

# Panorama sobre a história e evolução da contabilidade no Brasil

---

*Fabiene Ferreira Souza Paula<sup>1</sup>*

*Gabriel Ricardo de Moura<sup>2</sup>*

*Maiara Silva de Matos<sup>3</sup>*

*Renata Maura de Souza<sup>4</sup>*

*Jacyara Aline Moreira Santos<sup>5</sup>*

*Recebido em: 01.07.2022*

*Aprovado em: 14.07.2022*

**Resumo:** O presente trabalho teve como objetivos apresentar o processo de evolução da contabilidade no Brasil, bem como apontar estudos sobre o contexto histórico da contabilidade no mundo e no Brasil; relatar sobre o progresso da implementação das normas internacionais de contabilidade à atualidade; descrever a influência da contabilidade perante os processos humanitários, comerciais, sociais e tributários do Brasil e expor a importância do setor para o desenvolvimento socioeconômico do país. A metodologia empregada na pesquisa foi a revisão de literatura em livros e artigos científicos. Foram discutidos aspectos inerentes à história e desenvolvimento da Contabilidade, compreendendo que a origem situa-se na Suméria, no Antigo Egito e na Mesopotâmia, mas que a Contabilidade como ora se apresenta teve na Itália, em 1494, pelo Frei Luca Pacioli, por meio do método das partidas dobradas. Abordando a origem da Contabilidade no Brasil, tem-se que ela surgiu à época da colonização, diante da chegada dos portugueses e com a criação de um comércio. As referências foram o Código Comercial de 1850 e, quanto ao ensino, a fundação da Escola Prática de Comércio em 1902 e da Escola de Comércio Álvares Penteado, em São Paulo, sendo que em 1945 passou-se a ter no Brasil o ensino em nível universitário. Destacou-se a relevância da Contabilidade para as organizações, para o Governo e para a sociedade, fomentando o desenvolvimento de modo geral.

---

1 Discente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Minas Gerais - Famig

2 Discente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Minas Gerais - Famig

3 Discente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Minas Gerais - Famig

4 Discente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Minas Gerais - Famig

5 Mestre em Administração - Fundação Pedro Leopoldo. Pós Graduação em Gestão Fiscal e Tributária Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Bacharel em Ciências Contábeis com ênfase em Controladoria - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Contadora na Empresa ESCON Contabilidade.

**Palavras-chave:** contabilidade; história; Brasil.

### *Overview of the history and evolution of accounting in Brazil*

**Abstract:** The present work aimed to present the process of evolution of accounting in Brazil, as well as to point out studies on the historical context of accounting in the world and in Brazil; report on progress in implementing international accounting standards to date; to describe the influence of accounting in the face of humanitarian, commercial, social and tax processes in Brazil and to expose the importance of the sector for the country's socioeconomic development. The methodology used in the research was the literature review in books and scientific articles. Aspects inherent to the history and development of Accounting were discussed, understanding that the origin is located in Sumeria, Ancient Egypt and Mesopotamia, but that Accounting as it is now presented was in Italy, in 1494, by Friar Luca Pacioli, through of the double-entry method. Addressing the origin of Accounting in Brazil, it appears that it emerged at the time of colonization, before the arrival of the Portuguese and with the creation of a trade. The references were the Commercial Code of 1850 and, in terms of education, the foundation of the Escola Prática de Comércio in 1902 and the Escola de Comércio Álvares Penteado, in São Paulo, and in 1945, teaching at the university. The relevance of Accounting for organizations, for the Government and for society was highlighted, promoting development in general.

**Keywords:** accounting. story. Brazil.

## **1 INTRODUÇÃO**

A origem da Contabilidade caminha junto com a história da própria humanidade, na era de Cristo quem era eleito como contador foi Mateus o apóstolo, pois ele foi um contabilista que atuava na área da contabilidade pública, pois era arrendatário de tributos o exercício da sua profissão exigia rígidos controles, os quais se refletiam na formulação do documentário contábil, e sua escrituração não era bem visto pela sociedade sendo considerado um pecador. Na verdade, ele gozava de má fama pelo fato de ser um cobrador e arrecadador de tributos, por isso se tornou patrono dos contadores.

As civilizações antigas já tinham a necessidade de um controle de suas posses, de seus negócios comerciais, também das produções, entre outros pontos e, na medida em que as operações necessárias eram apuradas. O intuito do presente trabalho é destacar pontos de construção da Contabilidade ao longo dos seus processos Históricos, com o objetivo de uma maior compreensão da importância que ela teve na história do Brasil e do mundo, por meio de pesquisas sobre o tema.

Com isso serão analisados os principais acontecimentos Históricos em que a Contabilidade que estiveram presentes, abordando primeiramente seu reflexo mundial, até chegarmos no Brasil, entendendo também, qual o papel da Contabilidade para a sociedade. Francisco D'Auria foi o primeiro contador do Brasil, adquirindo seu registro geral em 1927, criado por ele, serviu como base para os atuais sistemas CFC e CRCs.

### **1.1 Contextualização, relevância e problematização**

A Contabilidade possui várias ramificações, isso ocorreu em função das suas diversas ferramentas de controle do patrimônio tanto pessoal quanto empresarial, dentre elas podemos citar algumas: Auditoria, Controladoria, Contabilidade de Custos, Finanças, Marketing, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Avançada e entre outras. Isso se deu também com a sua evolução, à medida que foi evoluindo mais abrangente se tornou a área de atuação do profissional. Pergunta-se: qual a importância da contabilidade para o desenvolvimento socioeconômico do Brasil?

Estudantes do Curso de Ciências Contábeis ou até mesmo próprios contadores não têm uma percepção totalmente clara sobre a importância da Contabilidade e a sua evolução. Buscando esclarecer o que significa a contabilidade em si, este estudo se justifica pela relevância da contabilidade no contexto empresarial e para a sociedade em geral.

Logo a história da contabilidade faz entender melhor o contexto contábil de uma forma geral e atual, assim como a sua utilização pelos usuários. Ocorreu, nesse sentido, o empenho em estabelecer um estudo sobre esse tema, com embasamento de alguns nomes que marcaram o desenvolvimento da contabilidade como Ciência, tais como: Leonardo Fibonacci (1170 - 1250); Frei Luca Pacioli (1445 - 1517) e Francesco Villa (1801).

### **1.2 Justificativa**

A motivação para a elaboração do presente trabalho surge da importância da discussão acerca da origem e evolução do conhecimento e da práxis contábil, considerando que esta área se encontra intrínseca a diversas outras. O desenvolvimento dos negócios, nas diferentes áreas da produção e do comércio

passou a gradativamente exigir mais controle, organização e planejamento, sendo que tais demandas são absorvidas pela contabilidade, principalmente diante do aprimoramento tecnológico e das metodologias empregadas. Assim, verifica-se a relevância social e acadêmica da pesquisa, por subsidiar o aprendizado por parte dos estudantes e profissionais acerca da evolução e da abrangência da contabilidade.

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo geral**

O objetivo geral do trabalho foi apresentar o processo de evolução da contabilidade no Brasil.

### **1.3.2 Objetivos específicos**

Os objetivos específicos foram apontar estudos aprofundados sobre o contexto histórico da contabilidade no mundo e no Brasil; relatar sobre o progresso da implementação das normas internacionais de contabilidade à atualidade; descrever a influência da contabilidade perante os processos humanitários, comerciais, sociais e tributários do Brasil e expor a importância do setor para o desenvolvimento socioeconômico do país.

## **1.4 Metodologia da Pesquisa**

A metodologia utilizada no trabalho foi a revisão narrativa de literatura, de caráter qualitativo, tendo como fundamentação os livros e artigos científicos publicados principalmente nas bases Google Acadêmico e Scielo, por meio das palavras-chave “História”, “Contabilidade” e “Brasil”. Foram empregados os operadores booleanos “and” e “or”. O critério de inclusão foi a pertinência ao tema abordado e publicação em língua portuguesa, não sendo incluídos no trabalho os trabalhos de conclusão de curso, estudos bibliométricos e trabalhos publicados apenas parcialmente.

Os descritores foram submetidos aos mecanismos de busca e os resultados organizados conforme a pertinência ao tema abordado.

A metodologia empregada na realização da pesquisa foi a revisão narrativa de literatura em livros, artigos científicos, textos legais e normativos, prospectados principalmente nas bases Scielo e Google Acadêmico.

Quanto à técnica de coleta de dados, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, que conforme Marconi e Lakatos (2004) consiste na utilização de material já publicado sobre determinado assunto.

A pesquisa é de natureza descritiva, que tem como finalidade a descrição de determinada situação em detalhe, possibilitando identificar o que está ocorrendo e as características do objeto de estudo, indicando a relação entre os eventos (OLIVEIRA, 2011).

O critério de inclusão foi a pertinência do tema abordado, identificada a partir da leitura dos resumos dos trabalhos. Não foram incluídos na pesquisa trabalhos de conclusão de curso, trabalhos publicados parcialmente e estudos bibliométricos. Foram prospectadas 90 referências, sendo 43 livros e 47 publicações entre artigos científicos e dissertações. Além disso, foram empregadas três referências que se relacionam à metodologia científica.

Ressalta-se que a revisão narrativa de literatura se caracteriza pela não utilização de critérios sistemáticos e explícitos para seleção e para a análise crítica dos materiais, o que confere maior liberdade ao pesquisador para a realização de tal escolha. Assim, nesse tipo de revisão não é necessário que seja esgotada a fonte de informações, contando com a subjetividade dos autores para tal escolha (VERGARA, 2000).

Nesse sentido, Cordeiro et al. (2007) afirmam que a revisão narrativa se caracteriza pelo fato de que a seleção dos artigos é realizada de forma arbitrária, trazendo ao autor as informações que serão sujeitas à escolha, com interferência significativa da percepção subjetiva.

## 2 A GÊNESE DA CONTABILIDADE NO BRASIL E NO MUNDO

### 2.1 Aspectos gerais

A contabilidade tem sua gênese nos primórdios da civilização, considerada por longo período como atividade eminentemente de escrituração mercantil. Conforme Marques (2010), no início da civilização antiga o homem já realizava a atividade contábil por meio do controle do alimento ou de outras situações do dia a dia.

Com maior precisão cronológica, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) afirmam a existência de registros de fundamentos da contabilidade há aproximadamente 4.000 a.C., relacionados à história da Suméria, Antigo Egito e da Mesopotâmia. De acordo com Cruz e Silva (2001), os egípcios possuíam um complexo controle contábil, com datas e nomes de contas, inclusive com valores unitários, valores totais e ordem de entrada e saída, sendo considerado o primeiro povo a registrar valores monetários nos registros.

Esta organização é de importante compreensão para que se possa identificar como ocorreu o desenvolvimento da atividade contábil, desde os primórdios, em consonância com a organização da economia. Considera-se que, de acordo com Pinedo e Sbardelotto (2004), os árabes desenvolveram o conceito de zero a partir da descoberta realizada pelos indianos, que por volta de 646 d.C., criaram a base para o valor de posição, fundamental para o sistema numérico atualmente utilizado.

Na Idade Média, durante aproximadamente cinco séculos ocorreu uma paralisação do desenvolvimento da contabilidade, causada pela ruptura com as bases políticas e econômicas que resultaram no fim da economia de mercado na Europa. Somente a partir do século X, de acordo com Reis, Silva e Silva (2007), a evolução do sistema feudal trouxe novo crescimento da economia e o retorno ao desenvolvimento dos conhecimentos nesta área. Esse aperfeiçoamento persistiu durante a Idade Moderna e se intensificou principalmente até o surgimento do capitalismo. Este, considerado como a etapa científica da contabilidade, onde se buscou o verdadeiro objeto de estudo da contabilidade, mais precisamente em 1840.

Hendriksen e Van Breda (2018) afirmam que economias sofisticadas existiam no Oriente Médio e no Extremo-Oriente. A dinastia Shang, na China, remonta a 1600

a.C. e os registros de uma cultura sofisticada na Índia datam de 2300 a.C. As grandes pirâmides do Egito, a primeira das quais foi construída 4 mil anos atrás, confirmam a antiguidade dessa civilização. O conhecimento dessas civilizações antigas atingiu seu ápice na Grécia clássica. Filósofos como Platão e Aristóteles, escritores como Homero e Sófocles, e matemáticos como Euclides e Pitágoras ainda influenciam nosso pensamento. Mais de dois milênios após a morte de Hipócrates, os médicos continuam a prometer cumprir seu juramento.

Toda a história tem demonstrado a importância da contabilidade na medida em que ocorre o desenvolvimento econômico. Porém, conforme Iudícibus e Marion (2002), foi na idade moderna por volta dos séculos XIV e XVI, com a ocorrência de evoluções em diversos cenários, como nas artes e na economia, que ocorreu um estímulo no contexto das ciências contábeis, principalmente na Itália, onde foi registrada a primeira literatura contábil de peso, composta em 1494 pelo Frei Luca Pacioli.

O primeiro codificador da contabilidade foi um frei franciscano chamado Irmão Luca Pacioli, que passou a maior parte de sua vida como professor e estudante nas universidades de Perúgia, Florença, Pisa e Bolonha. Encerrou sua ilustre carreira lecionando Matemática na Universidade de Roma, um posto prestigioso para o qual fora convidado pelo Papa Leão X.\*\* Entre seus amigos, estavam vários papas, o matemático e arquiteto Leon Battista Alberti, e o mais íntimo de todos era Leonardo da Vinci. Era a Renascença, e Pacioli era um de seus produtos mais autênticos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2018, p. 39).

Depois de tornar-se o primeiro professor de matemática da Universidade de Perugia em 1475, com obras escritas em assimétrica, geometria, proporção e proporcionalidade, tornou-se famoso a tal ponto de receber convites para lecionar na corte. Um dos seus alunos foi o famoso Leonardo da Vinci. É considerado o pai da Contabilidade por ter escrito em sua obra 'Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalità' de 1494, escrevendo um capítulo dedicado as "partidas dobradas" onde não há devedor sem credor correspondente (IUDÍCIBUS; MARION, 2002).

O conceito de dualidade frequentemente utilizado para justificar as partidas dobradas requer que sejam reconhecidos dois lados de cada transação.

Isto poderia ser com igual facilidade feito numa única coluna, usando sinais positivos e negativos, quanto em duas colunas com débitos e créditos. Por exemplo, ao se usar caixa para adquirir estoque, por que não simplesmente colocar um número positivo na coluna estoque e um número negativo na coluna caixa numa planilha? Por que falar de debitar uma conta e creditar a outra? Por que toda essa maquinaria complexa? O fato curioso é o de que, embora os inventores da contabilidade dispusessem de conceitos tais como moeda, capital próprio e despesas, não dispunham de números negativos! Havia a noção de números negativos, mas, ainda em 1544, matemáticos como o alemão Michael Stifel os consideravam absurdos e fictícios (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2018, p. 44).

De acordo com Sá (2005), Pacioli criou o método das partidas dobradas, que consiste em um procedimento fundamentado no princípio de que “a todo crédito sempre corresponde um débito de igual valor e vice-versa”. Em síntese, não há débito sem crédito que corresponda ao mesmo e vice-versa. O autor considera que esse método foi uma das mais importantes descobertas para o desenvolvimento do sistema de registros.

A aplicação de maior destaque da Contabilidade é a mensuração dos eventos que afetam uma entidade. Para esse processo de mensuração, escolhe-se uma unidade de medida. No passado longínquo, a unidade era tipicamente física, como ocorria nas civilizações antigas. Naquele tempo, contavam-se as unidades de um rebanho. Com o desenvolvimento do comércio, o dinheiro passou a ser a mais importante unidade de medida contábil. Assim, os ativos de uma entidade são expressos em reais, dólares ou euros. Isso, naturalmente, cria um problema para o profissional contábil pelo fato de a unidade de medida dinheiro não ser estável ao longo do tempo (NIYAMA; SILVA, 2022).

Conforme Heindriksen e Van Breda (2018), a contabilidade é um produto do Renascimento Italiano. As forças que conduziram a essa renovação do espírito humano na Europa foram as mesmas que criaram a contabilidade. Alguns argumentam até que essas forças não teriam progredido a ponto de moldar o mundo atual se não tivesse havido a invenção da contabilidade por partidas dobradas, pois ela criou uma base para o desenvolvimento do capitalismo privado, gerador da riqueza que sustentou o artista, o músico, o religioso e o escritor.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2018, p. 38), “a história da contabilidade é a história da era atual e de muitas formas, a própria contabilidade conta essa história, pois os registros contábeis fazem parte da matéria-prima dos historiadores”. Destacam-se as evoluções significativas na Contabilidade desde seu início, observando algumas características apresentadas à época. Durante o período que se estende até o século XVI, o principal objetivo da contabilidade era produzir informação para o proprietário, geralmente proprietário único. Em consequência, as contas eram mantidas em sigilo e não havia pressão externa, como hoje, no sentido de exatidão ou da adoção de padrões uniformes de divulgação (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2018).

Em parte, em decorrência da primeira observação, geralmente não era feita distinção clara entre os negócios pessoais e empresariais de um proprietário, ou seja, o conceito atual de entidade não havia sido desenvolvido. Houve exceções, porém, e não era raro encontrar um comerciante com um conjunto de contas para sua casa e outro para seu negócio (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2018).

Os conceitos de exercício contábil e empresa em funcionamento inexistiam. Muitos empreendimentos eram de curta duração, ou continuavam apenas após a realização de algum objetivo empresarial específico. Em consequência, o lucro só era calculado quando da conclusão do empreendimento. Sem o conceito de lucro periódico, não havia necessidade de lançamento de receitas e despesas a realizar ou diferidas. Como os ativos imobilizados desempenhavam papel muito pequeno nos negócios, não era necessário calcular depreciação. Mesmo para os empreendimentos que eram organizados por períodos mais longos, tampouco havia necessidade de cálculo periódico de lucros, porque os proprietários estavam em contato direto com os negócios (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2018).

A quarta característica decorre da ausência de uma única unidade monetária estável. Sem um denominador comum, a escrituração por partidas dobradas é impossível; dada a grande quantidade de unidades monetárias existentes durante a Idade Média, as partidas dobradas eram possíveis, mas complicadas. Assim, os lançamentos de diário, também denominado Memorial ou Livro Diário, eram bastante descritivos, incluindo detalhes tais sobre as mercadorias, como seu peso,

seu tamanho e suas dimensões, bem como seu preço (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2018).

Segundo Peleias e Bacci (2005), o modo manuscrito foi o primeiro sistema de escrituração contábil adotado, voltado principalmente para controle de estoques, anotando-se todas as entradas e mercadorias devidamente escritas com caneta esferográfica, sem falhas e nem rasuras. O contador trabalhava com esse tipo de sistema, mecânico e pragmático, no uso quase que exclusivo do papel formulário e lápis. A partir dos avanços tecnológicos ocorreram benefícios para a contabilidade que, mediante os acontecimentos e fatos corriqueiros nas entidades, devem ser registrados obedecendo todas as normas.

Do mesmo modo como a Contabilidade é dinâmica, a tecnologia também é, e logo em seguida, esse sistema foi substituído pela mecanização. Posteriormente, as máquinas de escrever tradicionais e as fichas de estoque eram as únicas ferramentas utilizadas pelos profissionais da Contabilidade. (PELEIAS; BACCI, 2004).

Diante da observação da maior amplitude conferida à contabilidade, Sá (2002) a define como a área do conhecimento voltada ao estudo dos fenômenos patrimoniais, direcionando sua prática à análise das realidades, evidências e comportamentos desses fenômenos.

A contabilidade surgiu através da fúria dos negócios, persistindo dessa forma até finais do século XIX, sendo espaço dos práticos por não ter sido objeto de estudo de pessoas com capacidade para ultrapassarem os limites do empirismo e das sistematizações caracterizadas pela precipitação. A explicação dos registros pode ser compreendida como a evolução da contabilidade, para se tornar o que atualmente representa. A expansão comercial do Oriente e a necessidade de controle, de acordo com a apropriação de riquezas por parte das nações desenvolvidas, fez com que as práticas assemelhadas à contabilidade de disseminassem em todas as regiões do mundo (IUDÍCIBUS; MARION, 2002).

Sinteticamente, a contabilidade surgiu, de acordo com Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), como um sistema de escrituração, evoluindo de modo gradativo para o estado de ciência. O surgimento da contabilidade no Brasil foi concomitante à

colonização, com a chegada dos portugueses e o surgimento do comércio. O desenvolvimento da contabilidade no Brasil foi influenciado pela escola italiana por meio da legislação fiscal, porque, de acordo com Iudícibus (2000), as associações de contadores se encontravam inertes.

No Brasil, conforme Schmidt (2000), o Código Comercial de 1850 obrigava a escrituração contábil e a elaboração anual de balanço das empresas comerciais, composto de bens, direitos e obrigações. Um marco no ensino da Contabilidade foi a fundação da Escola Prática de Comércio em 1902, em São Paulo. A mesma criou um curso onde era ensinado o controle da contabilidade nas empresas comerciais, voltando-se para a oficialização da profissão contábil. Conforme Iudícibus (2000), a Escola de Comércio Álvares Penteado, especializada no ensino de contabilidade, foi inaugurada no mesmo período.

O curso de Ciências Contábeis foi elevado ao nível universitário em 22 de setembro de 1945 através do Decreto Lei nº 7.988. Porém, não havia regulamentação para o profissional contábil no país. Tal situação só fora resolvida por intermédio do Decreto Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 pelo então Presidente da República Eurico Gaspar Dutra, criando também o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs). (PELEIAS; BACCI, 2004).

Niyama e Silva (2022) divide a história da contabilidade no Brasil em sete períodos, conforme pode ser observado no Quadro 1:

Quadro 1 – Origem e evolução da Contabilidade no Brasil

PERÍODO	CARACTERÍSTICA
Primeiro	O primeiro período é denominado aqui de primórdios, que compreende o período do descobrimento, a colonização, a chegada da Família Real em 1808, a Independência, o Primeiro Reinado, as regências e parte do Segundo Reinado. O período termina em 1850, quando foi promulgado o Código Comercial.
Segundo	O segundo período corresponde à estruturação de um ambiente de negócios, advinda da aprovação do Código Comercial, e aos primeiros passos no reconhecimento profissional. Durante esse período, o país teve importantes avanços na estrutura legal.
Terceiro	O terceiro período foi marcado pelo surgimento dos cursos técnicos, além de avanços expressivos em áreas específicas, como auditoria e contabilidade pública. Começa quase que simultaneamente ao início da república, em 1891, terminando com o primeiro congresso da área.
Quarto	O quarto período, denominado de busca da regulamentação profissional, corresponde ao fim da república velha e ao governo ditatorial de Getúlio Vargas. Nesse período, ocorre um amadurecimento da profissão, que inclui a discussão sobre seu papel e culmina com a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
Quinto	O quinto período começa com a normalização democrática do governo Dutra (1946) e finaliza com a edição de diversas normas em 1972. Nessa etapa, diversas normas tentaram melhorar a padronização das informações contábeis em diversos setores. A crise da bolsa de valores de 1971 fez com que o governo militar editasse uma série de normas.
Sexto	O sexto período tem início a partir da crise da bolsa de valores. Apesar de a Lei nº 6.404/1976 ser a norma mais conhecida, a pesquisa histórica mostra que esta foi antecedida por uma série de medidas do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil. O período é marcado, no entanto, por um aumento generalizado de preços, que irá demandar soluções importantes por parte da Contabilidade nacional.
Sétimo	O sétimo período inicia-se com o Plano Real e a proibição de correção monetária das demonstrações contábeis. É também um momento da retomada do uso da contabilidade de custos. Finalmente, o oitavo período começa com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a posterior decisão de adoção das normas internacionais de Contabilidade.

Fonte: Niyama e Silva (2022, p. 86)

Um ponto de importante consideração no que se refere à evolução da Contabilidade no Brasil refere-se à contabilidade de custos. Segundo Niyama e Silva (2022), com o Plano Real inicia-se um novo ciclo na Contabilidade brasileira. A redução da inflação direcionou os esforços de pesquisa para outras áreas, em especial a contabilidade de custos e a pesquisa vinculada ao mercado acionário, além de permitir uma aproximação com a Contabilidade de outros países. Também nesse período observa-se uma expansão do ensino de Contabilidade, seja na graduação, seja também na pós-graduação.

Nesse contexto, o ambiente inflacionário era um grande inibidor da adoção da contabilidade de custos nas empresas brasileiras. As possibilidades de utilização dos custos indexados esbarravam nas variações específicas de preços; já a utilização do custo corrente corrigido era dispendiosa para as empresas. Juntamente com o fim

da inflação, ocorreu uma abertura do mercado brasileiro de certos setores. Os dois fatores foram decisivos para despertar o interesse por essa área. Ao mesmo tempo, um intenso debate na academia incentivou as pesquisas científicas, contrapondo diferentes maneiras de determinação do custo dos produtos. O desenvolvimento da Gestão Econômica, na Universidade de São Paulo, e da Unidade de Esforço de Produção, no sul do país, foi contraposto pelo surgimento do custeamento por atividades, o ABC. O interesse nos custos tornou-se mais acentuado com a abertura de certos setores da economia brasileira à concorrência internacional. Algumas empresas passaram a utilizar a contabilidade de custos para tornarem-se mais competitivas (NIYAMA; SILVA, 2022).

## **2.2 A origem e evolução da auditoria**

O desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está associado principalmente ao grau de desenvolvimento comercial das sociedades, cidades ou nações. Nota-se, nas empresas atuais, que a contabilidade assume o papel gerencial por não mais se limitar à documentação e cálculo, mas se estender para a análise abrangente voltada ao diagnóstico da situação da empresa sob diferentes prismas (PEREIRA, 2005).

Nesse contexto, importa compreender a origem de uma das importantes atividades no âmbito da contabilidade, que é a auditoria. Jund (2007) considera que, diferentemente da Contabilidade, que tem no Frade Luca Paccioli uma referência de sua criação, em 1494, sendo o alicerce dessa profissão, a história da auditoria perdeu-se no tempo e provavelmente o nome do precursor permaneça ignorado. O autor supõe que tenha sido algum guarda-livros eficiente que, nos séculos XV ou XVI e devido à sua sabedoria e capacidade profissional, passou a ser consultado a respeito de suas escriturações.

Tratando-se especificamente da auditoria em sua modalidade externa, Jund (2007) afirma que a mesma passou a ser difundida com essa denominação nos Estados Unidos a partir de 1940 entre as empresas.

Especificamente no Brasil, também não se sabe ao certo a origem da auditoria, mas apenas que tem seu surgimento a partir da influência inglesa. Algumas importantes

referências históricas se referem à operação das empresas Arthur Andersen e a que atualmente é denominada como Price Waterhouse Coopers, que atuavam no país respectivamente nos anos de 1909 e 1915. A organização da auditoria no Brasil teve o caráter eminentemente público e ocorreu em março de 1957, por meio da formação do Instituto de Contadores Públicos do Brasil. Todavia, a auditoria somente foi oficialmente reconhecida em 1968, por ato realizado pelo Banco Central do Brasil (JUND, 2007).

Outro marco da auditoria no país foi o fortalecimento da atividade por meio da formação de um órgão nacional para autodisciplinação e congregação dos profissionais, que foi o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Essa formação contou com o apoio essencial do Conselho Federal de Contabilidade e do Banco Central do Brasil (JUND, 2007).

Segundo Almeida (2004), mesmo que a auditoria tenha conhecido importantes mudanças em tempos recentes, a confiança no seu desempenho possui maior longevidade. A pressão das forças econômicas que acompanham o auditor desde os primórdios da profissão, bem como a adaptabilidade à realidade econômica intrínseca à profissão e às exigências da sociedade, pode ser responsabilizada pelo desenvolvimento da atividade.

As atividades de auditoria se correlacionam diretamente à controladoria, cuja origem situa-se nas práticas adotadas pela civilização egípcia, por volta do ano 2.000 a. C., sendo que a comprovação de caráter histórico diz respeito aos conceitos empregados por um tesoureiro egípcio subordinado ao faraó, que era responsável pela conferência dos estoques de cereais nos silos administrativos (CREPALDI, 2009).

A controladoria possui uma função predominantemente direcionada à coordenação, aplicabilidade, desenvolvimento do trabalho e organização das atividades inerentes à Ciência Contábil. Assim, a mesma possui como finalidade primária a garantia das informações adequadas ao processo de decisão, buscando a eficácia de caráter gerencial (PADOVEZE, 2005). Verificou-se, ao longo do tempo, a evolução significativa das atividades de auditoria e controladoria.

### **2.3 A auditoria e a controladoria na contemporaneidade**

O objetivo da auditoria é exercer o controle das áreas-chave das empresas, com a ideia de prevenir situações que possam resultar em subornos, desfalques ou fraudes, servindo-se de testes periódicos nos controles internos. Desse modo, a mesma pode trazer um aumento no nível de confiança nas informações contábeis a todos os interessados (MENDES et al., 2017).

A execução do trabalho de auditoria é de responsabilidade do auditor, que deve ter sólido conhecimento na área contábil e também nas áreas afins, atuando com compromisso ético e de modo responsável, devendo sempre buscar o aprimoramento de seus conhecimentos por meio dos estudos e da adequação às necessidades do mercado. A função social do auditor possui destaque devido à sua atuação em defesa dos interesses coletivos, em atividades que envolvem a adequada prestação de contas (FRANCO; MARRA, 2011).

Os princípios que norteiam a auditoria devem ser a abordagem baseada em evidência, a independência, o devido cuidado profissional, a apresentação justa e a conduta ética (IUDÍCIBUS, 2009). Esses princípios indicam a relevância da atividade no sentido de produzir efeitos ligados à interpretação das informações trazidas a respeito da qualidade e da fidedignidade dos dados analisados, o que pode ser essencial para a credibilidade da organização e de seus controles internos.

Silva, Lopes e Barbosa (2017) consideram que o trabalho do auditor ocorre em conjunto com a administração da empresa, realizando a avaliação dos controles internos e objetivando reduzir os riscos que possam prejudicar tanto a empresa quanto outros interessados.

A auditoria pode ser externa ou interna, sendo que as diferenças entre estas modalidades são diversas, destacando-se o nível de independência em cada uma das modalidades, compreendendo a dependência que o auditor interno possui com relação à organização, bem como a responsabilidade do mesmo, que é limitada à empresa onde trabalha (SANTOS; SCHMIDT; GOMES, 2006).

Segundo Crepaldi (2009), a auditoria externa se refere ao conjunto de procedimentos técnicos direcionados à emissão de parecer sobre a posição financeira e patrimonial da organização, sendo necessário que o profissional responsável realize o adequado planejamento do trabalho de apuração das evidências que comprovam as demonstrações, além de proceder a avaliação destas evidências.

A auditoria externa é fundamentada na análise das notas explicativas, das origens e aplicações dos recursos, dos lucros ou prejuízos acumulados, da demonstração do resultado do exercício e o balanço patrimonial (CREPALDI, 2009). O exercício da auditoria externa ou independente é de responsabilidade de profissional autônomo ou empresa contratada para essa finalidade, sendo exigida a habilitação para esse trabalho.

A auditoria externa é realizada em estrita atenção a diversos preceitos legais e normativos, contando também com metodologias próprias, ainda que adaptáveis à realidade da organização. Favero (2018) afirma que o processo de contratação da auditoria independente é motivado pela necessidade de se conferir credibilidade aos controles internos, mas também de indicar a situação da organização quanto à capacidade de cumprimento de seus compromissos financeiros. Outra importante aplicação diz respeito ao subsídio documental para a concessão de empréstimos, que em alguns casos é favorecida pela apresentação de um relatório que indique a condição favorável.

Vergueiro (2002) afirma que a Norma Brasileira de Contabilidade determina que o objetivo da auditoria externa é atingido a partir da expressão de uma opinião por parte do auditor sobre a elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As principais demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são o balanço Patrimonial, a demonstração do Resultado do exercício, a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, a demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor adicionado.

A princípio, é importante a observação de Jund (2004), de que o trabalho do auditor externo deve restringir-se ao objeto do contrato, sendo que os mesmos são definidos de acordo com as necessidades da organização contratante.

A auditoria externa de demonstrações contábeis tem como objetivo o exame e verificação a adequada apresentação das demonstrações contábeis das organizações, principalmente para os sócios e futuros investidores, devendo ser feita por um auditor independente registrado na CVM (Comissão de Valores Mobiliários) para empresas de capital aberto (ATTIE, 2011).

Já a auditoria interna é a forma independente de avaliação e análise de atividades de uma organização, tendo como objetivos principais a assessoria aos membros da mesma, fornecendo informações, recomendações, avaliações e análises. Assim, a função do auditor exige independência, definida como a não subordinação àquelas pessoas que têm seu trabalho por ele analisado (CREPALDI, 2009).

Alves et al. (2017) consideram que devido ao crescimento das empresas privadas, o auditor interno se tornou essencial para a realização de exames minuciosos das demonstrações contábeis apresentadas pelo controle interno, tendo o dever de cumprir as exigências das normas, em busca da eficiência e credibilidade da organização.

A complexidade dos processos de auditoria interna faz com que sejam exigidas qualificações específicas por parte do profissional. Nesse aspecto, França (2017) compreende como necessária a qualificação nas normas de referência a serem auditadas e o treinamento específico, compreendendo que o auditor interno não pode auditar seu próprio trabalho.

Segundo Alves, Tiozzi e Milan (2016), observa-se a dimensão da responsabilidade do auditor interno, que envolve a proteção e serviço a organizações, público, acionistas, clientes e diretores por meio do auxílio aos administradores e às empresas em geral. O trabalho da auditoria realiza a identificação dos diversos processos que constituem a atividade empresarial, considerando o controle de qualidade, os tipos de perdas e suas respectivas causas, custos e produtividade, sendo voltados, em resumo, à promoção da credibilidade das empresas.

São diversas as contribuições da auditoria interna para o desenvolvimento das organizações. Castro (2010) traz como um deles o aporte de qualidade no trato com os aspectos legais e gerenciais. A compreensão a respeito dessas vantagens pode ser facilitada a partir da observação da finalidade dos controles internos, que subsidiam a atividade da auditoria. Esta finalidade é a garantia do cumprimento das metas, bem como a proteção das ações e a prevenção contra a ocorrência de impropriedades e irregulares por meio dos princípios, técnicas e instrumentos adequados.

A auditoria pode proporcionar melhorias na administração dos bens, direitos e obrigações patrimoniais. Quanto ao aspecto administrativo, a auditoria pode favorecer o aporte de eficiência, a diminuição nos níveis de desatenção e da possibilidade de improbidade por parte dos empregados e gestores (FRANCO; MARRA, 2001).

As atividades da auditoria possuem estreita relação com a controladoria. Iudícibus (2009) afirma que o exercício da atividade de controladoria requer a atuação de profissional com sólidos conhecimentos gerenciais, principalmente nas áreas financeira, contábil e fiscal. Para tanto, o contador gerencial necessita de ampla formação, com conhecimento a respeito dos objetivos ou resultados passíveis de serem obtidos.

Observa-se que a controladoria representa um dos componentes do importante evolução ocorrida na contabilidade, integrando o conjunto de atividades que norteia o trabalho da contabilidade gerencial. Essas mudanças foram determinadas pela necessidade de reorganização das empresas, em um ambiente de complexas relações com o mercado (MARTIN, 2002).

Segundo Nascimento e Reginato (2007), a controladoria exerce papel fundamental na coordenação, acompanhamento e execução das atividades empresariais, possuindo uma visão sistêmica da organização e a condição de influenciar nas decisões, por possuir acesso sem restrições ao sistema de informações gerenciais.

A auditoria, devido à sua função de complementaridade com relação à controladoria, contribui com diversas atividades específicas no âmbito organizacional, com nos aspectos inerentes ao planejamento orçamentário. Nesse sentido, Rana (2010),

afirma que a atuação é essencial para a eficácia do planejamento orçamentário em todas as etapas, contribuindo para que os planos estratégico e operacional garantam otimização do valor econômico da empresa.

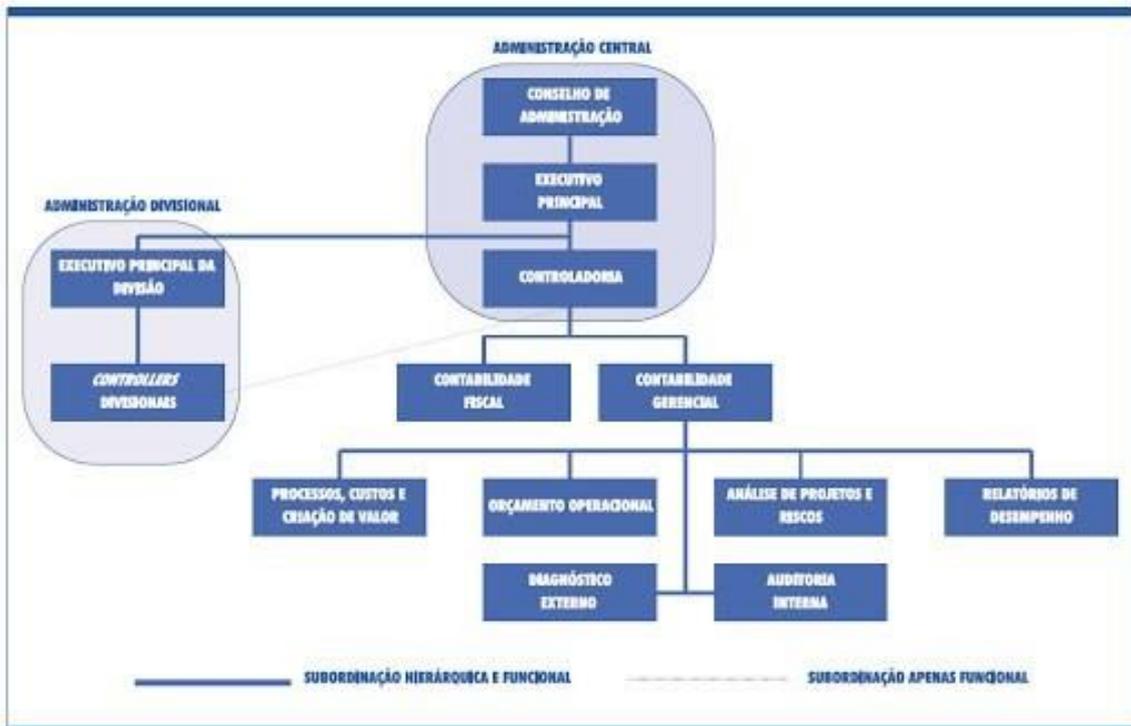
Nesse aspecto, pode-se observar que a auditoria interna confere credibilidade ao trabalho realizado pela controladoria no que se refere ao orçamento.

Essa concessão de credibilidade faz-se necessária, compreendendo que, conforme Santos (2015), na coordenação das etapas diversas da implantação do sistema de orçamentos, identificam-se sérios problemas na controladoria, sendo que entre os profissionais são observados a ansiedade, o medo de ser demitido, a resistência ao controle e outros. Nesse ponto, os relatórios de análise devem trazer com exatidão as constatações do auditor, objetivando o fornecimento do correto subsídio à atividade dos gestores.

Identifica-se a dificuldade, inclusive de mensuração de recursos intangíveis, dada a subjetividade de sua análise (MARTIN, 2002). Nesse sentido, afirma-se a importância da contabilidade gerencial, considerando as limitações da contabilidade geral quanto aos aspectos qualitativos.

O modelo de organograma apresentado na Figura 1 indica a localização da controladoria e da auditoria interna, entre outras funções nas organizações, onde se pode observar a independência departamental de ambas.

Figura 1 – Modelo de organograma



Fonte: Martin (2002, p. 28)

Observa-se que a auditoria interna se relaciona à vertente gerencial da contabilidade. Além disso, é possível observar que a controladoria se encontra em condição de subordinação somente ao conselho de administração e ao executivo principal da empresa, o que indica sua condição de autonomia.

Segundo Imoniana (2008), a prática da auditoria interna agrega valor à entidade por promover a melhoria de controle e monitoramento em seu interior, podendo-se afirmar a necessidade de que a auditoria realize à gestão de seus resultados, legitimando os investimentos realizados considerando que ela é uma atividade que tem como objetivo acrescer valor e aperfeiçoar as operações da entidade. O fluxo da geração de valor inerente à auditoria pode ser observado na Figura 2:

Figura 2 – Geração de valor resultante da auditoria



Fonte: Garcia Jr. et al. (2015)

O papel da auditoria interna no aprimoramento da qualidade dos gastos públicos foi estudado também por Garcia Júnior et al. (2015), que observaram que quando identificadas inconformidades nas práticas realizadas pelas unidades auditadas, indicaram-se soluções para correção ou minimização dos impactos projetados para os períodos seguintes.

Nesse sentido, observa-se o desenvolvimento contínuo das atividades de auditoria, *pari passu* ao desenvolvimento tecnológico. Segundo Imoniana (2008), foram desenvolvidos processos informatizados para a utilização em auditoria, configurando alterações na execução dos trabalhos, em busca de eficiência, eficácia e celeridade. As aplicações de recursos de informática ao trabalho de auditoria são definidas como Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador - TAAC, se referindo a todo programa de computador voltado ao aprimoramento do processo de auditoria.

Pedrosa, Laureano e Costa (2015) afirmam que as TAAC exigem, para sua maior disseminação, da formação profissional em consonância com as necessidades dos

profissionais atuantes no mercado de trabalho, diminuindo, assim, a defasagem entre o que é lecionado nas universidades e as reais necessidades do mercado de trabalho nesse aspecto.

Independentemente da designação atribuída às tecnologias relacionadas à auditoria, faz-se relevante a distinção entre as técnicas de auditoria que se podem realizar com recursos da Tecnologia de Informação e as aplicações que permitem a realização dessas técnicas. Quanto às aplicações, as mesmas incluem as de produtividade pessoal, como exemplo das folhas de cálculo e os processadores de texto, as ferramentas para análise e extração de dados, para a gestão de papéis de trabalho em auditoria, aplicações de mineração de dados e as aplicações criadas pelas empresas de auditoria sob medida para suas necessidades. Os recursos são os equipamentos, ou hardware, já de uso comum (PEDROSA; LAUREANO; COSTA, 2015).

O objetivo das TAAC, de acordo com Imoniana (2008), é a simplificação ou automatização da análise de dados, obtendo maior eficiência e eficácia. A eficiência é definida como sendo o uso ótimo dos recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros nos processos corporativos, sendo que a eficácia consiste na aplicação prática das informações e dos programas.

As ferramentas informatizadas de auditoria caracterizadas como TAAC são passíveis de fornecerem conexões automáticas entre as informações e levantamentos realizados, a avaliação dos auditores e as informações presentes nos relatórios de auditoria que suportam tais informações. Os artigos podem conter links para gráficos, planilhas e documentos de trabalho em geral, observando que os auditores também podem indicar os parâmetros do programa para atenderem aos critérios de seleção que necessitam para a realização de seu trabalho (IMONIANA, 2008).

Uma evolução significativa no campo da Auditoria tem sua origem na lei Sarbanes-Oxley. Silva e Silva (2017) afirmam que um dos marcos no desenvolvimento da auditoria em todo o mundo ocorreu no ano de 2002, quando, depois de descobertas de fraudes de grandes dimensões em empresas norte-americanas, principalmente a

Enron, o Congresso dos Estados Unidos aprovou a lei Sarbanes-Oxley, voltada a garantia da independência do auditor. Entre as determinações, passou a ser proibido o exercício de qualquer outra atividade além da auditoria por parte das empresas do segmento naquele país.

Mendonça et al. (2010) afirmam que as motivações para que a Enron entrasse em colapso foram a assimetria informacional entre a diretoria e os acionistas e as atuações pouco rígidas do comitê de auditoria e da auditoria externa, descumprindo obrigações contratuais de proteção, foram primordiais para o colapso da Enron. Os problemas de governança corporativa que atingiram as companhias americanas repercutiram em todo o mundo e a lei tem como objetivo a restauração da confiança dos investidores nas demonstrações financeiras das empresas, servindo-se de maior precisão das divulgações contábeis.

Verifica-se a necessidade de que a representação das demonstrações financeiras seja fidedigna, o que fez com que a lei Sarbanes-Oxley se tornasse um meio de recuperação da confiança dos investidores, que fora abalada com os escândalos, criando medidas especificamente voltadas ao aporte de credibilidade à auditoria. No bojo dessas medidas situam-se as observações inerentes ao relacionamento entre o auditor independente e a empresa contratante dos serviços (SILVA; SILVA, 2017).

As principais ferramentas utilizadas no processo de auditoria são a confirmação externa, a inspeção física, a mensuração numérica dos itens físicos; o exame ou a obtenção de comprovantes que apresentem autenticidade, a revisão detalhada dos critérios de avaliação e análise de sua conformidade aos princípios da contabilidade. Além dessas ferramentas, incluem-se o exame de registros auxiliares e fiscais e a influência dos mesmos nos registros contábeis principais; a obtenção de informações de diversas fontes que se caracterizem pela fidedignidade e o cruzamento das informações prestadas; bem como conferência dos cálculos; o estudo das metodologias operacionais e a avaliação dos controles internos (FRANCO; MARRA, 2011).

A correta utilização das ferramentas do processo de auditoria pode favorecer para que a empresa tenha resultados importantes no campo da confiabilidade das

informações prestadas e também no que diz respeito à tomada de decisão. Nesse sentido, Franco e Marra (2011) afirmam que a auditoria pode também identificar possíveis falhas no sistema de controle interno das organizações, indicando formas para que ocorra o aprimoramento. Pode-se compreender que a atividade do auditor consiste no exame de materiais que tragam informações e demonstrações, conforme os princípios e normas contábeis.

### **3 CONTABILIDADE GERENCIAL E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO: A EVOLUÇÃO NO ÂMBITO CONTÁBIL**

#### **3.1 Aspectos históricos e conceituais**

Gradativamente, a contabilidade desenvolveu-se voltada às exigências surgidas com o crescimento da população e da economia. A necessidade de divulgação de informações financeiras usuais e de informações econômicas passou, de acordo com Assaf Neto (2003), a fazer parte do trabalho dos contadores.

Observaram-se mudanças significativas a partir do desenvolvimento tecnológico, inclusive e principalmente com a internet, que trouxe uma nova realidade e marcou a contabilidade no final do século XX, principalmente, segundo Pereira (2005), após a criação da rede mundial de contabilidade na Internet (Internacional Accounting Network). Assim, as informações contábeis passaram a ultrapassar as fronteiras espaciais e temporais. Todos esses aspectos trazem reflexos sobre o papel da contabilidade no tocante a satisfação do usuário.

Para Padoveze (1999), a efetividade da utilização dos recursos, objetivando a criação de valor para os acionistas, clientes e credores, passou a se integrar aos objetivos da contabilidade. Entretanto, da mera escrituração à controladoria, um extenso caminho teve de ser percorrido para que a contabilidade adquirisse sua identidade. Assim, a correlação entre a contabilidade e o processo que compreende as decisões a serem tomadas pela empresa ainda não pode ser considerado como algo consolidado, ainda que a Contabilidade Gerencial seja observada como um exemplo de desenvolvimento do conhecimento na área.

A contabilidade gerencial, em seus aspectos conceituais, se correlaciona diretamente com a ideia de informação. Nesse contexto, observa-se que a

informação atua como subsídio ao sistema e que na totalidade a mesma deve ser útil à gestão das organizações. Especificamente tratando dos sistemas contábeis, seu resultado é o relatório, no qual são identificados dados reais que podem demonstrar perspectivas relevantes e subsidiar decisões (ROCHA, 2005).

A evolução fez com que o contabilista se deparasse com a principal consequência do avanço tecnológico na contabilidade, que é a necessidade do conhecimento aplicado. O contabilista do século XXI precisa ser um profissional autodidata cujo conhecimento aplicado o torna como diferencial nos intensos desafios da profissão. (SANTOS, 2014). Desse modo, o contador capacitado passa a poder atuar nas diferentes demandas surgidas em nível gerencial.

Todavia, para Dornelas (2008), alguns empresários se abstêm das informações fornecidas pela contabilidade, que poderiam ser de grande importância no desenvolvimento do empreendimento, fundamentando-se apenas em conhecimentos que acreditam possuir. Assim, a maior parte dos resultados fica abaixo da expectativa. Alguns fatores considerados como responsáveis pelo fracasso dos novos negócios são:

(...) má administração, com destaque para a falta de planejamento e a falta de competência gerencial e de conhecimento prático no ramo escolhido; Concorrência; Desinformação, falta de conhecimento ou de atualização; Acesso restrito as fontes de informações; Dificuldades de acesso ao crédito e baixos investimentos; elevadas obrigações tributárias e jurídicas (BENSADON, 2001, p. 19).

Com sistemas contábeis capazes de registrar lançamentos de forma automatizada, gerar saldo de contas, realizar cálculos tributários e trabalhistas, entre diversas outras funções, o contador não mais será um mero “guarda-livros”. Ele tem agora capacidade de assumir funções como: analista financeiro e patrimonial; tomador de decisões administrativas; consultorias; auditorias, perícias, entre diversas outras funções (DUARTE, 2009).

Segundo Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p. 10) a Contabilidade Gerencial é o “processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos

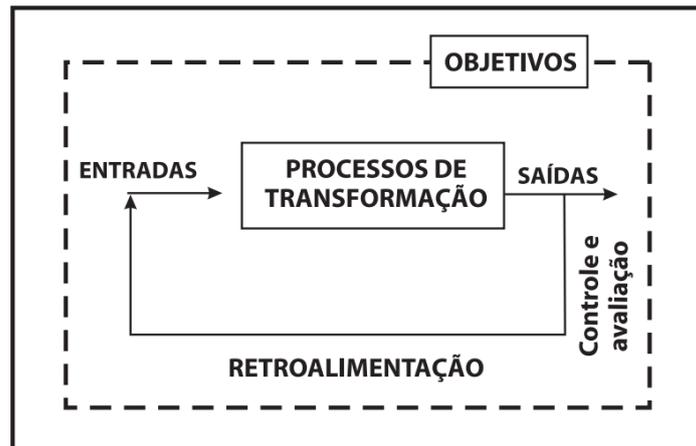
organizacionais”. O planejamento e a decisão relacionados à contabilidade têm sua origem nas variáveis analisadas e de seus resultados, proporcionando a elaboração do plano. Assim, o processo decisório nas empresas tem a contribuição da contabilidade como instrumento que auxilia a administração na tomada de decisões, com a coleta de

dados e sua mensuração monetária (MARION, 2015).

A vertente gerencial da contabilidade possui importante função no campo da estratégia empresarial. Um exemplo de atuação da contabilidade gerencial no campo estratégico diz respeito às estratégias de gestão de custo, observando que as que envolvem baixo custo, somente se apresentam adequadas em ambientes estáveis, nos quais as empresas atuariam em condições de aperfeiçoamento com o tempo, aprimorando sua eficiência. Os autores observam também que a correlação entre desempenho organizacional e estratégia somente passou a ser de realizada de modo efetivo pelas organizações a partir de meados da década de 1970 (ALMEIDA; MACHADO; PANHOCA, 2012). Nesse aspecto, faz-se relevante a consideração a respeito dos sistemas de informações e demonstrações contábeis.

A contabilidade é considerada como o mais eficiente sistema de registro, controle e análise para gestão patrimonial das entidades. A existência de um sistema de informações não requer o uso de um computador, bastando alguma forma de registro, como um arquivo de fichas. Os componentes do sistema de informações são as pessoas, as organizações, com os procedimentos a elas inerentes e a tecnologia (ROCHA, 2005). A Figura 1 mostra os componentes de um sistema de informação:

Figura 3 – Componentes de um sistema de informação



Fonte: Albertão (2001)

Na Figura 1 pode-se verificar que os componentes coletam, manipulam, armazenam, disseminam os dados, em seguida fornecendo um mecanismo de retroalimentação. De modo sintético, pode-se compreender que a entrada consiste em captar e unir dados primários, considerando que qualquer que seja o sistema envolvido, o tipo de entrada é determinado pela saída que se espera do sistema. O processamento diz respeito à conversão ou transformação de dados nas saídas úteis e desejadas pelo usuário. Já a saída envolve a etapa na qual a informação é emitida, sendo a etapa que realmente interessa ao usuário do sistema. A realimentação, ou feedback, é uma saída usada para fazer ajustes ou modificações nas atividades de entrada ou no processamento, considerando que a mesma também ocorre quando o sistema gera saídas que demandam uma tomada de decisão que provocará uma nova entrada no sistema (ALBERTÃO, 2001).

Verifica-se que os resultados obtidos por meio da utilização dos sistemas e do conhecimento contábil se refletem nas decisões empresariais, que passam a ser subsidiadas. Um exemplo importante desse aspecto é a avaliação das demonstrações contábeis, que conforme Sá (2002), é uma técnica voltada à divisão, confrontação e aceção dos demonstrativos financeiros das companhias, buscando obter informações para conquistar uma avaliação sobre a saúde econômica e financeira da empresa em definido tempo, podendo ser em comparação com os concorrentes. No momento em que são estudadas, as demonstrações contábeis e financeiras de uma instituição passam a ter crédito como informação e evitam ser apenas um conjunto de dados.

Desse modo, o contador gerencial atua no sentido de interpretar e transformar dados em informações para o desenvolvimento da organização, transmitindo suas observações aos gestores e colaborando na construção da estratégia da mesma. Frezatti, Nascimento e Junqueira (2008), que consideram que até a década de 1960 a difusão da pesquisa em Contabilidade ocorria somente sob a abordagem normativa, voltando-se ao aprimoramento e incorporação de conceitos da economia acerca de se avaliar os componentes como ativo, lucro e outros. Os autores defendem que o desenvolvimento da Contabilidade se deu a partir da necessidade de se responder as causas da ocorrência e as circunstâncias do fenômeno contábil.

Os aspectos inerentes ao planejamento empresarial de modo geral contam com o essencial apoio da contabilidade gerencial, considerando que a mesma atua também na determinação de componentes específicos, como por exemplo, a solvência. Esta, segundo Ross, Westerfield e Jaffe (2008), é a capacidade de a empresa cumprir seus compromissos, devendo-se observar o planejamento de caixa como o modo de se estabelecer as metas financeiras e como estas devem ser atingidas.

Assim, a utilização do conhecimento e controle gerencial oriundos da contabilidade pode ser decisiva na gestão das organizações e no contexto da tomada de decisão. Conforme Anthony e Govindarajan (2001), os controles gerenciais buscam o atendimento aos objetivos da organização, envolvendo todos os níveis da mesma e buscam indicar aos gestores a condição da empresa quanto à possibilidade êxito na busca de tais objetivos.

Segundo Frezatti, Barroso e Carter (2015), mesmo diante das informações contábeis, as decisões sem apoio da contabilidade gerencial adquirem um elevado grau de subjetividade e indicam a possibilidade de resultarem em equívocos, principalmente diante de uma interpretação inadequada dos dados transmitidos pela contabilidade financeira. O sistema de informações gerenciais possibilita a realização de monitoramentos e a indicação a respeito da necessidade de ações que passíveis de potencializar, alterar ou realizar a criação de novos discursos.

A importância das informações contábeis pode ser identificada por meio da análise de sua influência nos aspectos gerenciais e legais da empresa. Observa-se, no

entanto, que se fazem necessários cuidados específicos quanto a estas informações, bem como a respeito da fidedignidade das mesmas como reflexos da condição econômico-financeira da empresa (CFC, 2015). No campo da informação, evidencia-se a importância da mesma para a tomada de decisão organizacional.

Compreende-se que a contabilidade gerencial contribui para a tomada de decisão e a mesma:

[...] está diretamente ligada ao planejamento e controle de uma empresa, ambos como instrumentos de administração para os gestores, visando ajudar uma organização a ficar sob controle, identificar quando o processo está fora do controle e dar suporte à aprendizagem da empresa, onde tem como objetivo melhorar a qualidade das operações, reduzir os custos operacionais e aumentar a adequação das operações às necessidades dos clientes (MORAIS; BARRETO, 2019, p. 917).

Assim, observa-se o papel analítico da Contabilidade, subsidiando as decisões a partir da observação e análise dos dados contábeis e patrimoniais, em complemento às análises oriundas de outros departamentos. A gestão das organizações, independentemente do modelo de negócio adotado, requer planejamento, que consiste na observação dos diferentes pontos tratados, na forma de análises pautadas pelo caráter essencialmente técnico e bem fundamentado. Assim, as diferentes abordagens voltadas a esta análise requerem delimitações que sejam adequadas à complexidade do contexto organizacional (SCHUTZ, 2016). Nesse contexto, verifica-se a importância da evolução experimentada pela contabilidade, a partir do desenvolvimento tecnológico de modo geral.

### **3.2 Tecnologia da informação e sistemas de informação gerencial**

Os Sistemas de Informações Gerenciais não possuem geralmente um conceito geral, abrangente, se adequando às finalidades específicas das organizações. Os mesmos atuam no controle de projetos, elaboração e emissão de relatórios, contabilidade de custos e por área de responsabilidade, coordenação e integração de sistemas, planejamento e orçamentos. Os sistemas de informações, quando utilizados de modo correto e em conformidade com os objetivos das organizações, favorecem a tomada de decisões e proporciona meios para que as informações fornecidas sejam exatas e confiáveis (OLIVEIRA, 2010).

Segundo O'Brien (2004, p. 6), os sistemas de informação "é um conjunto organizado de pessoas, hardware, software, redes de comunicações e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informações em uma organização". A função dos sistemas de informação incorpora a coleta, a recuperação, o processamento, a análise e a divulgação das informações voltadas ao apoio à tomada de decisões em ambiente corporativo.

Considera-se que o sistema de informação possui como componentes as tecnologias de informação, as estruturas organizacionais e as pessoas. As vantagens apontadas são o controle das operações, a redução da quantidade de trabalho manual, o aumento da qualidade dos serviços e o subsídio para a tomada de decisão (O'BRIEN, 2004).

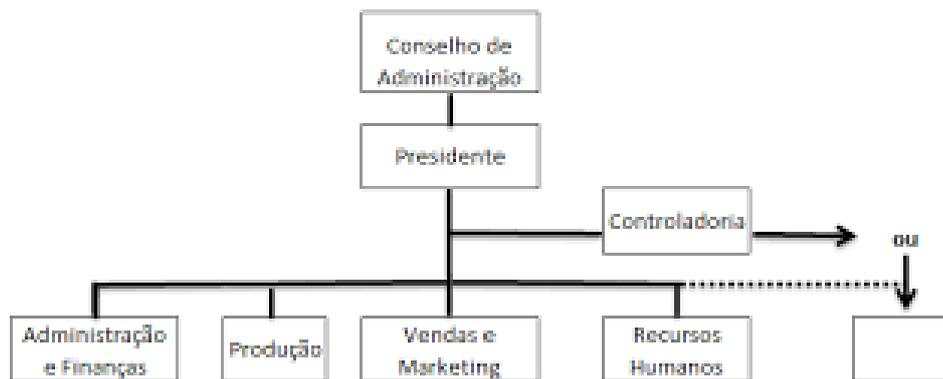
O Sistema de Informação Gerencial (SIG) precisa, porém, estar bem estruturado na empresa, para que os gestores não tomem decisões precipitadas ou errôneas que possam abalar o seu desenvolvimento, pois possuir um sistema de informação gerencial bem estruturado só tende a fazer com que a empresa aumente seu desempenho e garanta resultados positivos (FONSECA; GARCIA, 2007, p. 15).

Os sistemas de informação contábil possuem grande importância no âmbito das empresas, sendo que o entendimento a respeito desta importância é favorecido pela apropriação do conceito de sistema, que é "[...] uma entidade composta de dois ou mais componentes ou subsistemas que interagem para atingir um objetivo comum; sob esse aspecto, o termo aplica-se a uma comunidade, a uma família, a uma empresa" (CAMELO, GASPARELLO, FAVERO, 2006).

O vocábulo sistema conduz à existência de uma interação que possui metas definidas e um sistema de informação busca a correlação entre aspectos inerentes a determinado conjunto de dados para favorecer a construção de subsídios às decisões. A informação é o conhecimento disponível para uso voltado a ação, tendo condição de reduzir a margem de incerteza que inerente às decisões do dia a dia (CAMELO, GASPARELLO, FAVERO, 2006). Os sistemas devem ser proporcionais às exigências das organizações, considerando que eles possuem, geralmente, elevado custo de implantação e nem sempre comportam um número elevado de informações.

A Contabilidade Gerencial incorpora também as atividades de controle interno, norteadoras do processo de auditoria interna, sendo que a existência e pleno funcionamento do sistema ERP pode contribuir para a organização interna da empresa e facilitar o trabalho do contador e da auditoria. Na Figura 4 pode-se observar a posição da controladoria no organograma da empresa:

Figura 4 – Organograma identificando a controladoria

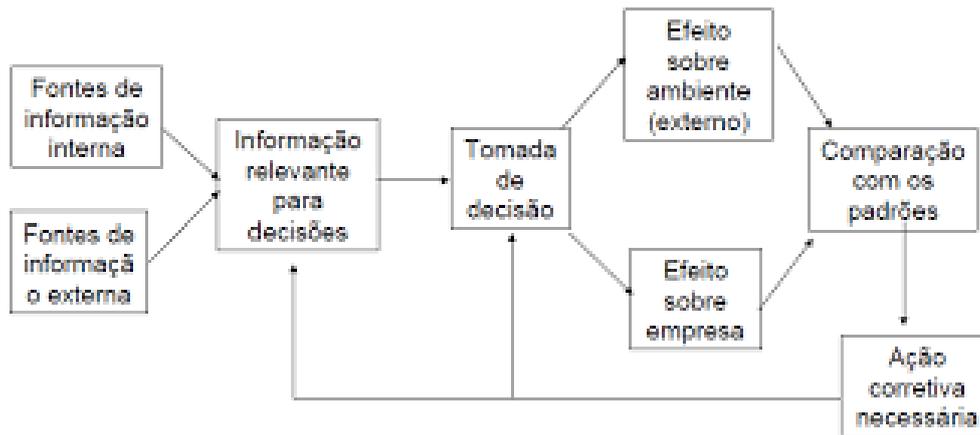


Fonte: Dornelles; Neto (2017)

A não utilização dos sistemas de informação gerencial pode apresentar problemas à organização no sentido de não se apropriar das condições de eficiência nos processos por eles indicada, considerando que a gestão hodierna pauta-se pela coordenação dos sistemas, mas a desconsideração do conhecimento contábil-gerencial pode trazer consequências ainda mais sérias.

A identificação da Controladoria, à parte dos demais departamentos, indica a importância de sua isenção e independência. A partir da não implantação de sistemas informatizados, pode-se considerar a necessidade de análise e implantação de outros sistemas que os possam substituir, compreendendo tal necessidade. Na Figura 5 encontra-se ilustrado um fluxograma genérico de um sistema de informações gerenciais:

Figura 5 – Esquema de um sistema de informações gerenciais



Fonte: Caetano (s/d)

A ausência de informações ou a falta de consistência das mesmas pode trazer prejuízos como infringência de preceitos legais, acarretando em problemas judiciais. Assim, a informação é o componente essencial que representa a importância da Contabilidade Gerencial.

Informação significa poder e seu uso apropriado pode ser uma arma que estabelece o diferencial competitivo e a projeção de um cenário com vistas a um melhor atendimento a clientes, com a otimização de toda a cadeia de valores e de produção. Ter o poder e o controle sobre suas próprias informações de modo a reagir rapidamente dentro da exigência do mercado é uma necessidade que nenhuma organização que pretenda sobreviver pode ignorar. (ALBERTÃO, 2001, p. 24)

O relatório é um dos resultados produzidos pelo sistema contábil é de relevância para a disponibilização de dados reais, podendo demonstrar perspectivas importantes, subsidiando decisões. Para Rocha (2005), a contabilidade é o mais eficiente sistema de registro, controle e análise para gestão patrimonial das entidades.

Segundo Melo (2012), “o conhecimento perfeito das disponibilidades ou faltas de recursos permite o melhor gerenciamento, ou seja, buscar recursos ou fazer investimentos, adiar compromissos, antecipar projetos, montar um orçamento visando a solução de problemas”. Inclui-se também o planejamento de investimentos e antecipação aos problemas, buscando não ser prejudicado pelos imprevistos. Possibilita também a montagem de um planejamento visando atingir metas, considerando que o mercado financeiro se tornou mais dinâmico e complexo

nas últimas décadas. Nesse caso, pode-se novamente situar a atuação da Contabilidade, onde a correta interpretação dos demonstrativos pode ser um subsídio relevante para a tomada de decisão.

### **3.3 A importância das informações contábeis para organizações**

A discussão a respeito da importância das informações contábeis envolve uma observação abrangente a respeito do conhecimento contábil e, como os demais tópicos, não se abstém de discutir a evolução histórica que, nesse cenário, compreende as mudanças nas estruturas conceituais. Conforme Niyama e Silva (2022), no passado existiam duas estruturas conceituais, sendo a primeira, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e posteriormente da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que estava baseada na filosofia dos Estados Unidos, inicialmente concebida por Sérgio de Iudícibus.

Essa estrutura indicava dois postulados, que seriam verdades absolutas da Contabilidade, diversos princípios e convenções. Assim, a estrutura obedecia a postulados, princípios e convenções dispostos em uma hierarquia de ordem de importância. A segunda estrutura foi baseada nos estudos iniciais de Hilário Franco e aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Apesar de sofrer diversas alterações ao longo do tempo, a estrutura do CFC listava somente princípios, sem uma preocupação hierárquica (NIYAMA; SILVA, 2022).

As duas estruturas têm sua origem na década de 70 do século XX. Entretanto, nesse mesmo período, a listagem de princípios começa a ser questionada. Ao mesmo tempo, os autores da Contabilidade deixam de lado pesquisas sobre esse assunto, ficando a cargo do normatizador a responsabilidade de apresentar uma estrutura conceitual. Isso tem início no Financial Accounting Standards Board (Fasb), dos Estados Unidos, via Fasb Concepts. Pelo acordo de Norwalk, em 2002, o Fasb e o International Accounting Standards Board (Iasb) decidiram concentrar seus esforços na convergência, o que incluía a promulgação de uma estrutura conceitual conjunta. Isso foi, de certa forma, realizado. Nas primeiras discussões, houve participação conjunta Fasb/Iasb, mas em anos mais recentes prevaleceu somente o entendimento do Iasb. O Fasb continua a editar sua estrutura conceitual (NIYAMA;

SILVA, 2022). Entre os conceitos essenciais no contexto da Contabilidade situam-se as demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis são um conjunto de documentos elaborados e divulgados por uma empresa ao fim de cada período com o intuito de apresentar aos seus sócios e partes interessadas a real situação econômico-financeira da empresa. Com os resultados obtidos em cada grupo de conta são apontadas a grandeza e estrutura da empresa, estes resultados são responsáveis para decidir o regime tributário, lucros e prejuízos (MARION, 2012).

Todavia, remonta de época mais recente o surgimento da Análise das Demonstrações Contábeis de forma mais sólida, mais adulta. É no final do século XIX que observamos os banqueiros americanos solicitando as demonstrações (praticamente o Balanço) às empresas que desejavam contrair empréstimos. E por se exigir, de início, apenas o Balanço para a Análise é que se introduz a expressão Análise de Balanços, que perdura até nossos dias. Com o tempo, começaram-se a exigir outras demonstrações para análise e para concessão de crédito, como a Demonstração do Resultado do Exercício; todavia, a expressão Análise de Balanços já é tradicionalmente utilizada. Como forte argumento para a consolidação da denominação Análise de Balanços, salientamos que a Demonstração do Resultado do Exercício foi conhecida, em certo período, como Balanço Econômico (Balanço de Resultado). A denominação Fluxo de Caixa já foi conhecida como Balanço Financeiro; então, tudo era Balanço (MARION, 2012, p. 7).

Segundo Marion (2015), o balanço patrimonial é a principal demonstração contábil que reflete a posição financeira em determinado momento, normalmente no fim do ano ou período prefixado. É como se tirasse uma foto da empresa e verificasse de uma só vez todos os bens, valores a receber, a pagar em determinada data.

Os fundamentos mais importantes no contexto da legislação contábil brasileira situam-se a partir de 2008, sendo alterada a Lei nº 6.404/76 e instituídas a Lei nº 11.638/2007 e a Lei nº 11.941/2009, autorizando a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às normas internacionais. A Lei nº 6.404/1976, que é a Lei das Sociedades por Ações, determina que as demonstrações contábeis obrigatórias são:

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: I- balanço patrimonial; II- demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III- demonstração do resultado do exercício; e IV- demonstração dos Fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei 11. 11.638, de 2007), V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007) (BRASIL, 1976).

O CPC define as demonstrações contábeis, que são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, considerando a heterogeneidade de suas finalidades. Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias podem determinar exigências específicas para atenção aos seus interesses, sendo que tais exigências não podem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo tais estruturas conceituais. As Demonstrações Contábeis elaboradas em atenção ao que prescreve a estrutura têm por objetivo fornecer informações úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não buscando atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários (CPC, 2011).

O objetivo do relatório contábil-financeiro é o fornecimento de informações contábil-financeiras sobre a entidade, que sejam úteis a investidores tanto existentes quanto em potencial, bem como a credores, norteando a tomada decisão. Tais decisões consideram o ato de comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, tanto quanto a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito (CPC, 2011).

Algumas informações não são divulgadas na forma convencional das demonstrações contábeis, o que faz com que sejam necessárias as evidenciações complementares, que podem ser o parecer dos auditores, o relatório da diretoria, os quadros analíticos suplementares e as notas explicativas. Estas informações têm o caráter complementar e favorecem a compreensão das demonstrações, indicando as especificidades da análise realizada (GELBCKE et al., 2018).

As decisões inerentes à política financeira compõem o complexo cenário da gestão empresarial, podendo-se sintetizar a concepção de política financeira como de o conjunto de decisões de caráter financeiro, sendo estas contínuas e que prescindem de objetivos e também de uma política de controle interno (IUDÍCIBUS, 2009).

Nesse sentido, outra importante decisão a ser tomada nas empresas se refere ao fluxo de caixa. A elaboração do fluxo de caixa representa uma ferramenta importante para avaliar a disponibilidade de caixa e liquidez da empresa, possibilitando ao empresário uma visão de presente e futuro. Com essa tranquilidade, o mesmo pode antecipar algumas decisões importantes como redução de despesas sem o comprometimento do lucro e o planejamento de investimentos (SEBRAE, 2018).

Acerca das decisões relacionadas ao fluxo de caixa, sua importância pode ser compreendida diante da constatação de que o mesmo permite ao administrador financeiro verificar a possibilidade de se realizar aplicações a curto prazo com base na liquidez, na rentabilidade e nos prazos de resgate. Nesse aspecto, a análise considera também o cenário externo. Esse cenário externo indica a necessidade da gestão do espaço mercadológico, que pode contribuir para a potencialização dos valores para a empresa e, por conseguinte, para o investidor. A atividade relacionada ao fluxo de caixa deve gerar um relatório de análise, que deve ter sua elaboração de forma inteligível por todas as pessoas, mesmo as que sejam leigas acerca do assunto (MATARAZZO, 2010).

A área financeira passou por importantes mudanças, deixando a postura conservadora antes predominante e passando a ter o caráter questionador e o direcionamento ao estudo dos fenômenos financeiros, observando que no contexto empresarial é necessária a identificação e a compreensão das motivações de alguns fatos, não mais possuindo uma atuação limitada aos valores registrados e à mensuração dos efeitos produzidos (ASSAF NETO, 2003).

As demonstrações contábeis representam o produto final do trabalho do contador, indicando a realidade da entidade por meio de dados fundamentados em metodologias adequadas à sua apuração. Conforme Begalli (2009), as demonstrações contábeis buscam relatar aos usuários as informações sobre a posição financeira e patrimonial das entidades, bem como informar os fatos principais ocorridos, buscando, inclusive, indicar o resultado obtido pela organização.

De modo geral, observa-se que o trabalho da contabilidade tanto fiscal quanto sob o prisma gerencial envolve os aspectos relacionados à administração patrimonial das organizações, compreendendo elementos diversos, como a administração financeira. Gitman (2010) afirma quanto à administração financeira que a mesma representa a criação de mecanismos de análise e controle, orientando e influenciando nas tomadas de decisão que resultem em maior retorno financeiro para a organização.

Nesse contexto, entre os objetos de intervenção da Contabilidade e que ocupa posição muito importante para as organizações é o orçamento. O orçamento possibilita a sinalização de metas, análise e correção dos desvios e quantificação de fenômenos. Assim, o mesmo adquire destaque no sistema de controle gerencial (MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016).

A origem do vocábulo orçamento se relaciona a uma bolsa de tecido, denominada pelos romanos como *fiscus*, que era utilizada para a coleta de impostos. A palavra era usada para denominar as bolsas de tesouraria e os funcionários que as utilizavam. No entanto, o conceito que mais se aproxima do que é atualmente utilizado é a ideia de que em New York, em 1907, foi implantado o primeiro orçamento público, que compreendia uma série de atividades voltadas ao planejamento e à administração financeira (LUNKES, 2003).

Outra definição importante para o orçamento pode ser encontrada em Atkinson et al. (2000), que afirma sua condição de refletir as condições qualitativas do modo como serão alocados os recursos em cada setor ou subunidade da organização, fundamentando-se em seus objetivos de curto prazo e em suas atividades, compreendendo-se esta função como o subsídio para as ações ligadas à administração financeira.

A administração das decisões financeiras é uma questão estratégica nas empresas por determinar os rumos de todas as outras áreas, desde a administrativa à operacional e gerencial. Segundo Sanvicente (1987, p. 31) a administração financeira é um campo separado e surgiu aproximadamente no ano de 1900. Seu estudo visava orientar e legalizar empresas que se iniciavam no mercado,

objetivando levantar capital através de títulos. A função exigia um conhecimento específico, porém restrito, voltado essencialmente à captação de recursos.

O conhecimento contábil-gerencial se expressa de modo mais evidente a partir do planejamento orçamentário, que ao lado do planejamento tributário representa uma atividade que exige conhecimento técnico. O orçamento indica parâmetros adequados para a avaliação do desempenho das organizações. Além disso, os orçamentos contribuem para que os gestores coordenem seus esforços, fazendo com que cada setor possa contribuir para a o todo que é a empresa. Os mesmos incentivam também os administradores a construir perspectivas por meio de suas responsabilidades no tocante ao planejamento (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Com a quebra da Bolsa de Nova Iorque em 1929, que refletiu na economia mundial mesmo durante a década seguinte, a administração financeira voltou-se para concordatas e a reorganização, liquidez das empresas e regulamentação do mercado de títulos. Num processo gradativo, ocorreu desde então uma preocupação com a estabilidade das organizações pautada pela visão macro, observando que este resultou em maior cuidado com a gestão de recursos, de pessoal e com a ampliação de mercados, bem como a preocupação quanto ao orçamento empresarial (SANVICENTE, 1987).

Quanto ao papel orçamentário e seus objetivos, estes são compreendidos como o operacional e no curto prazo e estratégico e no longo prazo. O operacional consiste na avaliação de desempenho e no planejamento operacional e o estratégico é traduzido na formação da estratégia e na comunicação de metas (MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016).

O objetivo da Contabilidade deve ser sempre oferecer confiabilidade ao usuário, tornando aceitável a informação contábil como fundamento para suas decisões, sendo elemento imprescindível no contato entre o próprio usuário e a informação. Assim, por meio das demonstrações contábeis e da análise das mesmas por parte dos gestores, pode-se elaborar a estratégia de negócios adequada à organização (CANETTE, 2004).

Outro aspecto relevante no campo das informações contábeis para as organizações refere-se à contabilidade de custos. A contabilidade de custos pode ser considerada como uma das principais áreas fornecedoras de subsídios para a gestão empresarial, tendo como objetivos principais a determinação do lucro, as tomadas de decisões e o controle operacional. A mesma atua no fornecimento de informações para a contabilidade financeira e para a contabilidade gerencial, sendo que entre os princípios norteadores da contabilidade de custos se situam o registro pelo valor original, a competência, a consistência ou uniformidade, a prudência ou conservadorismo, a relevância e a materialidade (LIMA, 2014). Quanto à sua origem:

A contabilidade de custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso nem sempre conseguem entender a suas outras duas mais recentes e mais provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão (MARTINS, 2003, p. 23).

A contabilidade de custos tem como principais terminologias o gasto, os investimentos, o custo, as despesas e o reembolso. O gasto pode ser compreendido como toda a despesa efetuada ou ainda devida pela empresa. As despesas são os gastos efetuados com o objetivo de obtenção de receitas. O desembolso é definido como o pagamento das despesas, sendo importante a distinção entre despesa, custo e perda (LIMA, 2014).

A despesa não é recuperada nas vendas, indo para o resultado e provocando redução do ativo quanto realizada a vista e para o passivo quando adquirida a prazo. Já o custo vai para o produto, sendo recuperado nas vendas. O mesmo aumenta o ativo, indo para o estoque. A perda pode ser definida como sendo o gasto não intencional, originado no processo de fabricação, manuseio ou transporte de produtos (LIMA, 2014).

Compreende-se que a contabilidade de custos está diretamente ligada à contabilidade geral, tendo como aplicação a classificação, o registro, a apresentação e a interpretação da mão de obra, do material e os custos diversos envolvidos na venda de um produto.

Alguns dados utilizados na contabilidade de custos têm sua origem fora do departamento, sendo que além, por exemplo, dos documentos que envolvem despesas e custos, a mesma se utiliza de estudos de tempo, cartões de pontos dos trabalhadores, relação de programas de planejamento e operação e requisições de materiais. Uma das funções da contabilidade de custos é a formação do preço, essencial à competitividade e sobrevivência das organizações (LIMA, 2014).

A formação do preço de venda é uma importante decisão de todos os tipos de empresa, seja ela indústria, comércio ou de serviços. Sinteticamente, a formação do preço de venda é o resultado da soma das despesas variáveis com o custo e com o lucro. A apuração desses custos é feita por meio dos componentes da contabilidade, juntamente com as informações extra contábeis (ZANLUCA, 2015).

Os métodos já consagrados para a formação do preço de venda são a margem de contribuição, o Markup, a Pesquisa de Preços e a fórmula baseada no lucro (PORTO, 2014). No Quadro 2 podem ser identificadas as principais características de cada uma das metodologias:

Quadro 2 – Métodos de formação de preços

METODOLOGIA	CARACTERÍSTICAS
Margem de contribuição	Determinação do preço pelo excedente resultante do cálculo de subtração do custo de venda depois de descontadas as despesas variáveis e os custos. A fórmula utilizada é: Margem de contribuição = Valor de venda – Custos e Despesas variáveis. A metodologia possibilita a cobertura das despesas e a obtenção de uma margem de lucro sobre cada item vendido. A empresa determina quanto deseja ganhar em cada produto ou serviço, sendo esta a margem de contribuição.
Markup	O markup determina o preço com base nos custos envolvidos em cada produto, sendo que o objetivo do método é encontrar um preço que cubra tais despesas, oferecendo também um lucro, que não é uma margem, mas uma estimativa do que é adequado ao empreendimento.

Pesquisa de preços	A mesma realiza um levantamento dos preços que são praticados pela concorrência para a venda. O levantamento é realizado em diferentes locais e períodos. Em seguida é calculada a média, bem como os valores mínimos e máximos. Importante ressaltar que esse método deve servir de apoio à adoção de outros, já que devem ser levadas em consideração as ameaças principais e a necessidade de mudanças nos preços praticados pela empresa.
Fórmula baseada no lucro	A fórmula utilizada é: $100\% \text{ Preço de venda} = \text{Custo inicial} + \text{Percentual das despesas fixas} + \text{Percentual de lucro desejado}$ .

Fonte: Porto (2014)

Conforme Porto (2014), a estratégia de copiar os preços dos concorrentes ou a simples aplicação de uma margem sobre o custo dos produtos não é suficiente para de obter êxito, já que outras variáveis são de importante consideração, como a sazonalidade, o ciclo de vida dos produtos, a ociosidade quanto à capacidade produtiva e principalmente os objetivos da empresa no mercado.

De acordo com Bernardi (2004), a formação de preços envolve elementos ligados às necessidades de financiamentos, giros, volumes de mercadoria, impostos e taxas de juros. Entretanto, a complexidade da formação de preços no setor de serviços de torna ainda mais complexa, pois a análise prioritária passa a recair sobre os fatores tempo e recursos, além da necessária pesquisa de mercado.

Outros aspectos essenciais relacionados ao papel da contabilidade e das informações contábeis para as organizações refere-se às informações inerentes à tomada de decisão, como a rentabilidade e a liquidez. No contexto das finanças da empresa, a rentabilidade e a liquidez são consideradas de essencial análise para a aferição de seus resultados e, conforme Matarazzo (2010), os índices de liquidez mostram a base da situação financeira da empresa, não sendo índices extraídos do fluxo de caixa, mas a partir do confronto dos ativos circulantes com as dívidas, podendo aferir a solidez da base financeira da empresa.

Quanto à rentabilidade, a mesma é atingida quando a atividade proporciona a maximização dos retornos dos investimentos feitos pelos investidores ou acionistas

na empresa. Urge compreender, no entanto, que a rentabilidade em níveis máximos pode ser um ponto negativo para a liquidez da empresa. Outro ponto a ser considerado é a questão da solvência, que é a capacidade de a empresa cumprir seus compromissos (MATARAZZO, 2010). Estas análises são parte da atividade do contador e podem ser compreendidas como necessárias à elaboração de sua estratégia, que faz parte de todos os tipos de negócio e é abordada em maior ou menor escala de acordo com a complexidade da atividade ou da forma como a organização se insere no mercado.

A avaliação das demonstrações contábeis é uma técnica que acontece a divisão, confrontação e aceitação dos demonstrativos financeiros das companhias, buscando remover informações para conquistar uma avaliação sobre a saúde econômica e financeira da empresa em definido tempo e em acareação com os concorrentes (SILVA, 1998).

Por intermédio de estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio, a contabilidade proporciona informações úteis, claras objetiva para os usuários nas tomadas de decisões. Basso (2011, p. 22) define contabilidade da seguinte forma:

[...] um conjunto ordenado de conhecimentos, leis, princípios e métodos de evidenciação próprios, é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui uma técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir revelar informações de suas variações e situação especialmente de natureza econômico financeiro (BASSO, 2011, p. 22).

Para Ribeiro (2012), os procedimentos contábeis têm como finalidade gerar informações pertinentes aos fatos patrimoniais. Neste sentido, o Estado estabeleceu normas que padronizaram a formalização dos registros para que dessa forma fiscalize de forma adequada as entidades.

Assim, a contabilidade tem como objetivo, segundo Ribeiro (2012, p. 4), “o estudo e controle do patrimônio e de suas variações visando ao fornecimento de informações que sejam úteis para a tomada de decisões”. Iudícibus (2009) concorda com esse

objetivo da contabilidade, afirmando que a mesma deve provar o máximo possível de informações sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações detalhando fatos relevantes para seus usuários.

A tomada de decisão consiste na identificação de um problema específico e na seleção de uma linha de ação que objetive sua resolução. A elevação dos níveis de complexidade gerencial faz com que as decisões careçam de elementos consistentes para sua tomada, principalmente observando que esta mudança tem relação com a competitividade e com outros pontos ligados às finanças (DANTAS, 2005).

Uma das importantes funções inerentes ao contador, subsidiada também pelas informações contábeis, diz respeito à escolha do regime tributário a ser adotado pela empresa. A mesma deve ser norteadada pelo apoio técnico do contador para a tomada de decisões, considerando também que a correlação entre o planejamento tributário e a competitividade das empresas faz com que ocorra com maior necessidade de adoção do mesmo no sistema contábil das empresas. De acordo com Siqueira (2011), as finalidades do planejamento tributário são evitar a incidência do fato gerador, reduzir o montante e retardar o pagamento do tributo.

Conforme Gutierrez (2006) o planejamento de um tributo envolve a organização das diferentes etapas de apuração do mesmo, onde se faz possível a realização do cálculo antecipado do valor a ser pago e a preparação de cada operação da empresa, fazendo com que seja gerado o menor valor ou as melhores condições possíveis para seu pagamento, respeitados os aspectos legais.

Fabretti (2005) situa a importância do contador no contexto do planejamento tributário ao considerar que a falha nos procedimentos relacionados ao planejamento tributário pode incorrer em evasão, tipificada como crime. Nesse caso, o apoio técnico representado pelo profissional de contabilidade pode ser decisivo para a organização, fazendo com que a mesma possa tomar as decisões corretas quanto à elisão fiscal, beneficiando-se de aspectos como o adiamento do pagamento dos tributos ou obtenção de vantagens financeiras nesse aspecto.

As empresas brasileiras têm na elevada carga tributária um importante óbice ao seu desenvolvimento. A análise do desenvolvimento das organizações no Brasil

necessita do estudo dos tributos, compreendendo sua relevância em todos os segmentos de negócio. No âmbito do orçamento empresarial, estes custos representam uma parcela significativa das receitas (FREZZATTI, 2005).

No contexto das condições mercadológicas, verifica-se que o desenvolvimento da comunidade, a demanda, a comercialização, os impactos da cadeia, exportação, suporte financeiro, oferta de emprego são as subcategorias apresentadas e passíveis de mensuração por meio dos instrumentos contábeis. A produtividade, a renda, os benefícios, os custos, a distribuição, a inovação do produto e do processo de produção e a qualidade se somam como subcategorias, porém no âmbito do desempenho econômico empresarial (CLARO; CLARO, 2004).

Dantas (2005), considerando os objetivos da Contabilidade, uma preocupação especial deve ser atribuída ao papel executado pela evidenciação das demonstrações contábeis, que buscam comportar as informações necessárias para se ter uma forma justa de interpretação da situação econômico-financeira da entidade e possibilitar a elaboração do planejamento orçamentário. Essa atuação é um subsídio essencial ao trabalho da controladoria, que tem entre suas atribuições o direcionamento da tomada de decisões dos gestores nas organizações.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho discutiu aspectos inerentes à história e desenvolvimento da Contabilidade, compreendendo sua importância social e econômica para as organizações, com destaque para o Brasil. Observou-se que a Contabilidade tem seu surgimento ainda nos primórdios da civilização, mas de forma rudimentar e voltada ao controle do alimento e de outras situações do cotidiano.

A complexidade quanto aos cálculos e utilização dessa área do conhecimento foi atribuída à Suméria, ao Antigo Egito e à Mesopotâmia, mas a Contabilidade do modo como ora é conhecida teve sua gênese na Itália, em 1494, pelo Frei Luca Pacioli. Assim, o método das partidas dobradas, criado pelo religioso, consiste em um procedimento fundamentado no princípio de que a todo crédito sempre corresponde um débito de igual valor e vice-versa. Constatou-se, diante desses fatos,

que a Contabilidade como ora é conhecida tem sua origem na Itália, no período renascentista.

Especificamente observando a origem da Contabilidade no Brasil, observou-se que ela surgiu à época da colonização, diante da chegada dos portugueses e a criação de um comércio. O desenvolvimento teve influência da escola italiana e gradativamente foi conferida importância à contabilidade, sendo uma referência nesse aspecto o Código Comercial de 1850, que obrigava a escrituração contábil e a elaboração anual de balanço das empresas comerciais, composto de bens, direitos e obrigações.

Quanto ao ensino contábil, verifica-se que as referências principais foram a fundação da Escola Prática de Comércio em 1902 e da Escola de Comércio Álvares Penteado, em São Paulo, no mesmo ano. Em 1945 o ensino foi elevado ao nível superior, ainda que diante da inexistência de regulamentação da profissão no país.

Verificou-se que a contabilidade no Brasil pode ter sua história dividida em períodos bem distintos, com início na colonização, passando pela criação do Código Comercial, pelo surgimento dos cursos técnicos, pela reivindicação da regulamentação profissional, pela busca pela padronização das informações contábeis, pela crise na Bolsa de Valores e a partir do Plano Real, tendo sido descritas as características de cada um dos períodos.

Evidencia-se a importância da Contabilidade para as organizações e para o desenvolvimento nacional, considerando os aspectos sociais inerentes às questões tributárias, legais e relacionadas à gestão das organizações. Foram observadas a importância da auditoria e da controladoria, bem como do trabalho gerencial da contabilidade, que teve um desenvolvimento ainda mais significativo a partir do aprimoramento dos recursos tecnológicos que subsidiam os sistemas contábeis e gerenciais. Nesse sentido, importa compreender o caráter dinâmico da contabilidade, evidenciado no presente trabalho, que indica a importância de que os profissionais se mantenham atualizados, já que se trata de uma área do conhecimento em constante mudança, acompanhando as demandas empresariais governamentais e sociais em geral.

Como limitação ao presente trabalho, indica-se a escassez de referencial teórico a respeito, mas, ainda assim, destaca-se que o mesmo cumpriu os objetivos definidos. Sugere-se a realização de novos trabalhos a respeito do tema, considerando sua relevância acadêmica, que adquire um caráter multidisciplinar, proporcional à inserção da contabilidade nas diversas outras áreas do conhecimento.

## REFERÊNCIAS

- ALBERTÃO, Sebastião Edmar. *ERP: sistemas de gestão empresarial: metodologia para avaliação, seleção e implantação para pequenas e médias empresas*. São Paulo: Iglu, 2001.
- ALMEIDA, Bruno J. M. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo, v. 15, n. 34, p. 80-96, abr. 2004.
- ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; PANHOCA, L. Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do Estado do Paraná. *Rev. bras. gest. neg.*, São Paulo, v. 14, n. 44, p. 353-368, set. 2012.
- ALVES, Antônio C. et al. Auditoria interna em uma empresa atacadista: um estudo de caso na percepção dos auditores e auditados quanto às práticas de auditoria interna. *RAGC*, v. 5, n. 18, 2017.
- ALVES, Lucimeire; TIOSSI, Fabiano M.; MILAN, Willyan W. Auditoria contábil interna: seu papel e relevância para as organizações. *Org. Soc.*, Iturama, v. 5, n. 3, p. 101-114, jan./jun. 2016.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.
- ASSAF NETO, Alexandre. *Finanças corporativas e valor*. São Paulo: Atlas, 2003.
- ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BASSO, Irani Paulo. *Contabilidade geral básica*. Ijuí: Unijuí, 2011.
- BEGALLI, Antônio. *Elaboração das demonstrações contábeis*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009
- BENSADON, Abraham David de Carvalho. *Pequenas empresas: procedimentos para o planejamento organizacional do empreendedor contemporâneo*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.
- BERNARDI, Luiz Antônio. *Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos*. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de setembro de 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 04 maio 2022.

CAETANO, Cíntia. Sistemas de Informações Gerenciais. Disponível em: <http://www.ic.uff.br/~ccaetano/aulas/SIG-Aula5.pdf>. Acesso em: 04 maio 2022.

CAMELO, Augusto César Oliveira; GASPARELLO, Edevaldo Roberto; FAVERO, Hamilton Luiz. Sistema de informação contábil e a sua importância para o controle dos bens permanentes do setor público. *Enfoque Reflexão Contábil*. v. 25, n.1, jan/abr, 2006.

CANETTE, Cláudio C. Análise das menções à qualidade da informação em teses e dissertações que relatam impactos do uso de sistema ERP. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-30092005-212932/pt-br.php>. Acesso em: 04 maio 2022.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, Contabilidade e controle interno no setor público. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. 2015. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/biblioteca/edicoes/>. Acesso em: 02 maio 2022.

CLARO, Priscila Borin de Oliveira; CLARO, Danny Pimentel. Desenvolvimento de indicadores para monitoramento da sustentabilidade: o caso do café orgânico. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 39, n.1, p. 18-29, jan/fev/mar 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-00 R1: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, dezembro/2011. Disponível em: [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf). Acesso em: 04 maio 2022.

CORDEIRO, A. M. Revisão sistemática: uma revisão narrativa. *Rev. Col. Bras. Cir.*, v. 34, n. 6, dez. 2007.

CREPALDI, Silvio A. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRUZ, Carlos Geraldo Caixeta; SILVA, Amilton Paulino. Fragmentos da História da Contabilidade: da antiguidade a Luca Pacioli. *O Contador*. Disponível em: <http://www.ocontador.jex.com.br/contabilidade/fragmentos+da+historia+da+contabilidade+da+antiguidade+a+luca+pacioli+>. Acesso em: 01 maio 2022.

DANTAS, José Alves. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Economia e Gestão*, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

- DORNELAS, J. C. A. *Empreendedorismo: transformando ideias em negócios*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- DORNELLES, T. S.; NETO, A. N. Controladoria: setor staff ou de linha? Um estudo de caso na empresa liderança serviços. *Revista Eletrônica Estácio Papirus*, v.4, n.1, p. 46-62, jan./jun. 2017.
- DUARTE, Roberto Dias. *Big brother fiscal: o Brasil na era no conhecimento*. 3. São Paulo: Ideaswork, 2009.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- FAVERO, Fabrício. *Responsável civil dos auditores independentes*. São Paulo: Almedina, 2018.
- FONSECA, E. F. M.; GARCIA, O. P. G. O sistema de informação gerencial e sua importância no desenvolvimento das empresas. *Ciências Sociais em Perspectiva*, v. 6, n. 1, 2º sem. 2007. Disponível em: e-revista.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/download/1497/1215. Acesso em: 04 maio 2022.
- FRANÇA, N. Auditorias internas e externas do sistema de gestão. 2017. Disponível em: <http://www.qmsbrasil.com.br/blog/auditorias-internas-e-externas/>. Acesso em: 01 maio 2022.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4. ed. atualizada. São Paulo: Atlas, 2011.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. D.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 18, p. 9-22, 2007.
- FREZATTI, F.; BARROSO, M. F. G.; CARTER, D. B. Discursos internos se sustentam sem suporte da contabilidade gerencial? um estudo de caso no setor de autopeças. *Organ. Soc.*, v. 22, n. 75, p. 485-504, 2015.
- FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 6- 24, jan./abr. 2009.
- FREZZATI, Fábio. Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Rev. adm. empres.* São Paulo, v. 45, n.2, abr./jun. 2005.
- GARCIA JÚNIOR, Dorival et al. O papel da auditoria interna na melhoria da qualidade dos gastos públicos: um estudo exploratório nas IFES do Estado do Paraná. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., Foz do Iguaçu. Anais... Foz do Iguaçu, 2015.

GELBCKE, Ernesto R. et al. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GITMAN, L. J. *Princípios de administração financeira*. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2010.

GUTIERREZ, M. D. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2018.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IMONIANA, Joshua Onome. *Auditoria de sistemas de informação*. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução a teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo, v. 16, n. 38, maio/ago. 2005.

JUND, Sérgio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LIMA, Eugenize Bezerra. Contabilidade de Custos. Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. 2014. Disponível em: <http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0084P0449.pdf>. Acesso em: 03 maio 2022.

LUNKES, R. J. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. V. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. *Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial*. 7. ed. São Paulo: Círculo do Livro, 2012.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 2015.

MARQUES, Wagner Luiz. *Contabilidade geral I: passo a passo: contabilidade comercial*. Cianorte: Gráfica Vera Cruz, 2010.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 7-28, abr. 2002.

- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATARAZZO, Dante C. *Análise financeira de balanços*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MELO, Murilo Silva. Planejamento financeiro: por que é importante? Disponível em: <https://www.poupeseudindin.com.br/...financeiro/planejamento-financeiro-porque-e-importante>. Acesso em: 04 maio 2022.
- MENDES, Alaiza P.; PACHECO, Gustavo; IANSEN, Marcos V. M.; PAVAN, Manuel R. B. A importância da auditoria interna: estudo de caso do Supermercado Cibus. *Revista Interfaces*, v. 9, n. 5, jul. 2017.
- MENDONÇA, Mark Miranda de et al. O impacto da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) na qualidade do lucro das empresas brasileiras que emitiram ADRs. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo, v. 21, n. 52, 2010.
- MORAIS, Rosa Amélia Carvalho; BARRETO JÚNIOR, Agenor Campos. A importância da contabilidade gerencial para microempresas e empresa de pequeno porte. *Rev. Mult. Psic.*, v. 13, n. 43, p. 903-921, 2019.
- MUCCI, Daniel Magalhães; FREZATTI, Fabio; DIENG, Mamadou. As Múltiplas Funções do Orçamento Empresarial. *Rev. adm. contemp.*, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.
- NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciano. *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. São Paulo: Atlas, 2007.
- NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2022.
- O'BRIEN, J. A. *Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da Internet*. São Paulo: Saraiva 2004.
- OLIVEIRA, D. P. R. *Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas e operacionais*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, M. F. *Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração*. Universidade Federal de Goiás, 2011. Disponível em: [https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/567/o/Manual\\_de\\_metodologia\\_cientifica\\_-\\_Prof\\_Maxwell.pdf](https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/567/o/Manual_de_metodologia_cientifica_-_Prof_Maxwell.pdf). Acesso em 20 jun. 2022.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo: Thomson, 2005.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. *Caderno de Estudos USP*, n. 21, São Paulo, maio/ago, 1999.
- PEDROSA, Isabel; LAUREANO, Raul M. S.; COSTA, Carlos J. Motivações dos auditores para o uso das tecnologias de Informação na sua profissão: aplicação aos Revisores Oficiais de Contas. *RISTI*, Porto, n. 15, p. 101-118, jun. 2015.

PELEIAS, I. R.; BACCI, J. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração*, v. 5, n. 3, p. 39-54, 2004.

PEREIRA, Maria E. P. K. Reflexão sobre o ensino da contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. maio/jun. 2005.

PINEDO, C. J. Q.; SBARDELOTTO, A. História do Número Zero. 2004. Disponível em: <http://www.br.geocities.com/gepem2002/boletim03/junior/zero.doc>. Acesso em: 01 maio 2022.

PORTO, Gilberto. *Formação e gestão do preço*. Rio de Janeiro: FGV, 2014.

RANA, Gabriela Maria Pol. *O cumprimento do orçamento como indicador de alcance da estratégia*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal da; SILVA, Cleide Carneiro Alves da. *A história da contabilidade no Brasil*. 2007. Dissertação. UNIFACS. São Paulo 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade básica fácil*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROCHA, José Carlos Fortes. *Manual do contabilista: uma abordagem teórico-prática da profissão contábil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROSS, Stephen; WESTERFIELD, Randolph; JAFFE. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 2008.

SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, C. C. A auditoria interna numa instituição financeira. Repositório Institucional UFSC, Florianópolis, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/125367>. Acesso em: 01 maio 2022.

SANTOS, Ivanice T. Controladoria no processo orçamentário: orçamento BBRT x orçamento gestão econômica. *Redeca*, v. 2, n. 1, p. 134-152, jan./jun. 2015.

SANTOS, J. L. *Contabilidade geral*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1987.

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

SCHUTZ, Glauco. *Introdução à gestão das organizações*. Porto Alegre: UFRGS, 2016.

SEBRAE. Guia do Empreendedor: fluxo de caixa: o que é e como implantar. 2018. Disponível em: [www.sebrae.com.br/sites/portalsebrae/artigos](http://www.sebrae.com.br/sites/portalsebrae/artigos). Acesso em: 04 maio 2022.

SILVA, A. B.; SILVA, A. H. C. Qualidade da divulgação de informações sobre os serviços prestados pelos auditores independentes no relatório da administração. *Pensar Contábil*, v. 19, n. 70, p. 52-59, 2017.

SILVA, Fane R.; LOPES, Paloma L.; BARBOSA, Marcus V. Capacitação profissional do auditor nas instituições de ensino e sua inserção no mercado. *Revista Valore*, v. 2, n. 1, p. 51-69, 2017.

SILVA, José Pereira da. *Gestão e análise de risco de crédito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. Planejamento tributário. *Revista CEPPMG*, n. 25, fev. 2011.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

VERGUEIRO, Waldomiro. *Qualidade de serviços*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ZANLUCA, Júlio César. Formação do preço de venda. *Portal de Contabilidade*, 2015. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/formacao-do-preco-de-venda.htm>. Acesso em: 03 maio 2022.