **que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.**

Art. 177...

-As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, **de efeitos relevantes**, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e **agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.** (BRASIL, 1976, on-line, grifo nosso).

Os recados estão dados, os objetivos estão especificados. Sabendo-se o objetivo sabe-se melhor o que fazer e o que deve ser cobrado. **A informação é a única coisa importante, e a informação que seja efetivamente relevante. Que coisa bonita!**

Precisamos ler e reler novamente essa lei: só se relata o que é relevante. E relevante é o que pode mudar a decisão de um usuário, seja investidor, credor, sindicato de empregados, etc., etc. Quanto exagero nas notas explicativas de hoje, que carregam tantas informações não relevantes!

## 7.5 Outros Pontos

Inúmeras outras alterações foram introduzidas, como, por exemplo: mudança nas classificações e na terminologia contábeis; descrição mais pormenorizada da conceitualização e da mensuração de ativos e de passivos; o uso, já tão falado, da equivalência patrimonial e da consolidação de balanços; a introdução da Doar, das Demonstrações do Resultado e dos Lucros ou Prejuízos Acumulados separadas. Eliminou-se toda a confusão entre 'fundos' de devedores duvidosos, 'fundo de reserva legal' e outras coisas horripilantes etc., etc.

## 8. A era pós início da nova Lei das S.A. até o projeto de Lei de 2000

A Lei das S.A., de 1976, foi a primeira grande revolução da Contabilidade no Brasil, como vimos (a de 1940 foi muito mais uma colocação no papel do que praticamente já se fazia na prática).

O Manual trouxe inúmeros cursos de treinamento no país inteiro; um estudo e um reestudo para os profissionais e professores que tiveram que aprender muita coisa. Muitos erros foram cometidos não só entre as pequenas, mas também dentro das grandes empresas, inclusive por professores, auditores, etc. Foi uma fase de aprendizado e de adaptação – e sem tantos recursos tecnológicos, como internet, computadores de mesa, etc.

E a CVM, obviamente, e com a participação de muitos auditores independentes efetivamente conhecedores desses novos procedimentos, e mais profissionais das empresas estrangeiras, e alguns de nós professores, trabalhou ativamente nesse processo de implementação da nova lei. Mas, é óbvio, problemas não sobravam.



“Em 1985, fomos convidados a assumir a Diretoria da CVM e, agora com um contador no Colegiado pela primeira vez, mais força ainda para completar a implantação prática da nova lei.”

Em 1985, fomos convidados a assumir a Diretoria da CVM e, agora com um contador no Colegiado pela primeira vez, mais força ainda para completar a implantação prática da nova lei. Infelizmente foi a época de maior número de republicações de balanços da autarquia, tendo em vista que, mesmo após uns sete anos, muita coisa ainda não estava correta.

Com o primeiro mestrado em Contabilidade do Brasil na FEA/USP, em 1970, e doutorado em 1978, vinha também se formando um potencial de professores com total condição de espriar a nova escola contábil. Voltamos a repetir: não sem muitos entraves de alguns acadêmicos e profissionais, mas deixemos isso para lá.

E é óbvio que tínhamos todos três papéis: completar o processo de disseminação e adoção na prática da Lei; detalhá-la mais para sua aplicação de forma homogênea no país; e não se perder a oportunidade de irmos atualizando-a conforme as inovações no exterior. Para as duas fases últimas, foi iniciado um processo na CVM, em 1985, de juntar-se diversas instituições para assessorar a autarquia e fazê-la compartilhar com o ‘mercado’ o processo de emissão de normas contábeis.

E o processo seguindo foi: copiando-se os modelos do Fasb e do então IASC, foram convidados a participar dessa comissão representantes da Apimec (então Abamec- constituída pelos analistas de mercado), da Abrasca (companhias abertas), do CFC (contadores), do Ibracon (auditores independentes) e da Fipecafi (representando a academia). Foi formada comissão ainda informal para a emissão de normas contábeis da CVM. E foi combinado o seguinte: a comissão, com a CVM também presente, é claro, elaborava a proposição da norma, depois o Ibracon a emitia e a CVM, por Deliberação, aprovava a norma do Ibracon. Veja-se que é um modelo misto entre o puro anglicismo, em que a norma é emitida por órgão de direito privado, e o do latinismo, em que o Estado o faz.

E assim nasceram, em 1986, as Deliberações CVM 26, 27, 28 e 29, emitidas pelo Ibracon e aprovadas pela autarquia. Tratavam, respectivamente, de Transações Entre Partes Relacionadas (já à época), Reavaliação de Ativos (seria hoje avaliação a valor justo do imobilizado – agora proibido), Investimentos Societários no Exterior e Critérios de Conversão de Demonstrações Contábeis em Outras Moedas para Cruzeiros (moeda da época...) e Estrutura

Conceitual Básica da Contabilidade (originalmente escrita pelo professor Sérgio de Iudícibus). Uma das instituições se retirou por um certo tempo da comissão, voltando mais à frente.

Note-se que todos esses temas eram e são tratados dentro das normas internacionais de maneira bastante especial. E é lógico que a comissão procurava se inspirar fortemente nas normas do Fasb e do então IASC – a não ser quando de assunto tipicamente de interesse brasileiro urgente, como foi a Instrução CVM 64/1987 sobre Correção Integral de Balanços (nesse caso a redação foi da própria CVM, mas amplamente discutida com a comissão), correção essa que representava uma enorme evolução do modelo original da Lei das S.A. E assim foram saindo tantas Instruções e Deliberações da CVM, procurando atualizar a lei, que, com o decorrer do tempo, ia, é claro, ficando desatualizada. Também emitiram normas o Ibracon e o CFC, mesmo sem poder legal para fazê-lo, normalmente com bastante convergência nos princípios básicos, na filosofia e no objetivo – sem falar, é claro, dos órgãos reguladores específicos com poder legal para emissão de normas contábeis, como o Bacen, a Susep, etc.

Em 1990, tendo como diretores outros dois contadores na CVM, o professor Nelson Carvalho e José Arthur Escodro, formalizou-se aquela comissão, que passou a denominar-se Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, com esta e mais as outras cinco entidades mencionadas.

Começou, todavia, a haver dois problemas sérios a entravar esse processo: primeiramente, com a volta da Receita Federal a influir exageradamente na Contabilidade já no final da década de 70, sentiu-se a CVM impedida de emitir qualquer norma, que, por alterar a contabilidade, aumentasse a tributação das empresas (minoritários também pagam o imposto de renda das empresas...); e, em segundo lugar, a redação da Própria Lei das S.A. foi elaborada para a estrutura contábil norte-americana da metade da década de 70, e agora, na metade da de 90, muita coisa havia mudado no lasb e no Fasb e que não estava abrangida ou até contrariava o texto legal brasileiro. E a CVM não podia sancionar essas normas. Logo, só podia editar as que não trouxessem problemas tributários e não contrariassem a lei. Mesmo assim, várias normas foram emitidas com grande antecipação à implantação das IFRS, como a de Benefícios a Empregados, porque as provisões não eram mesmo dedutíveis, e nada mudava com a sua contabilização. Mas não se podia adotar o valor justo para os instrumentos financeiros e outros ativos, porque não eram previstos na lei. Com isso, o avanço da CVM não foi homogêneo, evoluindo bastante em alguns pontos, mas ficando amarrada aos ditames da lei de 1976.

Por isso, iniciou-se um movimento, na Comissão Consultiva, para a atualização da Lei das S.A.

Mas o primeiro projeto, mesmo já na Câmara dos Deputados, agonizou. Em 1999, a comissão elaborou outro, inclusive bem mais avançado. O Colegiado da CVM o aprovou e levou ao Ministério da Fazenda. Em 2000, o Executivo enviou o Projeto de Lei ao Congresso contendo essas sugestões.

Houve também, por parte de vários órgãos internacionais, principalmente do Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (Bird) – do próprio Fundo Monetário Internacional (FMI), da losco – que congrega as CVMs do mundo todo – e outros, grandes incentivos para seguir rumo às normas internacionais. E agora estava ‘quase tudo pavimentado’.

Mas ainda havia um defeito: propunha-se a atualização da lei com as novidades criadas entre a metade da década de 70 até o final da de 90, o que fazia prever, é claro,

problemas futuros novamente. Mas havia-se que avançar. Procurou-se instituir um meio criativo para ver se se conseguia resolver mais definitivamente o problema da diferença de velocidade entre as normas contábeis e a modificação das leis, o que parece ter sido em grande parte conseguido, a ver mais à frente.

Com essa ida do projeto de lei ao Congresso no ano de 2000, imaginávamos, à época, o Brasil como o primeiro grande país do mundo a adotar as IFRS, já que até então raros países faziam isso (o de maior expressão econômica, pelo que consta, era o Uruguai). Muitas empresas adotavam voluntariamente, mas ainda faltava um enorme torque no motor do lasb para se fortalecer. Sem as aprovações formais dos legisladores de cada país, nada feito. O lasb era e é um órgão de direito privado que, na verdade, dava e dá ‘palpites’. A aceitação era (e fortemente é) livre por parte de cada jurisdição.

E eis que nesse mesmo ano de 2000 a



losco insta a União Europeia a adotar as IFRS. Mas achávamos que no Brasil sairíamos na frente assim mesmo, afinal, o projeto logo se tornaria lei.

E o tempo foi passando. Em 2002, a União Europeia delibera adotar as IFRS para os consolidados das companhias abertas a partir de 2005, e nós aqui na nossa expectativa. Chega 2005. Existe, de fato, a implantação das IFRS em toda a União Europeia e começa também em outros países, e nossa lei não saía. Até que em 2007 o Presidente do Brasil é cobrado na reunião da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em Davos, Suíça, sobre o 'atraso do Brasil' com relação a essas normas. Chama o ministro da Fazenda e este chama os presidentes do Bacen e da CVM. O do Bacen comenta que já havia adotado, em 2006, as IFRS para seu próprio balanço (sabiam que foi o Banco Central a primeira entidade brasileira a adotar as normas internacionais? Até hoje, é claro, são assim seus balanços, veja-se o sítio dele. Apesar de que ainda não as adotou para os balanços das entidades que regulamenta...). E o presidente da CVM fala do projeto de lei há 7 anos no Congresso. Com a aceleração determinada pelo Presidente, em três meses é aprovado na Câmara dos Deputados; em três semanas no Senado; chega à mesa do Presidente no dia 26 de dezembro de 2007; no dia 27 há um diálogo entre o presidente da CVM e um ex-diretor da Casa; no dia 28 é assinada a Lei pelo Presidente da República; e no dia 29 foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) para entrar em vigência dia 1º de janeiro de 2008.

É certo que, para essa celeridade, o Governo abriu mão de dois pontos que estavam atrasando o projeto (não eram de Contabilidade propriamente dito): abdicou da obrigação de as sociedades de



### 9. As Difíceis Definições – Adoção integral das IFRS ou não? Só nos Balanços Consolidados ou nos Individuais também?

Previamente ao envio do pré-projeto da CVM ao Ministério da Fazenda, discutiu-se, é claro, naquela Comissão e em diversos fóruns, se só seriam feitos ajustes na lei para o enquadramento às normas internacionais de então, ou se partiríamos para, além desses ajustes, a um encaminhamento de forma que as novas normas internacionais fossem sendo aplicadas no Brasil de forma contínua e sem o drama de passar pela aprovação de uma lei no Congresso.

E a decisão foi pela segunda alternativa: adapta-se o que é necessário para a adoção das IFRS nesse momento (1999), mas coloca-se a obrigação de, dali para a frente, toda a normatização brasileira ser aderente à internacional. Ou seja, deliberou-se por esse caminho de abraçar de forma integral e contínua as IFRS. E quem participou dessa decisão? Os membros

da citada Comissão Consultiva foram a seus representados e foi unânime a decisão: os representantes das cinco entidades e mais a CVM assim concordavam. Na verdade, não decidiam, mas concordavam em colocar no projeto de lei a ser discutido abertamente no Congresso.

E o mais importante: adotaríamos só para os balanços consolidados ou diretamente já para os individuais também? Seguiu-se o mesmo processo e dos representantes das empresas, dos contadores, dos auditores, dos analistas, da academia, e da própria CVM saiu o texto do projeto, que depois virou lei, de maneira direta e objetiva, mudando o que era necessário mudar para que se pudesse praticar as normas internacionais da época diretamente nos balanços individuais. Manteve-se:

**Art. 177. A escrituração da companhia** será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (BRASIL, 1976a, on-line, grifo nosso).

E o que dizia o projeto e disse essa lei mais? Vejamos primeiramente o caso das companhias abertas: “§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expe-



didas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão". (BRASIL, 1976a, on-line).

Esse comando já existia, mas agora introduziu-se a grande novidade: "§ 5º As **normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários** a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os **padrões internacionais de contabilidade** adotados nos principais mercados de valores mobiliários" (BRASIL, 1976a, on-line, grifo nosso).

Ou seja, passou a CVM a ser obrigada, a partir da Lei n.º 11.638/2007, a seguir a própria lei. É claro que nessa versão estava bem ajustada às normas internacionais, e obrigada, dali para a frente, a seguir somente as normas internacionais de contabilidade. E assim vem ela fazendo de maneira completa desde então.



Mas, antes de continuar, veja-se outra novidade ligada a esse ponto: artigo do projeto que também virou lei relativamente às obrigações e competências da CVM. Esta foi criada e é regulada pela Lei n.º 6.385/1976 (mesmo mês da emissão da Lei das S.A.), e a Lei n.º 11.638/2007 mandou acrescentar a essa Lei n.º 6.385/1976:

Art. 5º A Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte Art. 10-A:

Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão **celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade** e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A **entidade referida no caput** deste artigo deverá ser **majoritariamente** composta por **contadores**, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais. (BRASIL, 1976b, on-line, grifo nosso).

Veja-se a similaridade com o que

havia sido feito pela CVM em 1985 e em 1990: como dissemos, nessa época a CVM deliberou ter, como órgãos consultivos, exatamente os representantes acima discriminados para montar o que passou a ser a falada Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM. Agora a lei vem e formaliza muito mais: passa a permitir que a CVM faça convênio com algum órgão que tenha exatamente essa composição para que tal órgão é que emita as propostas de normas contábeis, e a CVM as oficialize<sup>4</sup>. Vamos falar um pouco sobre esse órgão.

## 10. A criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

Como já dito, desde 1985, a CVM vinha trabalhando com a comissão que a assessorava na emissão de normas contábeis (em 1985 funcionando de maneira informal e a formalização como comissão consultiva ocorrendo em 1990). E o grande acordo entre os componentes dessa comissão, composta pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) era o de formalização da entidade em um nível mais alto do que o de uma comissão consultiva, para que o modelo anglo-saxônico fosse seguido: o órgão emissor, de direito privado, emitiria as propostas de normas e o órgão com autorização

4 No mundo anglo-saxônico, normalmente a lei delega a um ente público a possibilidade de este subdelegar sua responsabilidade para um ente particular, como é o caso da SEC e do Fasn nos EUA. Mas, no Brasil, é vedada essa delegação, daí a obrigatoriedade de o CPC emitir o que chamamos de proposta de norma (na forma de Pronunciamentos, Interpretações e Orientações), mas cada uma delas não carrega a obrigatoriedade de sua adoção por ninguém. Os órgãos legais é que podem transformar esses documentos em Normas propriamente ditas.

“O primeiro, que pacificou o entendimento da diferença entre o CPC e seu organismo criador, foi José Martonio Alves Coelho, que inclusive assinou a tal Resolução CFC n.º 1.055/2005, e a segunda foi Maria Clara Cavalcante Bugarim, que definitivamente estruturou o CPC e colocou-o a funcionar.”

legal as aprovaria e transformaria em Normas.

E, ao elaborar o projeto que virou a Lei n.º 11.638/2007, essa comissão colocou a forma dessa formalização: seria criada uma entidade privada e a CVM adotaria todas ou parte de suas propostas de normas. Esperava-se pela aprovação do dito projeto levado ao Congresso, em 2000, para a formalização dessa entidade, mas as tratativas já foram sendo efetuadas planejando sua criação.

É claro que disputas começaram a existir, já que várias delas pretendiam ser a base dessa entidade, com discussões inclusive sobre sua governança. Até que se concordou que deveria a entidade ser criada por uma delas e todos participariam do colegiado dessa entidade. E todas as entidades, menos o próprio CFC, oficializaram documento a esse CFC pedindo para que ele criasse essa entidade e que fosse ela constituída por esse conjunto de representantes, mas que essa dita entidade ficasse com absoluta e total autonomia, sem qualquer submissão ao próprio CFC no que diz respeito à sua liberdade plena e completa na emissão das propostas de normas. Ou seja, o Conselho Federal de Contabilidade criaria a tal entidade, dar-lhe-ia

suporte material, mas os documentos emitidos por essa entidade não passariam por qualquer crivo prévio por parte do Plenário do próprio Conselho.

E assim foi feito, e o CFC, em 2005, criou pela Resolução CFC n.º 1.055/2005, o CPC tendo como objetivo

o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005, p. 03).

E assim nasceu em 2005, com o projeto de lei ainda nadando pelo Congresso, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

E aqui há que se ressaltar o ingente trabalho de dois presidentes do CFC que viabilizaram, implementaram e fortaleceram o CPC e o seu papel. O primeiro, que pacificou o entendimento da diferença entre o CPC e seu organismo criador, foi José Martonio Alves Coelho, que in-

clusive assinou a tal Resolução CFC n.º 1.055/2005, e a segunda foi Maria Clara Cavalcante Bugarim, que definitivamente estruturou o CPC e colocou-o a funcionar.

Claro que alguns problemas ocorreram, como o ligado à figura do presidente desse Comitê, mas esse assunto foi também harmonicamente resolvido (ah, uma certa reunião na madrugada de um dia em São Paulo...) pela inexistência desse cargo e, sim, de quatro Coordenadorias: a de Operações, a de Relações Institucionais, a de Relações Internacionais e a Técnica. E esta última, é claro, transformou-se no coração do CPC, e vem sendo habilmente conduzida desde a criação dessa entidade até quando escrevemos este material pelo contador Edison Arisa.

E, muito importante, como a figura dos acionistas, inclusive os não controladores, não estava bem caracterizada na configuração enquanto comissão, deliberou-se pela agregação ao CPC do sexto membro: a então BM&FBOVESPA S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros, hoje B3. Assim, com dois votos cada um, temos os doze votantes na mão dos representantes dessas seis entidades: Abrasca, Apimec, B3, CFC, Fipecafi e Ibracon. E, como convidados com direito a

voz, mas não direito a voto, temos a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (Bacen), a Confederação Nacional da Indústria (CNI), a Federação Brasileira de Bancos (Febraban), a Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e a Superintendência de Seguros Privados (Susep) (na data em que este texto é escrito). Mas muitos outros órgãos privados ou governamentais participam na discussão de alguns assuntos específicos.

Como a Lei n.º 11.638 foi aprovada ao final de 2007, em 2008 já em vigência, começou o CPC a trabalhar freneticamente para conseguir introduzir as normas agora possíveis por conta dos ajustes à Lei das S.A. A grande maioria das normas, inclusive as de 2009 para vigência em 2010, eram elaboradas pela Fipecafi com professores, mestrands e doutorands da FEA/USP, sob a tutela do professor Ariovaldo dos Santos, revistas e relatadas por nós da Fipecafi ao CPC e, após a sua emissão, levadas à consideração dos órgãos com capacidade própria legal de emissão de normas de Contabilidade, e também por nós relatadas e aprovadas no Colegiado da CVM.

E com um esforço hercúleo das empresas brasileiras, já que a introdução, somente acompanhada pela Itália, se deu nos balanços individuais. Voltaremos a isso mais adiante.

## 11. Adoção dos documentos emitidos pelo CPC

A CVM adotou, e até hoje adota, todos os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, que são, basicamente, tradução das IFRS. Tudo conforme não só o mandato, mas a exigência legal comentada no item anterior, à exce-

ção das que não atingem as entidades por ela reguladas, como o Pronunciamento das PME, Pequenas e Médias Empresas e a Interpretação sobre cooperativas e similares.

Principalmente no início, algumas normas sofreram algumas adaptações às condições brasileiras, sem fugir, absolutamente, aos princípios básicos e objetivos das IFRS, talvez com uma única exceção (por um certo tempo). Essa exceção foi a sobre investimentos em controladas e coligadas ao determinar, consoante nossa lei, que, nos balanços individuais, se aplicasse a equivalência patrimonial, vedada à época pelo lasb (mas depois o lasb passou a incluir essa possibilidade nas suas próprias normas).

No início dos documentos do CPC, a linguagem inclusive era mais ajustada aos nossos costumes, mas depois o próprio mercado começou a pedir que se trabalhasse o mais próximo possível de uma simples tradução das IFRS, a não ser em casos excepcionais quando a terminologia brasileira é bem assentada, mas não igual estritamente à tradução. É o caso das seguradoras, dos fundos de pensão, por exemplo. Mas algumas normas nacionais foram criadas pelo CPC para melhor atingimento dos objetivos das demonstrações contábeis entre nós. Alguns desses documentos tupiniquins são memoráveis, mesmo que hoje se percebam alguns pontos discutíveis, como os de Ajuste a Valor Presente, de procedimentos contábeis nos balanços individuais, demonstrações proforma e demonstrações combinadas, demonstração do valor adicionado (o Brasil continua o único país que saibamos a adotar para as companhias abertas), tratamento na incorporação imo-

bilíaria, relatório integrado e uma especialmente relevante: a OCPC 07 sobre notas explicativas, até hoje o melhor documento emitido ou mesmo tentativamente formalizado no mundo que conhecemos. Lista não exaustiva. Ou seja, o CPC não só traz as normas do lasb para cá. Na realidade ele tem ainda uma outra função importantíssima: participa ativamente das discussões de todos os documentos novos a serem emitidos pelo lasb.

O Banco Central do Brasil adotou e às vezes ainda adota alguns documentos do CPC para uso nas entidades por ele reguladas, mas não a maioria. A Susep tem adotado praticamente todos os documentos do CPC, a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) também muitos, a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). Esta última começou adotando alguns pronunciamentos e depois tomou uma iniciativa digna de todos os elogios (que consideramos deveria também ser tomada pelo Bacen, pela Susep, etc.

Essa Agência Nacional de Energia Elétrica, por força de dispositivos legais, precisa das demonstrações das empresas do setor para fixação de tarifas (com exceções) e outros processos de controle dos patrimônios das entidades com concessão desses ser-



viços do Estado. E os balanços, por exemplo, precisam de conceitos e valores normalmente distintos dos contábeis conforme a IFRS, como é o caso dos imobilizados a preços de reposição, ativos e passivos regulatórios, etc. A excepcional atitude da Aneel foi determinar às empresas do setor de energia elétrica que nas suas demonstrações societárias seguissem o CPC e que, para os balanços e resultados com os critérios específicos dela, se providenciassem demonstrações próprias, à parte, normalmente chamadas de regulatórias. Com isso, o órgão de controle não interfere nas informações aos credores, investidores e outros usuários externos, mas também as normas contábeis não interferem no processo de tarifação e cumprimento de outras responsabilidades pela Agência. Houve a adoção praticamente perfeita da neutralidade regulatória sobre a Contabilidade, coisa que o Bacen, a Susep e outros órgãos que precisam de informações específicas segundo seus modelos, muitos não condizentes com as IFRS, poderiam muito bem implantar.

Falando mais uma vez especificamente da CVM, ela logo se deparou com um problema: a li, na verdade, quando aprovada, em 2007, já estava defasada em vários pontos com relação às normas internacionais de 1999, quando da elaboração do projeto de lei tão comentado aqui. Por exemplo, ela não falava em ativos biológicos avaliados a valor justo, nem as propriedades para investimento; ou comentava sobre contas específicas do patrimônio líquido como a contrapartida da despesa com remuneração paga com emissão de ações próprias, etc. Hoje a lista dessas discrepâncias é significativa, relevante. Mas, dada a delegação recebida na própria lei pela CVM, segue ela aparentemente com o entendimento de que a de-

terminação legal específica responsabilizando-a por esse seguimento às normas internacionais prevalece sobre as normas gerais da lei, conforme, até onde eu saiba, é paradigmática no Direito. E assim convalida procedimentos das IFRS não autorizados, ou até às vezes contrariados pela lei.

Aliás, esse assunto tem levado muitos grupos, órgãos e a própria CVM a discutir a necessidade de nova reforma na lei ou simplesmente a eliminação de toda a parte contábil da Lei n.º 6.404/1976. Esta última parece-nos a melhor solução; a lei sempre sofrerá enorme dificuldade para ser atualizada, enquanto o CPC e os órgãos reguladores federais com poder de normatização contábil se atualizam com muito maior rapidez e eficácia. Mas isso é assunto para outra discussão.

Agora, um caso todo especial precisa ser evidenciado: o CFC. Ele não recebeu delegação, na Lei n.º 11.638/2007, para adotar quaisquer normas; ele as emitia muito mais como guias e, não, como normas de imposição legal. Mas, em 2010, a Lei n.º 12.249/2010 alterou sua competência estabelecida no Decreto-Lei n.º 9.295/1946, dando-lhe poderes para

Art. 6º ...

f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e **editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.** (BRASIL, 1946, on-line, grifo nosso).

Aí passou ele a ter o poder e a necessidade por lei de emissão dessas normas que são de obrigatório se-



guimento por todos os profissionais da contabilidade no Brasil, a não ser quando de legislação específica que outorgue essa competência a um órgão regulador em particular – claro, com a mesma penumbra da CVM por contrariar esporadicamente a Lei das S.A. Mas tudo isso faz parte desse grande processo de transformação da Contabilidade brasileira que tão melhor imagem inclusive passou a ter das gestões empresariais, do mercado e da sociedade em geral.

## 12. De novo: fisco x contabilidade, mas agora os aplausos

Já comentamos a tentativa da Lei das S.A., em 1976, de separar totalmente os interesses nas informações fiscais das vinculadas à evidenciação da posição patrimonial e suas mutações ao mercado em geral. Pro-

vocou na sua emissão essa separação total, mas as circunstâncias comentadas fizeram voltar o processo.

Mas eis que tudo começa a mudar com a Lei n.º 11.638/2007. Ela voltou ao assunto e determinou, mais uma vez, a completa separação das informações vinculadas aos interesses fiscais que não se coadunem com os preceitos vinculados às informações para o mercado credor, investidor, mercado em geral. E vem com um texto em parte parecido com o da 6.404/1976 original, mas também com uma enorme novidade que aparentemente foi esquecida por quase todos nós, até há pouco tempo voltar a ser mencionado. Vejamos a redação dada ao Art. 177 da Lei das S.A. parágrafo 2º:

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser **alternativamente** observadas mediante registro.

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na **escrituração mercantil**, desde que sejam efetuados em seguida **lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo**, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários. (BRASIL, 1976a, on-line, grifo nosso).

Ou seja, a Lei n.º 11.638/2007 passou a dar, no caso de diferenças

entre critérios contábeis societários e critérios contábeis fiscais, **duas alternativas** às empresas. Na primeira, fariam a escrituração de acordo com as normas da lei (e, consequentemente, das IFRS) e depois procederiam aos ajustes no Lalur (como hoje está sendo praticado). Mas, na segunda, o caminho poderia ser o inverso: as empresas poderiam fazer a escrituração conforme os critérios fiscais e, depois, em outro livro próprio (apelidado de Livro de Apuração do Lucro Contábil (Laluc) à época), fazer todos os ajustes para daí chegar às demonstrações reguladas pela Lei Societária. Isso provavelmente facilitaria enormemente o trabalho da própria Receita Federal porque examinaria os livros de escrituração contábeis diretamente com o olhar dela mesma.

Esse procedimento, todavia, acabou sendo rechaçado pela própria Receita Federal que, no ano seguinte, emitiu Medida Provisória que se transformou na Lei n.º 11.941/2009, eliminando a segunda alternativa, talvez com algum infundado receio de que se procedesse a balanços fiscais, não adequados, e que tudo seria consertado no Laluc. Por temer isso, a própria lei já exigia, para adoção dessa afirmativa, a posição do auditor independente registrado na CVM. Com a permanência, então, apenas da primeira alternativa, criou-se o que hoje é considerado um sério problema: o volume de ajustes que, por exigência da lei tributária, tem que ser feito em subcontas, quando poderia sê-lo de for-

ma muito mais simples no Laluc, cria custo e dificuldade nas empresas. E toda a Receita, a partir dos seus Auditores Fiscais, precisa conhecer hoje as 'normas' do CPC para entender a escrituração mercantil e depois acompanhar todos os ajustes até o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

No momento em que se escreve este material existe muita discussão entre as empresas, os contadores e a própria RFB sobre alternativas que permitam algum caminho mais plausível. Mas não vamos comentar isso apesar das cócegas nas mãos...

De qualquer forma, não se pode economizar aplauso à Receita Federal brasileira, que passou, a partir de 2007, a uma postura diametralmente oposta àquela do final da década de 70; naquela época interferiu e acabou malogrando a tentativa da lei de criar a neutralidade tributária. Mas agora não só a reconheceu como trabalhou intensamente para sua efetiva implementação. Há todo um conjunto de procedimentos sobre esses pontos, como o Regime Tributário de Transição (RTT), a neutralização reforçada depois desse RTT que demonstram isso.





“Nosso sumário está, na verdade, na Introdução deste material. O que agora queremos enfatizar são as consequências de todo esse processo da adoção das normas conhecidas por IFRS, do Iasb, e da adoção do modelo e do pensamento anglo-saxônico da Contabilidade.”

E está ela trabalhando na tentativa de facilitação ao duplo trabalho: contabilidade societária e tributária, mas com o mesmo espírito de plena aceitação dessa segregação.

### 13. Observações finais

Nosso sumário está, na verdade, na Introdução deste material. O que agora queremos enfatizar são as consequências de todo esse processo da adoção das normas conhecidas por IFRS, do Iasb, e da adoção do modelo e do pensamento anglo-saxônico da Contabilidade. As bases do objetivo sendo a mais fidedigna possível representação econômica dos patrimônios e suas evoluções, a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, o uso da contabilidade societária basicamente para usuários externos (sem desprezar os internos), principalmente investidores e credores, a atenção aos balanços consolidados, a segregação entre Fisco e Contabilidade, tudo isso, provocou enormes mudanças.

Tem mudado também, e muito rapidamente, a imagem da Contabilidade e do contador perante as empresas, perante o mercado e perante a sociedade. Esse profissional, que passou a ter muito mais dependência de outros setores da empresa, mas que passou a também ser de grande dependência para tantos outros setores, mudou de *status* – com certeza, nas companhias abertas, nas sociedades de grande porte e nas médias empresas. E mudou de *status* na sociedade brasileira, ainda muito longe da percebida no mundo norte-americano, inglês e outros, mas com já sentida evolução.

Por outro lado, nas pequenas empresas, há reais dúvidas em acreditar que se tenha conseguido nelas inserir o conjunto normativo e a filosofia das IFRS. Por isso, inclusive, o CFC está hoje na elaboração deste material, preocupado e movimentando grupos de trabalho para alguma possível alteração junto às pequenas (e também me-

lhorias junto às micro e de pequeno porte). Ou seja, o trabalho não terminou, é claro.

E fica também a observação de que as diferenças entre contabilidade societária e fiscal aumentaram tanto, que movimentos existem para alguma fórmula simplificadora da confluência das duas, inclusive da Receita Federal. Mas o fundamental é que isso tem sido feito com a devida transparência, com diálogo por meio de processos democráticos.

E, reforçando, talvez esteja na hora de retirar toda a parte contábil da Lei das S.A. para evitar o que vem novamente ocorrendo, que é a sua desatualização crescente à medida que as normas internacionais evoluem. E, como se firmou toda essa metodologia democrática de discussão das proposições de normas no Brasil, e inclusive no próprio Iasb, no caso de novas proposições ou revisões das existentes, esse passo talvez não esteja tão distante.

## Referências

AUTOR. Ordonnance Pour Le Commerce 1673. Paris: Nabu Press, 2011. 290 p.

---

BAETGE, Jorg. et al. German Accounting Principles: an Institutionalized Framework. *American Accounting Association: Accounting Horizons*, v. 09, n. 03, p. 92-99, sep. 1995.

---

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Circular n.º 179 de 1972. 1972a. Disponível em: [https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ\\_0179\\_v2\\_l.pdf](https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ_0179_v2_l.pdf). Acesso em: 12 maio 2021.

---

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução n.º 220 de 10 maio de 1972. 1972b. Disponível em: [https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1972/pdf/res\\_0220\\_v1\\_O.pdf](https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1972/pdf/res_0220_v1_O.pdf). Acesso em: 12 maio. 2021.

---

BRASIL. *Código Civil de 1916*. Brasília: Senado Federal: Subsecretaria de Edições Técnicas, 2003. 561 p.

---

BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações. 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm). Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Decreto-Lei n.º 9.295 de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

---

BRASIL. Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm). Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006 [...] 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm). Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Lei n.º 12.249 de 11 de junho de 2010. Traz modificações ao Decreto-Lei n.º 9.295 de 1946, entre elas a obrigatoriedade do Exame de Suficiência para registro em CRC. 2010. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=12249&ano=2010&ato=1feAzZU1keVpWT219>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial do Império do Brasil. 1850. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. 1976b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm). Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. 1976a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Ministério da Economia. Comissão de Valores Mobiliários. *Instrução CVM Nº 064, de 19 de maio de 1987*. Dispõe sobre os procedimentos para elaboração e publicação de demonstrações contábeis complementares, em moeda de capacidade aquisitiva constante, para pleno atendimento ao Princípio do Denominador Comum Monetário. 1987. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst064.html>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Ministério da Economia. Comissão de Valores Mobiliários. *Deliberação CVM n.º 26, de 05 de fevereiro de 1986*. 1986a. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0001/deli026.html>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Ministério da Economia. Comissão de Valores Mobiliários. *Deliberação CVM n.º 27, de 5 de fevereiro de 1986*. 1986b. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0001/deli027.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Ministério da Economia. Comissão de Valores Mobiliários. *Deliberação CVM n.º 28, de 5 de fevereiro de 1986*. 1986c. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0001/deli028.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Ministério da Economia. Comissão de Valores Mobiliários. *Deliberação CVM n.º 29, de 05 de fevereiro de 1986*. 1986d. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0001/deli029.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa SRF n.º 84, de 20 de dezembro de 1979*. Estabelece normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis. 1979. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=109581>. Acesso em: 12 maio 2021.

---

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n.º 1.055 de 2005*. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências. 2005e. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1055.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf). Acesso em: 06 abr. 2021.

---

FIBONACI, Leonardo. *Liber Abaci*. 1202. Disponível em: [http://jnsilva.ludicum.org/hm2008\\_9/LiberAbaci.pdf](http://jnsilva.ludicum.org/hm2008_9/LiberAbaci.pdf). Acesso em: 12 maio 2021.

---

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. *Manual de Contabilidade das Sociedades por ações*. São Paulo: Atlas, 1974.

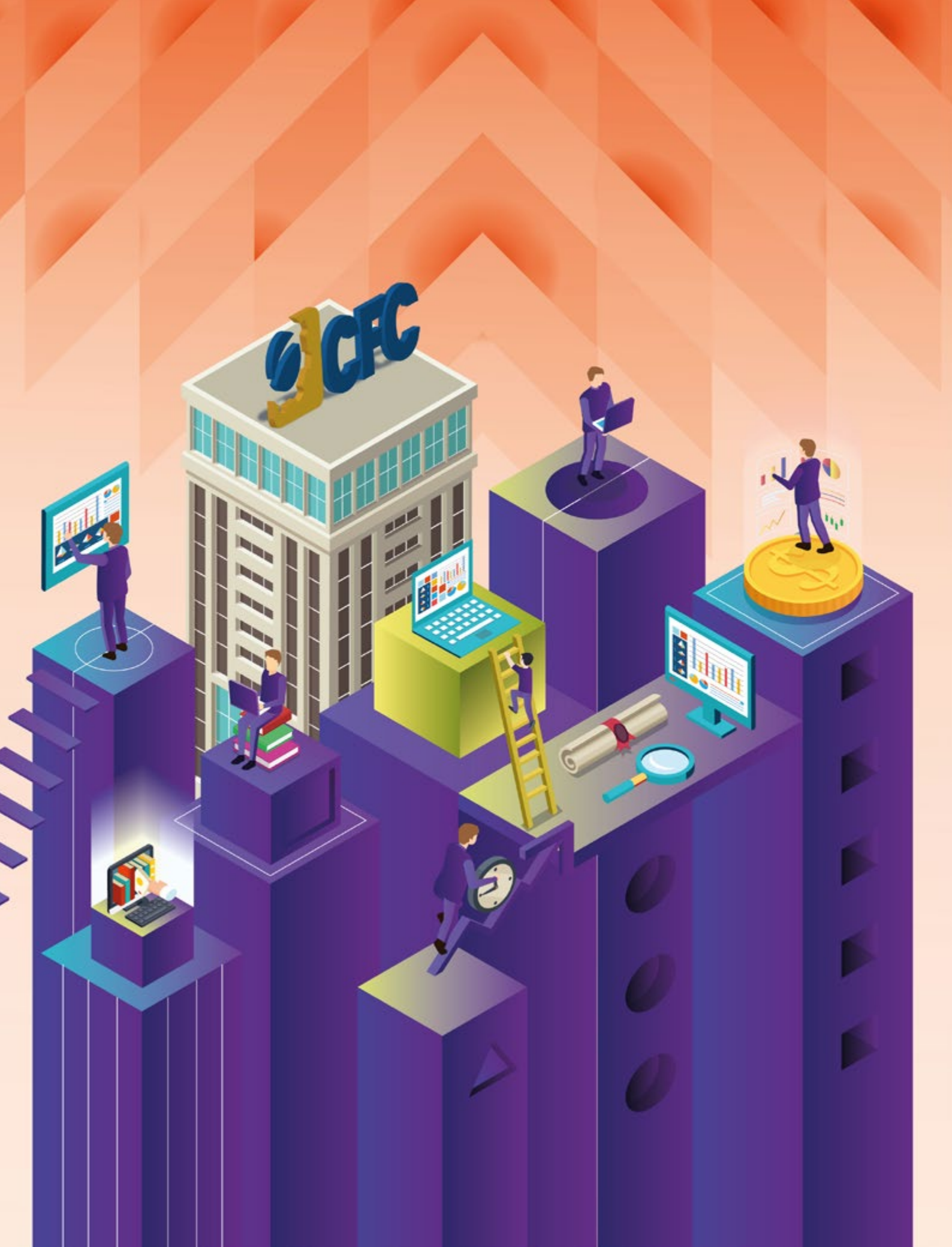
---

IUDÍCIBUS, Sérgio (coord.). *Contabilidade Introdutória*. São Paulo: Atlas, 1969.

---

VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colonna. *Lei das S. A. em seus 40 anos*. São Paulo: Forense, 2017.

---



# A interação entre CFC, academia e mercado



**E**ste artigo se propõe a discutir a interação das entidades de classe contábil com o mercado e a academia. Para tanto, partiu-se da literatura que discute ações promovidas pelas entidades de classe e fez-se uso de informações disponibilizadas pelo CFC no intuito de verificar a interação entre as entidades de classe (CFC, Ifac, AICPA), mercado e a academia. No artigo, são apresentadas algumas ações de entidades de classe para melhorar a qualidade da educação, mitigar o número de processos por infração de profissionais associados, incluir mulheres em eventos da área de Contabilidade e para melhorar o perfil de profissional da área contábil no mercado.

## Introdução

Este artigo tem por objetivo discutir sobre a interação das entidades de classe contábil com o mercado e a academia. Para atingir ao objetivo aqui apresentado, partiu-se de uma revisão da literatura na qual são discutidas ações fomentadas pelas entidades de classe para promover o desenvolvimento de habilidades e melhorar a imagem da classe contábil, a qualidade, a ética e a conformidade do trabalho dos profissionais que já atuam na área contábil. Na sequência, tais achados foram confrontados com as ações das entidades de classe no Brasil, aqui representados pelo Sistema CFC/CRCs (informações disponibilizadas pelo CFC) no intuito de verificar a interação entre as entidades de classe, mercado e a academia.

A missão do CFC é “inovar para o desenvolvimento da profissão contábil, zelar pela ética e qualidade na prestação dos serviços, atuando com transparência na proteção do interesse público” (CFC, 2017). Para o atingimento dessa missão, percebe-se claramente a necessidade de haver profissionais bem formados em termos de habilidades e competências, além da ética, para que se possa proteger a sociedade com a prestação de serviço de qualidade por parte dos profissionais. Nesse caso, essa qualidade pode estar associada ao ensino das escolas de Contabilidade, que precisam estar alinhadas com essa missão para que sejam

Valcemiro Nossa



Bacharel em Ciências Contábeis, é doutor em Controladoria e Contabilidade, presidente da Fucape Business School e do Instituto Fucape de Tecnologias Sociais. É coordenador do mestrado e doutorado profissional em Ciências Contábeis e atua como pesquisador do CNPq Nível 2. É membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon) e da Academia Capixaba de Ciências Contábeis (Acacicon). É consultor de Empresas na área de Gestão e Contabilidade.

Silvania Neris Nossa



Bacharel em Ciências Contábeis, é doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Fucape Business School. Foi visiting scholar em Michigan State University e atua como empresária e professora da Fucape Business School (Graduação e Pós-Graduação). Atualmente é presidente da Academia Capixaba de Ciências Contábeis (Acacicon), membro do Conselho do Centro Especializado de Mediação e Arbitragem (Cema) (ES) e do comitê de assessoramento da Fundação de Amparo a Pesquisa e Inovação do ES (Fapes) e Revisora de periódicos.

Lara Mendes Christ Bonella Sepulcri



Bacharel em Ciências Contábeis, é doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Fucape Business School e é professora na mesma instituição. Foi pesquisadora visitante naournemouth University (UK) como parte do programa de Doutorado Sanduíche. É Associate Fellow da Higher Education Academy (AFHEA) no Reino Unido.



formados profissionais com a qualidade desejada. Por outro lado, o mercado que contrata esses profissionais necessita de uma sinalização sobre esses profissionais no momento da contratação dos serviços. Nesse sentido, o CFC tem atuado como um desses certificadores, por meio da aplicação de Exames para o registro profissional do profissional da contabilidade, para o auditor e para o perito, de processos de fiscalização, de programa de educação continuada, entre outras ações.

Internacionalmente, são muitos organismos representativos da classe contábil que procuram disseminar boas práticas, para que haja incentivo ao aumento de qualidade na atuação dos profissionais de contabilidade, como, por exemplo: código de ética e conduta da Federação Internacional de Contadores (Ifac), Normas Internacionais de Educação do *International Accounting Education Standards Board* (laesb), sugestão de modelo de Currículo do Contador Global (*Global Accounting Curriculum*) do *International Standards of Accounting and Reporting* (Isar) (ISAR/UNCTAD/ONU, 2011).

Assim, as entidades de classe e a academia devem influenciar e promover as mudanças necessárias ao avanço no conhecimento dos profissionais. As exigências nas relações de trabalho do profissional que atua na área de negócios, inclusive profissionais da contabilidade, vêm sofrendo modificações ao longo do tempo, e de forma mais acelerada atualmente por conta do contexto da pandemia global da Covid-19, visto que as atividades passaram a ser apoiadas por recursos tecnológicos. Nesse sentido, o sucesso de um profissional da contabilidade no mercado de trabalho passa a estar ainda mais conetado ao desenvolvimento de habilidades relacionadas à tecnologia e análise de dados (SLEDGIANOWSKI, GOMAA & TAN, 2017; ANDIOLA, MASTERS & NORMAN, 2020). Essas são novas exigências que necessitam estar integradas aos cursos e aos requisitos das entidades de classe.

Este documento contribui com a discussão do tema, pois nele são apresentadas e trazidas ainda algumas proposições de ações que podem ser tomadas tanto pelas entidades de classe quanto pelas escolas de negócios e empresas no intuito de aproximar e interagir a academia, as entidades de classe e o mercado.

Nesse sentido, a discussão sobre a educação contábil e as habilidades necessárias aos contadores se mostram como um tema em destaque, visto que as relações de trabalho podem ser aceleradamente modificadas pelos contextos vivenciados. Neste momento de pandemia da Covid-19, por exemplo, devido ao distanciamento, todas as áreas passaram a ser amplamente apoiadas por recursos tecnológicos e, com isso, o sucesso no mercado de trabalho passa a estar ainda mais relacionado ao desenvolvimento de habilidades tecnológicas e de análise de dados, inclusive para profissionais e alunos de Contabilidade (SLEDGIANOWSKI, GOMAA & TAN, 2017; ANDIOLA, MASTERS & NORMAN, 2020) que lidam com geração e análise de dados diariamente. Mais do que nunca, empresas contábeis e entidades de classe, como a AAA e a *Association to Advance Collegiate Schools of Business International* (AACSB) e Ifac, recomendam que matérias relacionadas a *Big Data*, tecnologia e sistemas de informação sejam ministradas em cursos de contabilidade para fornecer aos alunos as habilidades e conhecimentos necessários para se adaptarem a esse contexto (HELLIAR, 2013; SLEDGIANOWSKI, GOMAA & TAN, 2017; ANDIOLA et al., 2020). Embora essas necessidades já viessem se desenhando há algum tempo, a pandemia as acelerou.

Em 2003, o *International Standards of Accounting and Reporting* (Isar) (ISAR/UNCTAD/ONU, 2011) aprovou uma sugestão de modelo do Currículo do Contador Global (*Global Accounting Curriculum*) indicado para o ensino da contabilidade em países emergentes. Como principais diferenciais do modelo estavam a previsão do ensino da contabilidade internacionalizada, indicação de fortes conhecimentos em fundamentos econômicos, mé-

### Como estamos nessa interação entre entidades de classe, academia e mercado?

As entidades de classe contábil trabalham no intuito de melhorar a formação dos profissionais da contabilidade em todo o mundo. No entanto, a educação contábil sofre influência do ambiente no qual está instalada. Diante disso, mostra-se difícil definir um modelo global que se adapte às necessidades de todas as nações (HELLIAR, 2013).



“Nesse sentido, o CFC tem atuado como um desses certificadores, por meio da aplicação de Exames para o registro profissional do profissional de contabilidade, para o Auditor e para o Perito, de processos de fiscalização, de programa de educação continuada, entre outras ações.”

todos quantitativos, tecnologia da informação, além conhecimento sobre a organização. Esses conteúdos buscam formar um profissional com viés mais solucionador de problemas do que um técnico. No Brasil a sugestão do currículo do ISAR/ONU foi implementada pela Fucap Business School e tem se mostrado com bons resultados para o mercado, embora seja um curso considerado difícil pelos alunos.

Muitas vezes, as diferenças na qualidade do ensino, e consequentemente do profissional da contabilidade, são diversas. Aleqab e Adel (2014) e Aleqab, Nurunnab e Adel (2015) mostram que na Arábia existem vários problemas que contribuem para a inconsistência dos requisitos da Ifac, destacando a falta de livros didáticos em árabe, de pessoal qualificado, de treinamento, de laboratórios de informática e de apoio financeiro ao corpo docente. Isso reforça ainda mais a ação das entidades de classe no sentido de reverter tais contextos. A academia de contabilidade é reconhecida como a principal desenvolvedora de talentos para a profissão contábil, com contribuições da pesquisa acadêmica em Contabilidade para a prática em contabilidade financeira, auditoria, impostos, regulamentação, contabilidade gerencial e sistemas de in-

formação (MOEHRLE, et al., 2009; MONTOYA, FÁRIAS & MARTÍNEZ (2013), MOUSA, 2019; MAMECHE, OMRI & HASSINE, 2020; ANDIOLA et al., 2020). A fim de atender a essa demanda do mercado, a AACSB, uma entidade sem fins lucrativos que atua desde 1916 em prol da qualidade na educação na área de negócios, passou a exigir que todos os departamentos de contabilidade com credenciamento suplementar integrassem um nível mínimo de tecnologia e habilidades analíticas de dados em seus currículos (ANDIOLA et al., 2020). Como resultado, os padrões exigidos pela AACSB tiveram impacto significativo no avanço do ensino dessas habilidades nos currículos de contabilidade, aumentando a importância do ensino de tecnologia e análise de dados (ANDIOLA et al., 2020).

Outra técnica com baixo investimento e alto impacto foi apresentada por Mousa (2019), que analisou os resultados de aprendizagem dos alunos matriculados em um curso



introdutório de contabilidade financeira, por meio do jogo de tabuleiro Monopoly™ e mapeamento desses resultados para um número selecionado de tipos de competências individuais abordadas na *Association of International Certified Professional Accountants* (AICPA).

Os resultados encontrados por Mousa (2019) indicaram que há conexão entre os resultados da aprendizagem e um número selecionado de tipos de competências individuais abordadas na Estrutura AICPA (MOUSA, 2019). Na Tunísia, Mameche, Omri e Hassine (2020) avaliaram empiricamente as habilidades de empregabilidade de graduados em contabilidade sob as Normas Internacionais de Educação em Contabilidade por meio de 419 entrevistados, incluindo professores universitários, contadores profissionais e recém-formados. Os resultados mostraram que o programa de educação contábil permitiu o desenvolvimento de habilidades intelectuais, organizacionais e gerais de forma significativa e positiva (MAMECHE et al., 2020).

Já Baker e Wick (2019) desenvolveram uma pesquisa com alunos do quarto ano de uma universidade para descrever o esforço para integrar a pesquisa e a teoria contábil em um programa de ensino de graduação em contabilidade. A resposta dos alunos ao curso e ao material indica que os alunos de graduação em Contabilidade são receptivos ao aprendizado de pesquisa e teoria, mesmo quando não é obrigatório para o ingresso em um programa de certificação profissional (BAKER & WICK, 2019).

Apesar de algumas dificuldades para implementação de novas habilidades no currículo (ANDIOLA et al., 2020), destaca-se que muitas vezes não são necessários grandes investimentos ou *softwares* complexos para desenvolver as habilidades re-

queridas aos profissionais da contabilidade. Nesse sentido, Montoya, Farías e Martínez (2013) trazem os resultados de uma experiência de ensino para desenvolver competências de alunos de graduação em Contabilidade Pública da Espanha e do México. A proposta tinha como objetivo desenvolver habilidades exigidas nas Normas Internacionais de Educação da Ifac (MONTROYA et al., 2013). Para as práticas de ensino, foram testados estudos de caso, palestras, vídeos, discussão plenária presencial e telepresencial em pequenos grupos. Os achados mostram que os alunos que trabalharam em equipes internacionais desenvolveram, em maior grau, algumas habilidades interculturais, entre outras (MONTROYA et al., 2013). Esses achados com resultados positivos, entretanto, se contrapõem à realidade em universidades jordanianas (ALEQAB & ADEL, 2014) e brasileiras de ensino (BUGARIM et al., 2018). Algumas instituições brasileiras de ensino superior em contabilidade possuem pouca orientação para pesquisas, tanto para docentes quanto para discentes, o que provavelmente está relacionado à baixa quantidade de mestres e doutores em Contabilidade, que somavam, respectivamente, 4.968 e 478 até o final de 2020, conforme levantamento preliminar realizado em 2021 pela Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade (Anpcont). Assim, buscando fomentar principalmente a pós-graduação *strictu sensu* na área contábil, o Sistema CFC/CRCs possui o Programa Excelência na Contabilidade, que auxilia financeiramente projetos direcionados à realização de qualificação em nível mestrado e doutorado especialmente para as regiões com poucos mestres e doutores.

Além do desenvolvimento de habilidades, a tríade formada pelas entidades de classe, academia e mercado, também pode melhorar a qualidade

dos profissionais, a imagem da classe contábil, a ética e a conformidade do trabalho dos profissionais que já atuam na área contábil. O exemplo vem de Porto Rico (PR), onde as reclamações éticas são investigadas pela PR Society of CPAs e avaliadas com base no Código de Conduta Profissional do AICPA (CARDONA, REZAE, RIVERA-ORTIZ & VEGA-VILCA, 2020). Os resultados encontrados sugerem que não ser membro do AICPA, praticar a atividade individualmente e não participar de um programa de revisão por pares, parece estar mais associado às ocorrências de violações éticas por parte dos CPAs, indicando a importância dos códigos de conduta na profissão contábil para mitigar o risco de violações éticas (CARDONA, REZAE, RIVERA-ORTIZ & VEGA-VILCA, 2020).

Seguindo a linha de melhoria na conformidade e ética contábil, Koumbiadis & Pandit (2014) estudaram dois grupos de alunos que se formaram recentemente no programa padrão de contabilidade de 120 créditos e de 150 créditos obrigatório do AICPA (que inclui 30 créditos extras com um foco na ética). Os dois grupos responderam a um mesmo questionário com questões éticas e o resultado foi de que, quando comparados com os graduados do programa de 120 créditos, os graduandos de 150 créditos tiveram pontuação significativamente mais alta em percepções éticas em alguns domínios: Lucro da Empresa, Interesse da Equipe, Moralidade Pessoal e Regras. Os dois grupos não foram significativamente diferentes nos domínios de interesse próprio, eficiência, responsabilidade social ou leis.

Aqui no Brasil, o CFC vem avançando na implementação de vários programas e projetos. Um desses projetos é exatamente a adoção do um novo código de ética baseado nas diretrizes da Ifac. Em 2016



“Nesse contexto, o CFC vem atuando na promoção da educação continuada, em parceria com instituições de ensino superior ou empresas de auditoria independente, expandindo os conhecimentos técnicos e as habilidades multidisciplinares requeridas aos profissionais da área de contabilidade que atuam no mercado.”

(com revisão em 2019), entraram em vigor as normas revisadas do novo código de ética (NBC PG 100 (R1), NBC PG 200 (R1) e NBC PG 300 (R1)) com a estrutura conceitual e os princípios fundamentais de Integridade, Objetividade, Competência Profissional e Devido Zelo, Confidencialidade e Comportamento profissional. Também entraram em vigor normas específicas para os profissionais da contabilidade (CFC, 2021f). Neste caso, as escolas necessitam disseminar esse conhecimento relacionado ao código de ética, incluindo-o nos programas de educação continuada com os incentivos do CFC. Essa é uma forma de promover a fiscalização proativa por meio da qualificação para que haja uma prestação de serviços de qualidade à sociedade pelo profissional da contabilidade.

O Sistema CFC/CRCs também atua no monitoramento/investigação de relatos/denúncias de casos de profissionais da contabilidade que infringem o código de ética profissional. Conforme o CFC (2021e), até 1996, o número de notificações aos profissionais da contabilidade, que era de 16.080, aumentou e passou a 48.239, em 2016 e caiu para 24.096, em 2020. Em 1996, o número de diligências era crescente até 2014, quando atingiu 642.636 diligências; mas,

com a fiscalização eletrônica, o número de diligências caiu para 38.925, em 2020. O número de autos de infração que, em 1996 era de 33.929 passou a 7.047, em 2020. A redução nos números de diligências, autos de infração e notificações pode ser reflexo do comprometimento dos profissionais da contabilidade com o código de conduta, treinamento e participação de eventos promovidos pelo Sistema CFC/CRCs.

Nesse contexto, o CFC vem atuando na promoção da educação continuada, em parceria com instituições de ensino superior ou empresas de auditoria independente, expandindo os conhecimentos técnicos e as habilidades multidisciplinares requeridas aos profissionais de área de Contabilidade que atuam no mercado. Além disso, o CFC ainda promove apoio a eventos técnicos e científicos, os quais colocam como boas oportunidades para fomentar discussões e promover o alinhamento entre academia e mercado. No Congresso Brasileiro de Contabilidade, promovido pelo CFC, em 2016, foram introduzidos trabalhos técnicos a serem apresentados pelos pesquisadores. Essa é uma das ações de incentivo para se desenvolver um relatório de pesquisa em linguagem mais próxima ao mercado – uma forma inclusive de maior aproximação da academia com o mercado.

Outra ação para integração entre academia, CFC e mercado é a realização do Exame de Suficiência (BUGARIM et al., 2018), que é a prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis. A aprovação em Exame de Suficiência constitui um dos requisitos para a obtenção de registro profissional nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs). Este é um caso de total integração, pois a academia desenvolve os conhecimentos ao futuro profissional e de alguma forma necessita ser atestado pelo CFC para que o profissional tenha o conhecimento mínimo para o bom atendimento ao mercado. Contudo, os resultados dos exames realizados sinalizam um alerta para a qualidade técnica dos bacharéis em Contabilidade. Na média, apenas 35,5% dos bacharéis que realizaram o Exame de Suficiência entre 2011 e a primeira edição de 2018 foram aprovados (BUGARIM et al., 2018). Considerando a dinâmica existente nas necessidades do mercado, em termos de novas habilidades e conhecimentos, o modelo de ensino das escolas e a avaliação pelo CFC também necessitam desse dinamismo para estarem integrados e atualizados.



Outros programas similares ao Exame de Suficiência são os Exames de Qualificação Técnica para os Auditores e Peritos, além dos cadastros de auditores (Cadastro Nacional de Auditores Independentes - CNAI) e de peritos (Cadastro Nacional de Peritos Contábeis - CNPC). Essas ações contribuem como certificações para que o mercado possa ter uma validação mínima em relação profissional que está contratando.

O CFC também é responsável por elaborar e aprovar as Normas Brasileiras de Contabilidade, apoiadas por estudos e documentos técnicos desenvolvidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Essas normas, para serem cumpridas pelo mercado, necessitam ser estudadas e entendidas pelos profissionais da contabilidade. Esse é mais um ponto de interação com a academia, que deve inserir em seus conteúdos o estudo e entendimento dessas normas tanto para os alunos em formação quanto para os alunos de cursos de educação continuada que são necessários aos profissionais que já estão no mercado.

Em relação ao número de contadores, o crescimento populacional e de empresas traz uma expectativa de que a quantidade desses profissionais deve crescer na sociedade. Grant (2008) observou um crescimento no número de membros do AICPA, mas que não mudou em relação ao crescimento já observado em estudos anteriores, ou seja, o número de membros profissionais do AICPA continua crescendo de maneira estável. Quando os dados são divididos por gênero e idade, padrões diferentes são detectados. A Tabela 1 apresenta o número de profissionais no Brasil e seu crescimento nos últimos 12 anos.

Observa-se na Tabela 1 um grande aumento no número de contadores e uma redução no número de técnicos em contabilidade. Essa redução pode ser explicada pelo fato

**Tabela 1: Evolução do n.º de profissionais de contabilidade por categoria e gênero**

Ano	Contadores	Técnicos em Contabilidade	Total de Profissionais	Masculino	Feminino
2021	358.591	157.991	516.582	57%	43%
2009	203.044	191.985	395.029	75%	25%
% crescimento	77%	-18%	31%		

Fonte: CFC, 2009; CFC, 2021g

de que os técnicos só tiveram direito ao registro nos CRCs até 1º/6/2015, ou seja, não houve registro de novos técnicos em ciências contábeis, no caso dos já registrados, muitos faleceram outros, por sua vez, ao se formarem, substituem o registro para a categoria Contador. Outro dado interessante é o aumento do número de mulheres registradas na profissão contábil. Em 12 anos o percentual de mulheres cresceu de 25% para 43% em relação ao total de registrados. O CFC tem demonstrado grande apoio às mulheres, e um exemplo de ação nesse sentido é o Encontro Nacional da Mulher Contabilista.

### Um resumo dos programas, projetos e ações do CFC

Destaca-se que Nossa (1999) desenvolveu uma pesquisa sobre a qualidade do ensino da Contabilidade com foco na formação do corpo docente. Em suas conclusões, fez várias sugestões e entre elas estavam a implementação do Exame de Suficiência e o apoio com recursos financeiros aos professores e profissionais para cursarem mestrado e doutorado. As duas sugestões foram viabilizadas pelo CFC nesses 22 anos após a pesquisa.

A seguir é apresentado um resumo (não exaustivo) dos principais programas, projetos e ações desenvolvidos pelo CFC que interagem quase que diretamente com a academia e com o mercado e são retroalimentados um ao outro com certa dependência para a sustentabilidade dos profissionais da contabilidade.

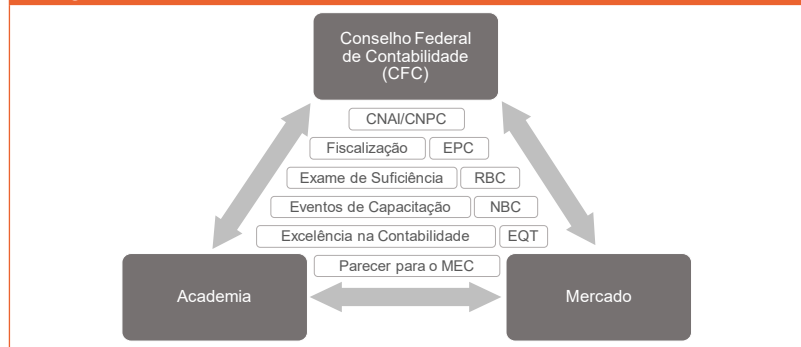
- **NBC** – o CFC é o emissor de Normas Brasileiras de Contabilidade apoiadas por estudos e documentos técnicos desenvolvidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Essas normas necessitam ser cumpridas pelo mercado gerando assim necessidade de aprendizado por parte do profissional da contabilidade, interagindo com a academia (CFC, 2017).
- **Fiscalização** – o CFC/CRCs deve fiscalizar os profissionais da contabilidade quanto à aplicação das normas contábeis, bem como em relação ao código de ética. Uma forma de melhorar a atuação do profissional da contabilidade é por meio da melhor formação desse profissional. Neste caso, a academia tem grande papel na formação de contadores e no Programa de Educação Continuada (CFC, 2017).
- **Exame de Suficiência** – o CFC instituiu o Exame de Suficiência para que o aluno formado possa ser registrado no CRC e esteja apto a exercer a profissão. Isso leva certa garantia ao mercado de que o profissional está minimamente habilitado. Novamente há grande dependência da academia na formação desse profissional. Atualmente, o exame tem mostrado a necessidade de melhoria na qualidade do ensino de Contabilidade pelos baixos percentuais de aprovação (CFC, 2021b).
- **EQT – Exame de Qualificação Técnica** – exame aplicado para os auditores e peritos contábeis como requisito ao credenciamen-



to para exercer tais funções. O resultado deste exame é utilizado por outros órgãos como CVM, Bacen, etc. (CFC, 2021c).

- **CNAI/CNPC** – cadastros disponibilizados pelo CFC com a lista de auditores e peritos contábeis, respectivamente, aptos a exercerem suas funções. Funciona como um sinalizador para o mercado (CFC, 2021c).
- **EPC - Educação Profissional Continuada** – programa que visa atualizar os profissionais da contabilidade que atuam no mercado de trabalho como auditores independentes e peritos, responsáveis técnicos pelas demonstrações contábeis, ou que exerçam funções de gerência/chefia na área contábil das empresas reguladas. Os profissionais necessitam comprovar periodicamente suas qualificações. Novamente verifica-se aqui a forte interação entre o CFC, a academia e o mercado (CFC, 2021a).
- **Excelência na Contabilidade** – programa que busca incentivar financeiramente profissionais da contabilidade a cursarem mestrado e doutorado em Ciências Contábeis com vistas ao aumento de mestres e doutores na área e conseqüentemente a melhoria na qualidade do ensino de Contabilidade (CFC, 2021d).
- **Parecer para o MEC** – em parceria com MEC, o CFC possui comissão para análise de processos de autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos na área de Contabilidade.
- **Eventos de Capacitação**– o CFC é grande incentivador na realização de eventos para capacitação de profissionais da contabilidade, professores, pesquisadores e coordenadores de cursos em todo o Brasil. E destacam-se alguns eventos como o Congresso Brasileiro de Contabilidade, Encontro Nacional de Professores e Coordena-

Figura 1: Pontos de interação entre CFC, Academia e Mercado.



Fonte: os autores.

res de Cursos, Encontro Nacional da Mulher Contabilista, apoio ao Congresso da Anpcont, apoio às Convenções Estaduais de Contabilidade, entre outros. Nesses eventos, há total interação entre CFC, academia e mercado (CFC, 2017).

- **RBC - Revista Brasileira de Contabilidade** - Revista mantida pelo CFC há 50 anos é um periódico voltado ao profissional da contabilidade com publicações provenientes em sua maioria da academia (CFC, 2017).

A Figura 1 apresenta de forma ilustrativa o CFC, a Academia e o Mercado com seus pontos de interação

A ideia ilustrada na Figura 1 é de que a interação na tríade CFC, Academia e Mercado está presente em quase todos os programas e projetos desenvolvidos e exemplificados. E essa interação é sempre bem vinda e deve ser avançada com vistas à evolução da profissão contábil, que aparece cada vez com mais exigências devido à dinâmica das empresas e do mercado como um todo.

### Olhar para o futuro

Olhando para o futuro (nada distante), vê-se a necessidade do alinhamento entre as discussões acadêmicas com as práticas de mercado, não só em contabilidade, mas em diversas áreas. A acad-

emia deve ser usada como um meio de desenvolvimento de habilidades requeridas pelo mercado, seja conectando alunos as realidades que serão enfrentadas no futuro, seja aprimorando ou desenvolvendo novas habilidades para os que já atuam no mercado. Nesse sentido, Lawson et al. (2014) desenvolveram uma proposta para “conectar o corpo de conhecimento contábil a um mapa de competências” e criar “modelos curriculares para o futuro”, incluindo uma revisão da literatura que abrange o escopo e o foco da educação contábil, a proposição de valor para a contabilidade (ou seja, a especificação de como os contadores hoje, trabalhando em uma variedade de ambientes, agregam valor organizacional) e a importância da



integração de competências. Considerando que tarefas repetitivas serão dominadas pelos robôs imbuídos dos aprendizados decorrentes da inteligência artificial, as habilidades e competências dos profissionais da contabilidade terão que estar aptas a análises e soluções de problemas no dia a dia das empresas. Nessa linha têm-se quatro recomendações:

- 1) A educação em contabilidade deve ser orientada para as demandas de carreira de longo prazo.
- 2) O foco da educação em contabilidade deve incluir configurações organizacionais além do foco atual em contabilidade/auditoria.
- 3) Os objetivos educacionais devem refletir como os contadores agregam valor organizacional.
- 4) Esses objetivos devem ser desenvolvidos como competências integradas.

Baseando-se em princípios como os apresentados, as entidades de classe podem ajudar a promover *frameworks* que integrem as competências técnicas e cognitivas necessárias na área contábil (como o exemplo do AACSB), conectando mercado e academia em suas necessidades e orientando as instituições de ensino na adaptação de seus programas. Ainda, é possível para as entidades de classe atuarem para reforçar essa comunicação entre academia e mercado, estimulando, assim como já é feito em várias iniciativas do CFC, o constante desenvolvimento e aprimoramento dos profissionais da contabilidade.

As instituições de ensino também precisam buscar iniciativas que promovam a integração entre as fundamentações teóricas e a realidade de mercado. Uma instituição que vem implementando um projeto de fusão entre a academia e o mercado

em seus cursos é a Fucape Business School, com a implantação de um HUB de Inovação dentro da Faculdade, que será um grande laboratório para o processo de ensino aprendizagem dos alunos. Várias disciplinas dos cursos serão ministradas dentro do ambiente do HUB em conexão direta com os projetos das empresas.

Essa relação possibilita um conhecimento construído de forma ativa e integrada, formando, assim, profissionais mais completos e preparados para enfrentarem os desafios da profissão. Portanto, é importante que a academia ofereça uma educação que desenvolva ou atualize as profissionais de contabilidade nas habilidades requeridas pelo mercado, e que as entidades de classe possam (nessa tríade com mercado e academia) fomentar, apoiar, fiscalizar e discutir as formas de aprimoramento e a atualização da crescente classe contábil.

## Referências

Aleqab M.M.A., Adel D. (2014). *Accounting information systems curriculum: Compliance with IFAC requirements among jordanian universities*. Vision 2020: Sustainable Growth, Economic Development, and Global Competitiveness - Proceedings of the 23rd International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2014, 1, 630-652

Aleqab M.M.A., Nurunnabi M., Adel D. (2015). Mind the Gap: Accounting Information Systems Curricula Development in Compliance With IFAC Standards in a Developing Country. *Journal of Education for Business*, 90(7), 349-358

Andiola L.M., Masters E., Norman C. (2020). Integrating technology and data analytic skills into the accounting curriculum: Accounting department leaders' experiences and insights. *Journal of Accounting Education*, 50. Doi: 10.1016/j.jaccedu.2020.100655

Baker R., Wick S. (2019). A narrative on integrating research and theory into undergraduate accounting curriculum. *MeditariAccountancyResearch*, 27(2), 325-344. Doi: 10.1108/MEDAR-03-2018-0303

Bugarim, M. C. C., Alencar, R. C. de, Garcia, E. A. R., Caddah Neto, E. D. (2018). *Exame de suficiência: um requisito para a qualificação profissional*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.

Cardona R.J., Rezaee Z., Rivera-Ortiz W., Vega-Vilca J.C. (2020). Regulatory Enforcement of Accounting Ethics in Puerto Rico. *Journal of Business Ethics*, 167(1), 63-76. Doi: 10.1007/s10551-019-04137-4

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2017). *Carta de serviços ao usuário / Conselho Federal de Contabilidade*. Disponível em: <https://cfc.org.br/carta-de-servicos-ao-usuario/>

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2009). *Perfil do Contabilista Brasileiro 2009*. Brasília. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/28\\_perfil\\_web.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/28_perfil_web.pdf)

---

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2021a). *Educação profissional continuada*. Disponível em: <https://cfc.org.br/desenvolvimento-profissional-e-institucional/educacao-profissional-continuada/propostas-e-objetivos/>

---

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2021b). *Exame de suficiência*. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/10/livro\\_exame\\_de\\_suficiencia\\_28set\\_final.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/10/livro_exame_de_suficiencia_28set_final.pdf)

---

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2021c). *Exame de qualificação técnica*. Disponível em: <https://cfc.org.br/desenvolvimento-profissional-e-institucional/exames/exame-de-qualificacao-tecnica/>

---

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2021d). *Excelência na contabilidade*. Disponível em: <https://cfc.org.br/desenvolvimento-profissional-e-institucional/projetos/excelencia-na-contabilidade/>

---

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2021e). *Dados comparativos (Histórico 1996-2020)*. Disponível em: <https://cfc.org.br/fiscalizacao-etica-e-disciplina/estatisticas/>

---

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2021f). *NBC PG – Geral*. Disponível em: NBC PG – Geral | Conselho Federal de Contabilidade (cfc.org.br)

---

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2021g). *Quantos Somos*. Disponível em: <https://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2/>

---

Grant J. (2008). Demographic challenges facing the CPA profession. *Research in Accounting Regulation*, 20, 47-61. Doi: 10.1016/S1052-0457(07)00203-2

---

Helliar C. (2013). The Global Challenge for Accounting Education. *Accounting Education*, 2(6), 510-521

---

ISAR/UNCTAD/ONU (2011). *Model Accounting Curriculum (Revised)*. Geneva. Disponível em: [https://unctad.org/system/files/official-document/diaemisc2011d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diaemisc2011d1_en.pdf)

---

Koumbiadis N., Pandit G.M.(2014). Has the AICPA changed the accounting profession for better or worse? the case of educational change. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 10(2), 190-215. Doi: 10.1108/JAOC-07-2012-0054

---

Lawson R.A., Blocher E.J., Brewer P.C., Cokins G., Sorensen J.E., Stout D.E., Sundem G.L., Wolcott S.K., Wouters M.J.F.(2014). Focusing accounting curricula on students' long-run careers: Recommendations for an integrated competency-based framework for accounting education. *Issues in Accounting Education*, 29(2), 295-317. Doi: 10.2308/iace-50673

---

Mameche Y., Omri M.A., Hassine N.(2020). Compliance of accounting education programs with international accounting education standards: The case of ies 3 in Tunisia. *Eurasian Journal of Educational Research*, 2020(85), 225, 246

---

Moehle S.R., Anderson K.L., Ayres F.L., Bolt-Lee C.E., Debreceny R.S., Dugan M.T., Hogan C.E., Maher M.W., Plummer E.(2009). The impact of academic accounting research on professional practice: An analysis by the AAA research impact task force. *Accounting Horizons*, 23(4), 411-456. Doi: 10.2308/acch.2009.23.4.411

---

Montoya del Corte J., Fariás Martínez G.M.(2013). Competence training for future public accountants: A teaching experience at the international level [Formación en competencias de futuros contadores públicos: Una experiencia docente en el ámbito internacional]. *Revista de Ciencias Sociales*, 19 (2), 485-498.

---

Mousa R.(2019). Addressing the AICPA core competencies through the usage of the monopoly™ board game. *Accounting Research Journal*. 32(2), 166-180. Doi: 10.1108/ARJ-01-2017-0030

---

Nossa, V. (1999). *Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente*. Dissertação de Mestrado (Universidade de São Paulo).

---

Sledgianowski D., Goma M., Tan C. (2017). Toward integration of Big Data, technology and information systems competencies into the accounting curriculum. *Journal of Accounting Education*, 38, 81-93. Doi:10.1016/j.jaccedu.2016.12.008

---



# A função social da contabilidade e de seus profissionais



Que a contabilidade representa para a vida das pessoas e para a sociedade? Quais as influências e as consequências do exercício profissional no meio social? Sem entrar no mérito relativo ao ramo da Ciência Contábil denominado Contabilidade Social, o objetivo deste artigo é discorrer sobre a função que a atividade contábil desempenha na coletividade e o papel que os profissionais da área exercem no ambiente econômico-social em que estão inseridos.

No nosso entendimento, baseado em fatos empíricos, esta é uma discussão que, embora não seja nova, continua a ser necessária, tendo em vista que o consenso sobre a compreensão dessas questões, por parte da população, ainda carece de argumentação e seja um tema a ser superado, apesar de há muito discutido.

A própria Revista Brasileira de Contabilidade guarda a memória de que o professor Francisco D'Áuria, na condição de secretário do Supremo Conselho da Classe dos Contabilistas Brasileiros, fez uma palestra na Academia de Commercio de Pernambuco, no dia 25 de abril de 1929, discorrendo sobre as interações existentes, desde tempos remotos, entre a contabilidade e a sociedade em que está inserida. A certa altura do discurso, ele questionou:

“Até hontem, que força representavam os contabilistas no Brasil? Quem reconhecia a função social da contabilidade e dos seus profissionaes?”<sup>1</sup>

Quase 100 anos depois, a discussão sobre o papel social da contabilidade e de seus profissionais permanece oportuna e tempestiva, visando informar e esclarecer sobre o alcance dos resultados do exercício da profissão, os quais vão além dos usuários diretos de seus demonstrativos, abrangendo diversos aspectos da sociedade e desmistificando a figura equivocada do profissional da contabilidade como um burocrata ligado apenas ao cumprimento de obrigações fiscais e acessórias.

## Zulmir Ivânio Breda



Bacharel em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS), tem especializações em Ciências Contábeis (PUC-RS) e em Contabilidade, Auditoria e Finan-

ças Governamentais (Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS), e é mestre em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (RJ). Possui experiência profissional na área governamental, onde atuou por mais de trinta anos, no âmbito municipal, estadual e federal. Foi Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul nas gestões 2010/2011 e 2012/2013. Atualmente, é Presidente do Conselho Federal de Contabilidade (gestão 2018/2021), onde exerceu as funções de vice-presidente de Desenvolvimento Profissional e Institucional na gestão 2014/2015 e de vice-presidente Técnico na gestão 2016/2017.

<sup>1</sup> Palestra “Contabilidade, fator social”. Em Revista Brasileira de Contabilidade, n. 7, 1929, p. 211. Biblioteca do Conselho Federal de Contabilidade.



Ainda na oportunidade do presente artigo, buscamos prestar uma homenagem à RBC, revista criada há praticamente 110 anos – no dia 16 de dezembro de 1911, quando foi constituída legalmente a Sociedade Anônima Revista Brasileira de Contabilidade, sendo que o primeiro número circulou em janeiro de 1912. Além disso, em 2021, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) comemora 50 anos desde que assumiu a edição da RBC. A circulação do periódico estava interrompida quando, em 1971, o CFC tomou para si a responsabilidade de editá-lo e assim tem feito desde então.

Como parte desse tributo à RBC e aos seus articulistas, fomos buscar em sua própria história a bibliografia necessária para compor esse trabalho, extraindo do abundante e precioso acervo da revista as referências que nos proporcionaram este artigo.

### Relações históricas

É fato conhecido que as pessoas sempre viveram em grupos, buscando suprir suas necessidades de diferentes ordens. Dos pequenos núcleos familiares, rurais, aos grandes agrupamentos urbanos, as relações humanas criaram sociedades complexas, onde há abundantes bens úteis e uma infinidade de organizações e regras para gerir, controlar e regular a produção e o consumo das mercadorias e dos serviços gerados pelo trabalho.

Desde tempos remotos, há vestígios do controle de atividades econômicas por meio de contas. O professor Francisco D'Áuria menciona, na palestra transcrita na RBC<sup>2</sup>, a

obra “La RagoneriaScientifica”, de Giuseppe Cerboni (1827/1917), na qual consta a existência de “quipucamayos”, uma espécie de contadores da civilização indígena pré-histórica latino-americana, que faziam os registros das colheitas e dos rebanhos dando nós em cordas.

No Brasil, há especulações sobre as origens informais do ensino da ciência contábil: escolas de comércio, aulas de escrituração mercantil e práticas comerciais, entre outras modalidades relacionadas. Não obstante, com o passar dos anos, o ensino contábil tornou-se indispensável nas mais diversas áreas do conhecimento, e o curso superior se consolidou em todo o País. O curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 7.988, assinado pelo então presidente da República, Getúlio Vargas, em 22 de setembro de 1945.

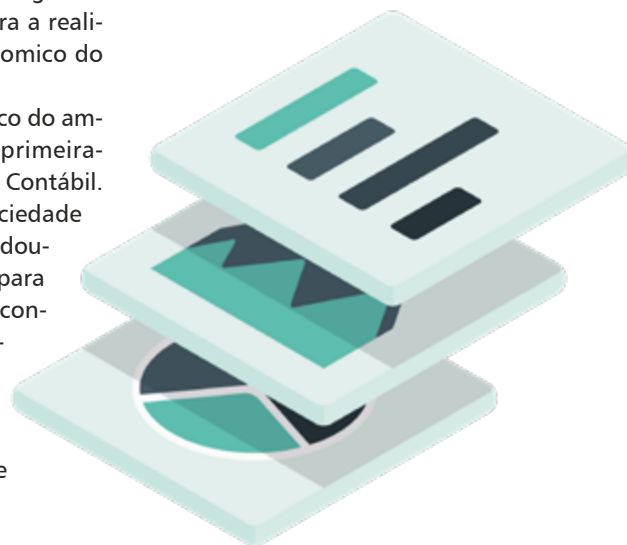
As relações da contabilidade com a história das sociedades humanas são repletas de exemplos. Nas palavras de D'Áuria,“(…) a contabilidade, na sua modéstia natural, foi um elemento útil e até indispensável no concurso da inteligência e do esforço humano para a realização do progresso econômico do mundo”<sup>3</sup>.

Esse aspecto econômico do ambiente coletivo é o que primeiramente interessa à Ciência Contábil. Uma vez construída a sociedade sobre bases sólidas e duradouras, ela precisa da ordem para existir e evoluir. Assim, a contabilidade, enquanto ciência da ordem econômica, tornou-se essencial para a consolidação das sociedades regularmente constituídas.

### Natureza Econômica e Social

Grosso modo, a contabilidade tem o papel de prover às partes interessadas informações de natureza econômica e social. No aspecto econômico, encontram-se dados relativos à rentabilidade e produtividade das entidades e às situações financeira e patrimonial. No âmbito social, as informações dizem respeito às relações da entidade com o meio em que está inserida, fomentando o exercício do controle social.

No artigo Contabilidade e Cidadania<sup>4</sup>, o contador Hugo Rocha Braga cita, como exemplos de natureza social, questões como mão de obra, valor adicionado e meio ambiente, entre outros. Interessante notar que, há quase 30 anos, as questões ambientais já eram consideradas relevantes para a contabilidade, ganhando destaque nos relatórios corporativos anos mais tarde, com os balanços socioambientais e, atualmente, com o Relato Integrado ou outros modelos de relatórios que reúnem informações contábeis, sociais, ambientais e de governança.



2 “Contabilidade, fator social”. Francisco D'Áuria. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 7, 1929, p. 213.

3 “Contabilidade, fator social”. Francisco D'Áuria. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 7, 1929, p. 213.

4 “Contabilidade e Cidadania”. Hugo Rocha Braga. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 81, 1992, p.21.

“No Brasil, há especulações sobre as origens informais do ensino da ciência contábil: escolas de comércio, aulas de escrituração mercantil e práticas comerciais, entre outras modalidades relacionadas. Não obstante, com o passar dos anos, o ensino contábil tornou-se indispensável nas mais diversas áreas do conhecimento, e o curso superior se consolidou em todo o País.”



O autor menciona<sup>5</sup> a contabilidade como um instrumento útil para a busca do desenvolvimento econômico-social, mas ressalva que a sociedade ainda não seria capaz de entender os objetivos da contabilidade para além da obrigatoriedade da escrituração no âmbito empresarial e das imposições de caráter tributário. Entre as razões dessa realidade, estariam a forma de divulgação das informações, o hermetismo da linguagem e a complexidade dos demonstrativos produzidos.

Seja em um condomínio residencial, seja em uma associação esportiva, cultural ou de lazer, entre outras organizações, os cidadãos deveriam, conforme o artigo referido<sup>6</sup>, buscar as informações necessárias para o entendimento das atividades econômico-financeiras desenvolvidas pelas entidades. A contabilidade pode ter grande valia para as pessoas avaliarem se as instituições estão cumprindo os propósitos previstos em seus estatutos, se as receitas estão sendo aplicadas em benefício das comunidades que representam, se os administradores estão sendo eficientes na utilização de suas contribuições financeiras.

Quanto à perspectiva social da contabilidade em relação ao Gover-

no, seus órgãos e entidades públicas, as informações contábeis demonstram dados da arrecadação de tributos, gastos com saúde, educação, segurança pública, entre outras, e podem servir como fontes de conhecimento para políticas públicas mais assertivas. As diretrizes da contabilidade pública, então, estabelecem parâmetros para a arrecadação de recursos, bem como limites para a execução de despesas. Os tributos são a principal fonte de financiamento do Estado e, somente por meio deles, o Governo pode desempenhar suas funções principais.

Baseando-se nas informações contábeis divulgadas, o controle social se torna, então, uma das principais ferramentas à disposição da sociedade no enfrentamento às situações ilícitas que envolvem recursos públicos. Por meio da democracia participativa, a população se insere na gestão e no controle de recursos, podendo fiscalizar a sua utilização e se estão de acordo com o que foi previamente planejado e autorizado.

A título de exemplo, a natureza econômica informativa das demonstrações produzidas pela contabilidade permite analisar variáveis importantes para a definição de programas

regionais e setoriais de desenvolvimento, função de extrema notoriedade, levando-se em conta que uma má gestão de recursos públicos pode impactar diretamente na qualidade de vida do usuário.

### Responsabilidade social e interesse público

A responsabilidade social dos profissionais está voltada à coletividade da qual fazem parte ou à qual eles prestam serviços: “No primeiro caso está a sua própria classe, que será prejudicada por qualquer comportamento seu que prejudique a imagem da profissão. No segundo, encontra-se a empresa ou entidade para a qual ele presta seus serviços e cujos interesses podem envolver os de uma coletividade, constituída por empregados ou associados, que poderão ser prejudicados por atos ou omissões culposos ou dolosos do profissional”<sup>7</sup>.

5 “Contabilidade e Cidadania”. Hugo Rocha Braga. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 81, 1992, p.21.

6 “Contabilidade e Cidadania”. Hugo Rocha Braga. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 81, 1992, p.22.

7 “A responsabilidade pública do auditor independente”. Hilário Franco. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 13, 1975, p. 14.

Nesse sentido, a relação da contabilidade com o interesse público é intrínseca, pois envolve os benefícios de um grupo societário ou de trabalhadores, podendo abranger os habitantes de uma cidade ou toda a população de um país. Por causa dessa responsabilidade social, em muitos países, os profissionais são chamados de ‘contadores públicos’, em decorrência da fé pública atribuída ao trabalho realizado.

Essa relação de confiança entre a profissão e a sociedade não pode ser quebrada – seja por má-fé, por negligência ou incapacidade técnica –, uma vez que, além de lançar suspeitas sobre toda a classe, pode causar prejuízos diretamente a investidores, fornecedores, clientes, empresários e trabalhadores, contaminando o ambiente de negócios.

O interesse público está, portanto, na base da responsabilidade social dos profissionais da contabilidade, devendo ser priorizado, diariamente, no desempenho da atividade. E, sempre que houver conflito entre o interesse privado e o público, este último deve prevalecer nas decisões do profissional.

## Evolução coletiva

Com autoridade científica, a contabilidade possui importante função no contexto social à medida que contribui para a geração do bem-estar coletivo. Dessa forma, os horizontes da Ciência Contábil precisam estar voltados aos interesses da sociedade, de forma que os valiosos dados gerados pela contabilidade ajudem os cidadãos a decidirem sobre os destinos das entidades e, mais do que isso, auxiliem o conjunto social a prosperar. Esse fator se traduz no crescente interesse dos jovens nos cursos superiores de Ciências Contábeis, no Brasil, e na alta da produção científica referente a temáticas contábeis e de gestão, mostrando que a atuação profissional segue no caminho correto e construindo um futuro próspero para a profissão.

O progresso científico provocado pelo surgimento de escolas e doutrinas contábeis, ao longo do tempo, e pela delimitação do objeto de estudo da área muito tem contribuído para o fortalecimento do papel social da contabilidade. Um grande pesquisador brasileiro, o professor Antônio Lopes de Sá, criou a expressão ‘célula social’<sup>8</sup>. Na definição do saudoso professor, que foi defensor intransigente da importância da formação cultural dos contadores, o vocábulo cunhado traz um sentido coletivo que abrange pessoas, famílias, empresas e entidades.

“Não se pode discutir o óbvio, de que a origem dos dados contábeis é a da movimentação de uma riqueza celular social, mas, quanto ao destino do informe, também é indubitável que serve ele ao interesse geral, pois todos somos partes de um complexo” (Lopes de Sá, Antônio. Teoria da Contabilidade. São Paulo. Atlas, 1998, p. 266-7)<sup>9</sup>

Aliada ao desenvolvimento científico, em anos mais recentes, temos visto a tecnologia auxiliar a contabilidade a dar um salto qualitativo em direção às demandas dos usuários internos e dos externos, agilizando os processos e aumentando a segurança e a confiabilidade das informações. Obrigações fiscais e tributárias deixaram seus formatos originários, dando lugar ao meio digital. Impressões de documentos não são mais necessárias e toda a escrituração, atualmente, é feita com o auxílio de sistemas específicos. O profissional da contabilidade é o principal intermediador entre o Governo e as organizações, tendo a grande responsabilidade de se adaptar a esse novo cenário em que a tecnologia facilita o trabalho e reduz custos na prestação de serviços.

Some-se a isso a melhoria da qualidade das normas contábeis, em consequência da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) ao padrão internacional – *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas).

Também é importante mencionar os avanços dos modernos relatórios corporativos, que começaram a surgir a partir das últimas duas décadas do século XX, com a finalidade de integrar informações contábeis com outras de aspectos sociais e ambientais. Inicialmente chamado de Balanço Social, esse relatório buscou representar melhor a inserção das entidades no cotidiano econômico-social, relacionando dados contábeis, que expressam a situação patrimonial da empresa, com informações sobre a relação da entidade com seus funcionários, clientes e outros diferentes *stakeholders*.



8 O neopatrimonialismo contábil como caminho competente para a construção da prosperidade social”. Aline Melo de Freitas. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 191, 2013, p. 64.

9 Contabilidade Social”. César Eduardo Stevens Kroetz. Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 120, 1999, p. 31.

“Quanto mais a população entender as informações produzidas pela contabilidade, maiores serão os benefícios e a importância da Ciência Contábil para a sociedade. E quanto mais nós, contadores, tivermos ciência do nosso papel social, melhores serão as informações geradas pelo nosso trabalho, enquanto instrumento de bem-estar coletivo.”

Esse modelo evoluiu e, atualmente, há diferentes *frameworks* – a exemplo do Relato Integrado, criado pelo *International Integrated Reporting Council* (IIRC).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou relatórios de gestão sob o título de Balanços Socioambientais, de 2005 a 2017, e a partir de 2018, seguindo orientação do Tribunal de Contas da União (TCU), passou a produzir Relatos Integrados, trazendo informações mais abrangentes sobre as atividades desempenhadas pela autarquia.

Esses relatórios representam uma evolução no acesso à informação e na forma como a contabilidade se comunica com a sociedade. As entidades são partes de um organismo social e suas informações, expressas de forma mais completa e transparente, são instrumentos úteis para a prosperidade coletiva.

Prova disso é que está ocorrendo uma ampla discussão em nível global, promovida pela Fundação IFRS, sobre a criação de um comitê para a emissão de padrões internacionais de sustentabilidade das organizações, nos níveis social, ambiental e de governança, como forma de se estabelecerem critérios para divulgação de informações que sirvam ao interesse público e, em última instância, ao desenvolvimento de economias sustentáveis.

### Conclusão

A partir de um conhecimento básico sobre o que é a Ciência Contábil e o papel que ela exerce no meio social, os cidadãos podem entender que a contabilidade possui uma natureza econômica e social indissociável.

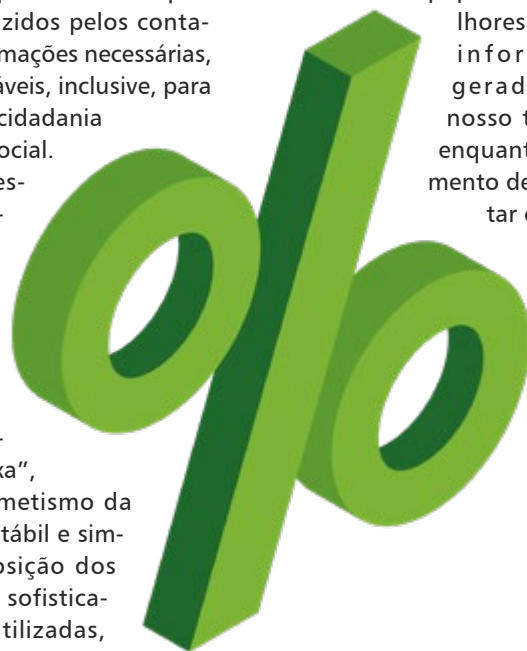
Enquanto dirigentes de entidades de classe ou mesmo como profissionais, no exercício diário da atividade, é nosso dever comunicar bem e informar a sociedade, por meio de balanços, demonstrativos e relatórios específicos e analíticos, que os dados quantitativos e qualitativos produzidos pelos contadores são informações necessárias, diria indispensáveis, inclusive, para o exercício da cidadania e do controle social.

Mas é necessário que tenhamos consciência de que ainda há barreiras a serem quebradas e que é preciso “pensar fora da caixa”, atenuar o hermetismo da linguagem contábil e simplificar a exposição dos resultados das sofisticadas técnicas utilizadas,

recorrendo a formas de comunicação mais acessíveis aos cidadãos. Com isso, a contabilidade pode, efetivamente, ser um instrumento mais simples e eficiente para desvendar aspectos da vida das entidades em geral e contribuir para um maior empoderamento informativo das pessoas.

Quanto mais a população entender as informações produzidas pela contabilidade, maiores serão os benefícios e a importância da Ciência Contábil para a sociedade. E quanto mais nós, contadores, tivermos ciência do nosso

papel social, melhores serão as informações geradas pelo nosso trabalho, enquanto instrumento de bem-estar coletivo.



## Referências

ANTONACCIO, Gaitano Laerte Pereira. A participação social e política do contabilista. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 90, dez. 1994.

---

BRAGA, Hugo Rocha. Contabilidade e cidadania. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 81, out/dez 1992.

---

D'ÁURIA, Francisco. Contabilidade, factor social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 07, 1929.

---

FRANCO, Hilário. A responsabilidade pública do auditor independente. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 13, abr/jun. 1975.

---

FRANCO, Hilário. A importância do contador no cenário econômico e social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 34, jul/set. 1980

---

FREITAS, Aline Melo. O neopatrimonialismo contábil como caminho competente para a construção da prosperidade social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 191, nov/dez. 2011

---

KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. Contabilidade social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 120, nov/dez. 1999

---







## *Uma História Brilhante*



*Venha conhecer a história  
dos 75 Anos de Criação dos  
Conselhos de Contabilidade.  
Uma História Brilhante*



Aponte a câmera  
para o QR code  
e acesse o  
livro sobre os  
75 anos do  
Sistema CFC/CRCs





CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

