

**SOBRE A POSIÇÃO DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA SOBRE A
CONTABILIDADE PÚBLICA, A AUDITORIA, E O TRIBUNAL DE CONTAS: UMA
PESQUISA *IPSO FACTUM* E UM DOMINIO DO FATO**

Prof. Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Currículo e contato: Contador, professor universitário da Faculdade Dinâmica de Ponte Nova, especialista em gestão econômica das empresas, perito judicial, analista de empresas, imortal da academia mineira de ciências contábeis e academia de ciências, letras, e artes de Manhuaçu, ganhador do prêmio internacional Martim Noel Monteiro (2007/2008), Luiz Chaves de Almeida (2008/2009), e Rogério Fernandes Ferreira (2011); vencedor no Estado de Minas Gerais do concurso de História da Contabilidade (2016)- resgate da memória contábil; expositor no Simpósio internacional das Fronteiras contábeis em *Huancayo/Peru* (2012), e no V Congresso dos TOC/Lisboa-Portugal (2015), com artigos aprovados no Congresso Mundial de História da Contabilidade em Ballarat-Austrália (2015), e mundial de Contabilidade pública em Setúbal-Portugal (2016), com artigo publicado na tradicional e mais conhecida revista de teoria contábil do mundo a *Rivista di Ragioneria ed Economia Aziendale* (2015), autor de mais de 175 artigos em diversas revistas, jornais, e sites, e cerca de 17 livros de Contabilidade.

Area Temática: Sector público

SOBRE A POSIÇÃO DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA SOBRE A CONTABILIDADE PÚBLICA, A AUDITORIA, E O TRIBUNAL DE CONTAS: UMA PESQUISA *IPSO FACTUM* E UM DOMÍNIO DO FATO

Resumo

Um país entra em prosperidade não apenas quando o sistema jurídico permite o equilíbrio dos poderes, mas acima de tudo quando se usa a contabilidade como técnica de apoio a gestão, e conhecimento imprescindível para o planejamento patrimonial do estado e dos entes públicos. Infelizmente quando a contabilidade é tratada como algo que deve vir “depois” de todos os outros conhecimentos, como instrumento de “política”, realmente, os efeitos danosos da sua ausência de aplicação são refletidos pelas carências de bom uso da riqueza para a fortuna dos cidadãos daquela nação. O objetivo desse artigo é produzir uma pesquisa que descreve a posição da carta magna em relação à parte contábil, ou à auditoria pública, e do órgão maior o tribunal de contas com relação aos seus efeitos, e mesmo a sua contribuição. É uma pesquisa *ipso factum* porque não pode melhorar ou alterar de maneira alguma o objeto social analisado, se mantendo no campo teórico da proposta, sendo também um “domínio do fato” porque promove um tipo de interpretação mostrando uma posição que ainda não aconteceu, com a proposta de melhoramento da situação atual, isto é, criando um modelo conforme nossa interpretação. Os métodos utilizados são os da hermenêutica e maiêutica contábil, o método lógico, e o método crítico. A relevância do trabalho incute na proposta e ainda no tratamento do problema, descobrindo, pois, os meios de solução ou de melhoramento do sistema, conforme o nosso entendimento do fato, dando-nos por satisfeitos se o uso fosse ao menos relativo à proposta podendo melhorar cada vez mais a nação brasileira. Justa a nossa apresentação visto não haver discussões desse critério de modo científico, e não político, e nos auspiciosos campos da disciplina contábil. É um passo para o entendimento que as portas da prosperidade brasileira social serão abertas, quando a contabilidade for usada adequadamente, sendo um texto a ser aprofundado por outros mestres, desde quando notemos esta importância real do uso contábil para a fortuna dos empreendimentos, especialmente da área pública, melhorando realmente a situação do Brasil e seus cidadãos que notam tantas vergonhas e escândalos de corrupção sendo divulgados nos meios de informação mais frequentados e lidos do cenário nacional.

Palavras-chave: contabilidade pública – constituição federal – ipso factum do modelo contábil – domínio do fato – prosperidade social e modelo contábil

1 – INTRODUÇÃO

O papel da pesquisa e do pesquisador não é somente apresentar teorias, ou visões estratégicas de conhecimento com planejamentos gnosiológicos, é antes de tudo dar à comunidade uma prestação real de contas sobre a utilidade de sua ciência para o ser humano e para a comunidade, seja no contexto específico, do homem em particular, seja no contexto geral de toda uma sociedade.

Foi por este motivo que existiram os prêmios de ciência, o próprio Nobel, pelo valor da ciência para a humanidade, e para isso que produzimos teorias, se estas estiverem totalmente amorfas da realidade, devemos, pois, enterrar as nossas propostas, e verificarmos o que realmente é necessário à utilidade do processo científico, com risca de serem feitos “para si mesmos” não encontrando o seu objeto essencial que é o “bem do homem” (Aristóteles, 2005, 2006).

Bem argumentava grandes nomes da política (Pereira e Spink, 2010) que o que gera eficiência e eficácia dos gastos públicos é a integração da contabilidade a todos os processos, desde a Alemanha arrasada, a Holanda bem organizada, até os Estados Unidos que usa agências para o controle da eficácia de suas funções públicas (Mudrick, 1997), seja nas políticas de saúde, educação, transporte, etc., cobrando a qualidade do serviço público conforme o consumo do cidadão que mesmo pagando por ele, tem o maior grau de qualidade desse serviço.

Os Estados Unidos são um país a parte; a função da política americana no uso da contabilidade, foi a de ajustar todos os poderes, inclusive todas as funções, com respeito à orçamentologia contábil, ou até, às práticas contábeis de orçamento, de modo que todos renunciem visões próprias para se ajustar à lisura das contas, e controle apurado dos gastos:

“Não há dúvida de que um sistema orçamentário representa uma reforma administrativa das mais importantes, especialmente em unidades governamentais nos Estados Unidos...”

Por este motivo, **o desenvolvimento da técnica orçamentária nos Estados Unidos** colidiu frontalmente com a doutrina da separação dos poderes...

Esta **revolução** foi produzida por uma combinação peculiar de **reformadores – os cientistas políticos profissionais e os servidores públicos, que desejavam transformar o Governo em um instrumento positivo de bem-estar social, e a classe empresarial conservadora, que desejava reduzir as despesas governamentais e diminuir a carga tributária. Ambos os grupos, embora divergentes, aceitaram a reforma orçamentária, sob o lema economia e eficiência**, lema que parece exercer poderosa atração na **vida política...**” (Burkhead, 1971, p. 38-39)(grifos nossos).

Portanto, foi o ajuste das funções administrativas e gerenciais à contabilidade que permitiu a prosperidade do país americano e a melhoria do seu serviço; tudo em respeito ao **orçamento público**, que é uma **das técnicas da contabilidade pública**.

A visão do cidadão não como cliente, porém, como consumidor das atividades, terceirizando algumas agências cobrando destas o verdadeiro valor da gestão (Pereira e Spink, 2010), e responsabilizando-as conformas as metas é o modelo funcional americano, sem **impedimentos do sistema jurídico**, porque este se curva à mecânica contábil.

O próprio Aristóteles (2005) comentava que não tem como toda a ciência fugir do campo político, neste ponto ele alertava que a política é o maior ciência social, pois, visto que todas buscam o “bem do homem”, esta busca o bem maior que é o social:

“Em todas as ciências e artes o fim é um bem, e o bem no mais alto grau deve ser o sumo bem da ciência mais alta dentre todas, e esta é a ciência política; em outras palavras, o bem mais alto é o interesse comum... em todas as formas de governo, a maioria é soberana... a Cidade não pode existir sem governantes.” (Aristóteles, 2006. pgs. 132, 151, 154)

É a mesma linha seguida por Platão (2005) - embora a do filósofo de Estagira seja mais aprofundada -, pois, o filósofo direto de Sócrates em “A república” falava que todas as profissões se empenhavam em um fim que fosse o social, todavia, a ênfase maior estaria diretamente ligada ao respeito de cada arte e ciência no seu devido lugar,

para o bem comum político, e não o uso do poder político para mascarar as vontades próprias, abafando o potencial de certas disciplinas, entre estas, a contabilidade.

Destarte, alertamos que não há como a ciência contábil manter o seu valor, se num sistema político – não na “ciência política”, porém, na “politicagem” - muitas vezes é deixada de lado, como ocorre comumente no Brasil¹, o que denota claramente um problema científico, social, político, e acadêmico a ser tratado.

Estamos aqui adentrando **no campo técnico** que envolve o esquema orçamentário, de escrituração, de custo, de elaboração e análise dos balanços públicos, todavia, especialmente o campo administrativo e gerencial que é feito com base contábil.

Não podemos nos esquecer dos grupos sociais representativos da nação, como aparato do Estado nitidamente de contabilidade, entre estes **o tribunal de contas, as inspetorias contábeis, a contadoria do tesouro, o ministério da fazenda e do planejamento**, embora, **discordamos abertamente da posição do contador apenas com inspetor** no Brasil, e do valor da contabilidade como elemento secundário, ou terciário, pois conforme afirma o próprio Instituto Brasileiro de Administração dos Municípios a contabilidade tem um valor muito maior que se possa imaginar:

“Nunca é demais afirmar que a matéria-prima da Administração para a tomada de decisões, controle e avaliação de desempenho da organização e de suas atividades nos aspectos econômicos e financeiro é a informação a ser gerada pela contabilidade.

Assim a administração tem na contabilidade o processo gerador de informação de que necessita para os mencionados fins...

Desse modo, o papel da contabilidade na administração de uma organização é o de fornecer a esta as informações sobre o desempenho de seus setores, a fim de que possa verificar se os resultados planejados estão se concretizando.”(IBAM, 1988, p. 177)

Contudo, existe um problema entre o que nossa ciência é como proposta e a colocação da lei magna do Brasil, ou seja, o que a constituição de 88 diz que nossa disciplina é, seja no campo geral, seja nas especialidades da auditoria, escrituração, planejamento, etc., até mesmo quando trata-se do tribunal de contas e sua composição.

Prefigura-se neste interim uma questão a ser resolvida: **Qual é a posição contábil no cenário legal-político da Constituição de 88, no campo técnico, científico, ou corporativo voltado ao tribunal de contas e seu uso tecnológico em geral?** E outra indagação: **Como deveria ser a posição sua conforme a ideologia científica, a estrutura legal, jurídica e políticas no foco constitucional particularmente?** Estes são os problemas, ou indagações a serem resolvidas, ou abordadas em nosso trabalho.

Por tal motivo o trabalho é de natureza e uso da metodologia **“ipso factum” e “domínio do fato”**.

¹ - A questão é tão grave que o contador não é colocado como o profissional auditor e que aprova as contas, ao contrário, ele é posto no cargo de “escriturário”, ou até mesmo de “inspetor”; quando se vai fazer um instituto se procura um “nome bonito” no caso “controladoria” – que nem ciência é, mas uma técnica contábil - ou até mesmo uma “tesouraria” para não e colocar o nome da “contadoria”, ao contrário do que acontece até com países vizinhos como na Colômbia no qual o termo “contadoria” é alvo de uma escola sem precedentes de estudo da ciência contábil pública, ajustando, pois, as necessidades de nossa ciência ao ente público e deste para aquela disciplina, formando uma escola até modelo para o mundo.

O *ipso factum* (Vergara, 2000) apenas admite **uma colocação de visão de um fenômeno sem alterações cirúrgicas no objeto**, numa espécie de “**deixar o fato como estar**” o que não quer dizer que não apresente soluções para a prática, todavia, que não tem autoridade política e executiva para fazê-lo embora possa ter autoridade lógica.

No campo do “**domínio do fato**” (Diniz, 1982; Triviños, 2008), nossa **pesquisa se classifica porque iremos interpretar uma posição da contabilidade que infelizmente não aconteceu inteiramente na prática**, então, estaríamos produzindo não uma interpretação fantasiosa, mas interpretações que podem servir de apoio aos governos desde quando seja praticada, o fato de “**como deveria ser a contabilidade conforme nossa interpretação**” necessariamente não podemos que dizer que vai acontecer, embora, possa acontecer.

Usamos uma abordagem com **o método da hermenêutica, da maiêutica, da lógica, e da crítica** (Leite, 2008), volvidos à nossa ciência, discutindo os pontos duvidosos de como é a contabilidade no tratamento geral, pois, dá-se às vezes o valor, sem realmente lhe “conceder este valor”, e por outro ângulo, usamos **a abordagem qualitativa** (Haguete, 1992; Cândido, 1967) comum em ciências sociais, com base até em experiências práticas que aparecem no cotidiano da sociedade brasileira.

A relevância no âmbito de contabilidade pública e seu devido valor envolve nada mais do que a maior utilidade de nossa ciência, ou sua **devida proficuidade dentro do contexto da prosperidade nacional**, já dizia o axioma neopatrimonialista (Sá, 1992) que quando as células sociais forem prósperas, a sociedade também o será e isso vale inteiramente para as aziendas publicas que estão inseridas no seio nacional, e produzem boa parte do Produto Nacional Bruto.

A mesma importância está em direcionar o trabalho ao estudo dos entes que permitem o controle nacional, como a fazenda pública, o tesouro nacional, e os institutos que fazem a política monetária, fiscal, e comercial que interessa ao mercado, tal qual, às empresas, pois, muitas vezes os órgãos públicos promovem desastres, por tal se forem feitas soluções ou propostas técnicas como a que apresentaremos neste trabalho, voltado à parte contábil e ao tribunal de contas, acreditamos que teríamos uma situação muito diferente da atual no Brasil, de maneira que a própria sociedade estaria melhor, por tal, a relevância envolve nossa própria comunidade.

Por outro lado como não se fez interpretações neste âmbito, fizemos esta pesquisa, ela admite uma alteração na política nacional, e nos poderes, na própria constituição, na política gerencial, aceitando um papel devido de nossa ciência, não submissa ao direito, e muito menos as manobras e artimanhas das políticas de muitos, destacando, automaticamente, o papel de nosso conhecimento para a prosperidade da nação brasileira.

O objetivo é demonstrar um papel de nossa disciplina que não esteja apenas “no papel” nas letras de políticos e de inescrupulosos, porém, que favorece inteiramente a sua colocação como ciência da prosperidade nacional, atingindo o seu foco técnico, e não de submissão a outras áreas ou instituições.

Para alcançamos este fim, falaremos brevemente da **história da contabilidade pública**, depois, do papel da contabilidade, auditoria, e tribunal de contas **conforme a legislação magna atual** (podemos usar outras leis importantes, obstante, o foco é a Constituição Federal), **a colocação de interpretação “ipso factum” e o “domínio do fato”**, fechando o artigo com considerações gerais e a conclusão.

É um trabalho simples e rápido que poderia ser estendido para outras temáticas da contabilidade nacional, ou até mesmo para outros setores da própria contabilidade, é um trabalho de crítica, de hermenêutica do papel da contabilidade em nosso cenário,

muitos poderiam traçar caminhos diferentes, porém, modéstia parte reconhecemos que o ineditismo é nosso.

Estabelecemos que estas posições, por necessidade, se ampliam a outras considerações com o fim científico, no campo político, **no sentido que os fins políticos não se submetam aos científicos-técnicos**, contudo, ocorra o contrário, e também que as legislações respeitem todas as ciências, principalmente as que prevalecem na verdade do uso gerencial público, as que querem o bem da humanidade, e o da pátria amada Brasil.

Como precursores de uma **nova proposta de contabilidade política, no sentido do uso da nossa ciência para os fins sociais e de administração pública**, podemos dizer que este trabalho, com tal molde, é apenas um passo para outros, sejam os que usem as mesmas metodologias, seja os que usem outras, que possam aprofundar o tema, com visões teóricas, mormente, com fins práticos, sociais, de auxílio da prosperidade nacional brasileira e da própria voga da ciência contábil.

2 - UM POUCO DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA DO BRASIL

O **histórico de contabilidade** se confunde com o de suas técnicas, auditoria, perícia, análise, orçamentos, etc., ou dos institutos que lidam com tal matéria no caso o **tribunal de contas, as juntas comerciais, os conselhos de profissão**, dentre outros grupos importantes de nossa disciplina.

A **contabilidade pública do Brasil** sempre esteve presente desde a carta de **Pero Vaz de Caminha, que era contador-chefe da casa da Moeda** (Sá, 2008), até mesmo o estabelecimento de **alfândegas como órgãos públicos de controle** (Reis e Silva, 2015) em 1916, fomentando assim, a necessidade de criação de um **governo geral** em 1958 (Barsa, 2004), seguido do cargo de **primeiro contador da colônia** que não deixava de ser público que foi **Gaspar de Lamego**, substituído pelo segundo, chamado de **Bastião de Almeida** (Sá, 2008).

Com a **estrutura administrativa**, vemos claramente com **os movimentos econômicos, os ciclos, primeiro do pau-brasil, depois do açúcar, dos escravos, do gado, e finalmente o do ouro e pedras preciosas** (Simonsen, 1977; Freire e Ordoñez, 1974), com estes, a necessidade de contabilização era muito grande, especialmente no setor público, porque a Coroa usava da contabilidade tributária para marcar a gestão de suas receitas; a contabilidade privada tinha sua relevância, porém, voltada também para o pagamento dos impostos, quase como função mais importante naquele período.

Não se pode excluir o potencial da contabilidade no Brasil, mesmo atrelado ao setor essencialmente fiscal ou tributário para o melhoramento da nação brasileira, mesmo como colônia, e igualmente para a sua manutenção com o aparato militar, firmando a supremacia sobre o território nacional em relação a outros povos, e mantendo uma estrutura considerada administrativa (Barsa, 2004), para facilitar o controle da própria Coroa (Freire e Ordoñez, 1974).

Com a nova estrutura gerencial da colônia, a nível público aparece a função do **Provedor-mor**, cargo parecido com o diretor da fazenda, este naturalmente contador público, o primeiro deles preenchido por **Antonio Cardoso de Barros**; aparece com o **ciclo do ouro**, especialmente, **as inspetorias da fazenda**, estes, **institutos públicos, as tesourarias da fazenda**(em Diamantina), junto com os cargos de **procurador e fiscal** que eram preenchidos por contadores(Paiva, 2012); **as casas de contos** (em Ouro Preto), a mesma que se transforma depois em **tribunal de contas**(Simonsen,

1977; Sá, 2008), as casas de intendências e fundição para o controle do ouro em barra, do ouro em pó, e do pagamento dos tributos feitos ao patrimônio público(Prober, 1950).

O esquema contábil era produzido em níveis muito altos nesta época, como o caso de **uma revisão de contas aqui em Sabará feita na Bahia antes de atingir o velho mundo** (Prober, 1950), e **grande controle auditivo dos movimentos de ouro**, como os relatados nas cartas de **Roiz de Macedo** importante contratador de Ouro Preto (Oliveira, 1981).

A contabilidade pública era toda tributária focada na receita patrimonial e corrente, para conseguir manter a arrecadação do **quinto** (imposto correspondente a 20% de toda a movimentação econômica), da **captação** (imposto pago pelo direito de se ter o escravo, girava em torno de cada um deles), e depois da **derrama** (imposto cobrado pela diferença de valores a serem pagos por parte dos contribuintes à Coroa, exigindo até apropriação de patrimônios).

Houve até o movimento de **Inconfidência Mineira** como uma forma de reivindicar direitos da Coroa contra os exorbitantes tributos; comprova-se “Em 1700 foram enviados às minas os primeiros provedores para o preenchimento dos quintos”, todos estes contadores públicos, pois, se “proibia a exportação de ouro em que se faltasse a prova, por intermédio de uma guia, de haver sido satisfeito o pagamento desse imposto” (Simonsen, 1977, p. 276), e tínhamos um **modelo de notas fiscais e comprovantes** pagos de impostos à Coroa (Barcelos, 2013).

A terra mesmo sendo arrendada era circundada por regimes jurídicos, vemos isso após a descoberta do ouro nas Minas, em especial, com a **lei de trintena** que garantia crédito aos produtores com mais de 30 escravos (Simonsen, 1977), com os regimes jurídicos, denominados de **realengo e dominial**, ligados diretamente a extração do diamante, favorecendo a tributação pública das riquezas (Paiva, 2012); com os institutos jurídicos classificados como “**Cartas Régias**”, “**Cartas Reais**”, exigindo livros contábeis para o controle da tributação(Sá, 2008).

Vemos francamente os exemplos de **contabilidade pública e fiscal nas casas dos contos, nas intendências, inspetorias, e nas casas de fundição, institutos presentes especialmente em Minas Gerais**, órgãos importantes que favoreciam o controle tributário da Coroa.

Tão importante foi o movimento econômico do Brasil e das Minas, que a nível público **Alexandre de Gusmão**, primeiro economista do Brasil, escreve “Cálculos sobre a Extração do Dinheiro do Reino” e “Cálculo sobre a Perda do Dinheiro do Reino” ambas obras de 1748; o segundo economista do Brasil, **José Joaquim Cunha de Azeredo Coutinho** escreve “Ensaio econômico sobre o Comércio de Portugal e suas colônias”(1794); e **José Antonio Lisboa**, terceiro economista do Brasil escreve “Discurso sobre o Estado Atual das Minas do Brasil”(1804), lembrando o potencial econômico, e a necessidade de controle contábil dos mesmos centros de riquezas, especialmente nas Minas Gerais(Rodrigues, 1985).

Na gestão do **Marquês de Pombal** o uso de contabilidade era obrigatório no setor público (Sá, 2008), sendo elemento essencial para a prosperidade da colônia; ele chegou a criar **o instituto comercial mais antigo do mundo** que foi o de Lisboa (ISCAL, 2015), com as “**aulas de comércio**” em 1759, as primeiras da Europa, embora, bem antes o seu irmão **Rafael de Macedo** já criava as aulas de comércio no Amazonas (Rodrigues, 1985, 1989), mantendo assim a linha pública e privada do ensino da contabilidade, nos seus devidos fins.

O regime jurídico-patrimonial que fora firmado pelo Conde de Oeiras – Marques de Pombal – tinha o sentido de evitar as fraudes entre contratadores e Estado Português (Lamas, 2005), suas regras tinha o fito de regular sobre **a contabilidade pública**, pois,

eram os caixas e administradores da corte, os principais alvos dos possíveis desfalques patrimoniais que danificavam a Coroa.

Com a **junta comercial** (Jucemg, 2016), em 1755, que exigia o registro do contador para o exercício de sua profissão, as empresas que eram tributadas pela Coroa, passam a preconizar a “profissão oficial”, aliviando a malha fiscal pública, para o setor privado, igualmente, começa a aparecer as obras essencialmente de **contabilidade nacional** começavam a surgir, inclusive sobre o **erário régio** sendo uma das obras mais antigas a de Francisco A. Rebelo em 1768, lançada em Ouro Preto (Sá, 2008, p. 38), com análise das contas do tesouro público de Portugal, que administrava a colônia-Brasil.

Bom, os **ciclos econômico-patrimoniais** geravam contabilidade pública e privada no Brasil-colônia, e exigiam desta os seus recursos para a criação de meios de controle e gestão, vemos claros exemplos disso nas diversas unidades de extração, que já desenvolviam instrumentos de análises dos custos, dos estoques, da produtividade, além de outras fenomenologias ligadas a tal atividade econômica.

Ao final do ciclo de riquezas – embora ele exista até o momento -, tivemos, pois, a vinda da família real com João VI, em 1808, na França um pouco antes aparece já um código comercial primogênito base para o brasileiro (Batalha, 1973), o imperador do Brasil, estabeleceu grandes firmas como o **Banco do Brasil** (Pacheco e Franco, 1987), e juntamente com suas ordenanças auferiu esquemas de contabilidade pública, implantando na **real fazenda a partida dobrada**, denominada de método de Veneza, evitando que houvesse fraudes, ou mesmo prevaricações, com métodos empíricos que não os científicos (Freitas, 2005; Rodrigues e Vidal, 2014).

Bem mais tarde, houve a criação do **Tesouro Nacional** em 1831, no ano seguinte o cargo de **contador geral da nação**, ou da contabilidade pública, o primeiro deles foi o contador **Manoel Alves Branco** (Rodrigues, 1988), que mandava fazer a escrituração com partidas dobradas, mesmo assim, não houve processo científico por questões políticas em quase cem anos de contabilidade pública oficial dentro do Brasil.

Na velha república a contabilidade nacional passa por uma reforma em 1915 sendo este o **ano do primeiro balanço técnico** (D`auria, 1953), a comissão feita por Carlos de Carvalho, Francisco D`auria, Carlos Levi Magano, João Ferreira Moraes Júnior; depois em 1922 tivemos o **decreto-lei nº 15.783** que recomendava o uso gerencial do patrimônio público, o controle das despesas, e grande inclinação para o feito gerencial (Aloe, 1970).

A contabilidade nacional passa por algumas variações a partir da década de 30, depois do escandaloso **caso do saldo em 1927** (D`auria, 1953), até a época do regime ditatorial militar, sempre, infelizmente, a culpa é da contabilidade, para salvaguardar os cargos políticos.

Houve a criação do conceito de **orçamento-programa** ainda na era militar (Aloe, 1970), e algumas leis de amparo a gestão pública, tudo, porém, contraproducente, pois não tínhamos uma base que pudesse resolver tal problemática com a extinção da contabilidade nacional em 1967 (Lima, 1989), e o rebaixamento da contabilidade a um nível de “inspetoria”.

O Brasil passa por catástrofes importantes na economia na década de 70 e 80, uma grande inflação, a contabilidade então passa a ser pensada no seu retorno como realmente contabilidade e não como inspetoria; toda a economia era administrada com bases dispersas e nitidamente empíricas, visto que não tínhamos o princípio da unificação da contabilidade em nível de patrimônio geral.

Pela **Constituição Federal em 88** tivemos extensão da contabilidade para o nível de planejamento, orçamento, e organização patrimonial, depois com a lei

complementar 101, denominada de “responsabilidade fiscal”, mesmo assim os escândalos acontecem repetidamente em solo nacional em quaisquer esferas.

E hoje temos o estado atual da contabilidade, como órgão no setor da “controladoria” como instituto no “tribunal de contas”, todavia, com sérios problemas no processo de aprovação de contas, e de “quem” assume a responsabilidade de fazê-las analisar como alvo de nossa inquirição presente.

3 - A SITUAÇÃO ATUAL DA CONTABILIDADE E AUDITORIA PÚBLICA E OS TRIBUNAIS DE CONTAS

O tribunal de contas e a contabilidade pública eram comuns na **Grécia antiga** (Cosenza, 2003), com os **contadores magistrados, e fiscais**, estes representavam a nata da nossa ciência aplicada, além de serem exemplos claros para o **colégio dos logistas**, pois, toda a escola de contadores usava e embasava-se nos trabalhos desses contadores públicos.

Estes tribunais aparecem na estrutura básica do ocidente, pois, as contas eram transmitidas em forma de **audiências**; isso já havia no condado português com Dom Diniz no século XIII (Rodrigues, 1985, 1988), fazendo surgir o termo “**perito contador**”, pela ligação jurídica de aprovação dos balanços e contas, e auditor pelas “**audiências**”, fazendo surgir a palavra “**auditoria**”, primogenitamente portuguesa.

Na história geral tivemos grande representação de contadores nos “**tribunais**” no âmbito de “**empresas privadas**” com os “**conselhos de administração**” e “**fiscal**”; um dos primeiros institutos aziendais a possuí-los todos foi o **Banco de San Giorgio** ainda no século XV (Batalha, 1973); outros colocam como os pioneiros as companhias criadas para o mercantilismo e expansionismo, as chamadas “**companhias**” seja das “**índias ocidentais**” (caso do Brasil e Américas), seja das “**índias orientais**” (Aloe e Valle, 1975), de qualquer forma são tipos de “grupos de auditora” interno.

A estrutura da contabilidade, auditoria pública, e tribunal de contas, prevalecem na maioria dos países (alguns deles como a Itália o contador tem o cargo de ministro, e na Espanha o Tribunal de Contas é muito rigoroso, mesmo sendo lá um reinado).

Enquanto no **modelo italiano**, de contabilidade e auditoria pública, representa uma forma antecedente para prevenir os fatos, e aprovar os orçamentos antes das ações, com os esquemas auditivos; **na França** ele funciona a posterior, isto é, após as ações gerenciais ele é analisado (embora o tribunal de contas neste país seja terceirizado, não participa da estrutura organizacional-política); existindo igualmente o **esquema misto**, no qual usa as duas formas de prevenção em auditoria do tribunal, e avaliação posterior, facilitando assim o controle (Aloe, 1970).

A estrutura interna, no Brasil funciona de um modo **misto, antecedente e a posteriori**, contudo, **os tribunais** fazem parte da estrutura política, além da formação técnica contábil conforme comenta a própria constituição atual:

“Art. 73. § 2º Os ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I – um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;

II – dois terços pelo Congresso Nacional.”(Brasil, 2005, p. 43)

Depois a mesma letra da lei diz no seu artigo 166 que **os projetos de lei orçamentária** são “apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional” (Brasil, 2005, p. 79), isso quer dizer que **a matéria orçamentária é votada como se fosse uma questão política e não técnica, é claro que poderia ser votada, contudo, com proeminência técnica, e por técnicos e não por políticos.**

O pior é quando tratamos do setor municipal donde se “descarrega” os valores de tributação da união, a Câmara Municipal fica sendo responsável por “julgar as contas do Município” (Ibam, p. 29), inclusive aprovar ou desaprovar o relatório do tribunal de contas, este mais próximo de uma avaliação técnica, embora, sua formação seja duvidosa.

A formação hoje do tribunal de contas no Brasil, é inteiramente política, acercada de deputados conforme denuncia Alexandre Bossi Queiroz (em um site específico na internet) o que mostra que nem o texto da lei é inteiramente aplicado, e quando o é, a “nomeação” é bastante favorável.

A matéria contábil poderia ser votada, mas a realidade da aludida compete ao instituto conhecido como tribunal de contas, mesmo sendo tratada no campo de planejamento, organização, e fiscalização, ela tem um pano de fundo para o domínio político, sempre o “voto” das casas dos Congressos prevaleceria sobre contas inadequadas. Agora **os esquemas de auditoria não são privilegiados inteiramente pela mesma lei,** porque quem iria rever os programas e planejamentos seriam deputados e a mesa da Câmara, ou dos vereadores.

A Câmara Municipal brasileira surge realmente com a intenção de prover uma forma de auditoria, lembrando do antigo **edil romano**(Pmdb, 1983), este que era o fiscalizador dos terrenos, edifícios, e prédios construídos pelo Estado, o que gerou o termo “vereança” no sentido de “zelar”, embora misturada com o ministério público ela tinha relações nítidas com as prisões e o sistema carcerário até o século XIX(Botelho, 2010). Contudo, as Câmaras, sejam as assembleias, o senado, e as próprias câmaras dos municípios, hoje votam os relatórios técnicos de auditoria (Ibam, 1988), fazendo **os pareceres do tribunal serem “eleitos politicamente”** sem contar **a estrutura do mesmo “tribunal”.**

Agora a formação das comissões de auditoria pertence quase que inteiramente ao tribunal de contas, este nada mais é do que uma extensão do termo da “casa de contos” (Simonsen, 1977; Prober, 1950) que era muito usada em Minas Gerais, além de outras regiões, contudo, formada por contadores.

Sabemos que os tribunais de contas tem uma importância fora do comum, a ponto de grandes ministros fazerem congressos apenas para atestarem fatores de transparência no setor público (Moraes e Martins, 1977), contudo, não se pode arriscar um instituto técnico contábil na mão de “não contadores”.

O processo, porém, de formação dos tribunais necessariamente não tem contador, como se comenta que na gestão de João Batista de Almeida (Crcmg,2007) tivemos uma colocação da posição do contador em tal instituto, porém, este ficava a cargo de inspetoria.

4 - UM DOMÍNIO DO FATO E UMA PROPOSTA IPSO FACTUM PARA A SITUAÇÃO ATUAL DE CONTABILIDADE, AUDITORIA E TRIBUNAL DE CONTAS

Nós inteiramente discordamos dos fatos atuais da Constituição Brasileira, embora, não sejamos a maioria, mas uma voz isolada, e também não temos informações sobre a votação de aprovação do povo da atual constituinte, ela foi produzida por um grupo de políticos com uma noção muito acanhada de contabilidade.

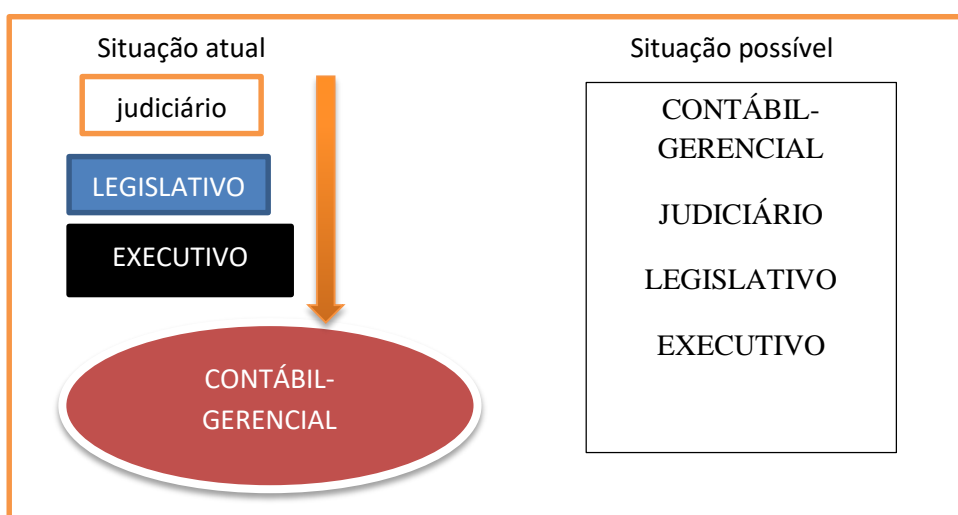
O primeiro defeito que encontramos é quando se coloca a contabilidade como peça chave para a formação **do planejamento, organização e técnica orçamentária, todavia, sem necessariamente, colocar o contador nesta peça**; não existe possibilidade de termos a ciência contábil sem o contador, o que prejudica de algum modo a visão técnica.

A colocação do planejamento contábil e orçamentário coloca, pois, a nossa ciência como submissa ao critério político, claro que como ciência concordamos com a técnica, contudo, sem a malograda administração política assumindo os critérios técnicos da contabilidade.

Na verdade discordamos da posição da constituição **na submissão da contabilidade**, garantindo que esta deveria ser disposta mais para os seus fins técnicos como uma ciência, e que suas metas sejam, pois, observadas por todos os interessados públicos, inclusive pelos membros do judiciário.

Consideramos o setor contábil, de planejamento, de análise, e de gestão, como integrante de um **quarto poder**, o da certificação e qualidade gerencial da administração financeira pública e dos balanços:

Figura 1: Situação atual do poder público e situação possível



Fonte: Elaboração própria.

Veja que na verdade hoje a constituinte dá um poder ao judiciário de ser maior inclusive que o administrativo ou contábil, sendo que quem vê validade das contas é o setor contábil e gerencial e não necessariamente os advogados, a não ser se esses focassem na esfera legal.

Na posição possível o poder contábil gerencial está **não superior aos poderes, mas tecnicamente analisado as contas e a gestão particular, o que permite a viabilidade no campo patrimonial de cada um deles**, favorecendo o controle de contas em âmbito técnico-contábil, coisa que o legislativo, judiciário e executivo não sabem fazer.

Outra questão que temos que imaginar é a estrutura da auditoria pública, a nível governamental de modo externo muito raramente é usada com planos particulares de empresa privadas, mas é colocada nitidamente como posição do tribunal de contas.

O tribunal de contas também é político não é composto por contadores, muito menos por técnicos, mas por políticos e partidários, por pessoas indicadas, sendo que era para ser um cargo de **concurso com um período de duração, para não gerar um comodismo**.

O processo de auditoria no esquema político fica comprometido, de maneira que temos, pois, uma posição inteiramente tendenciosa no lugar da técnica-imparcial para favorecer este ou aquele partido, inclinando-se a posições contra a qualidade dos balanços.

O tribunal de contas sem contadores, e com advogados, também deixa absolutamente submissa a postura do contador em se dobrar para outras ciências, sendo que se o advogado e o economista está no seu posto, ele não tem o lugar devido na sociedade, para dar campo para outras profissões, sem contar que a força política dos conselhos profissionais não estabelece esta luta, mostrando pouco poder político-social neste sentido.

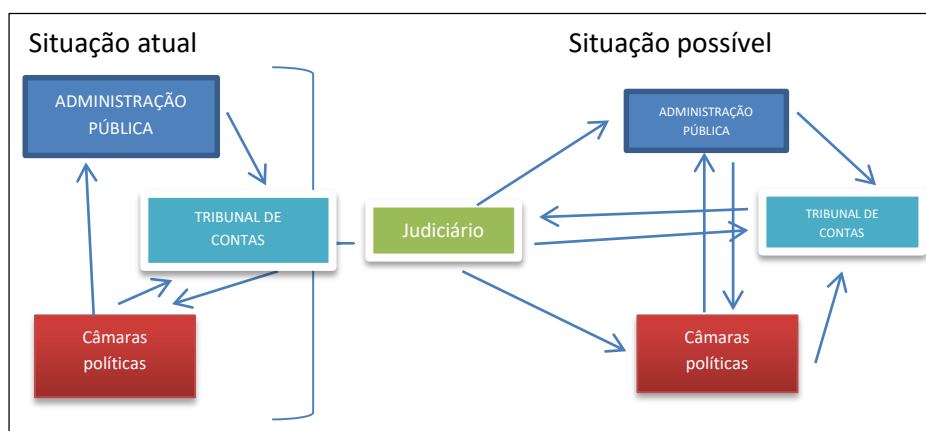
Por tal tivemos inúmeras brigas políticas e públicas para manter **o nosso posto com dignidade no Tribunal de Contas** - como as lutas de Alexandre Bossi Queiroz e do próprio presidente do Conselho João Batista de Almeida - tentando resgatar a luta do contador ao seu lugar no tribunal de contas; o que concederam foi o seu posto como **“inspetor”**.

O contador não é inspetor e não pode estar em qualquer lugar que qualquer um preencheria até sem função técnica, mas, com formação média, ou seja, qualquer profissão pode preencher o cargo de inspetor; isso não é ciência nem aplicação científica, até os que não têm profissão podem gozar de tal cargo – pois o concurso da polícia civil exige no Brasil nível médio e não superior para tal cargo -, para a contabilidade não serve qualquer aplicação de qualquer profissão de curso superior.

Na Conferência Interamericana de Contabilidade no Brasil o professor Antonio Lopes de Sá apresentou o modelo espanhol de tribunal de contas, dizendo que era formado $\frac{3}{4}$ do seu corpo por contadores, e inclusive com eleição após concurso técnico, com duração de 2 anos podendo ser prorrogado para mais 2 anos, não gerando comodismo, ou até mesmo paralisações técnicas; portanto, absolutamente democrático no campo da técnica.

Com isso fazemos um domínio do fato da posição do tribunal de contas conforme a estrutura atual e a estrutura ideal de acordo com a nossa interpretação:

Figura 2: Estrutura do tribunal de contas no setor da gestão pública



Fonte: Elaboração própria.

No desenho é claro que o tribunal de contas analisa as contas do prefeito e das Câmaras, para serem aceitas pelas próprias Câmaras, quase que comandando o esquema para favorecer o executivo, sob a submissão do judiciário (muito lento e também elegido por políticos muitas vezes), parece que existe uma autonomia dos poderes, todavia, não há uma submissão dos poderes.

No esquema possível a contabilidade é colocada no aspecto gerencial como o **quarto poder**, embora o executivo e legislativo das Câmaras seja políticos, estes se submetem aos dois poderes técnicos ao judiciário, e ao tribunal de contas, este último teria poder sobre os poderes executivo e legislativo no âmbito administrativo por ser técnico, e na esfera legal teria o judiciário poder sobre os dois outros poderes, também devendo prestar as suas contas e não ousar cometer voto em matéria gerencial-patrimonial da moralidade administrativa.

Isso para deixar o poder político submisso ao técnico, e igualmente, para evitar aprovações “não técnicas” dos documentos e processos de trabalho contábil, hoje julgados por políticos; e o judiciário hoje, não tem a mesma submissão que o poder contábil, ficando pois, no predomínio dos outros poderes.

A nossa visão é **de supremacia do poder técnico contábil sob os outros poderes políticos**, de maneira que **a peça de planejamento, de orçamento e gestão seja imparcial ao benéfico público; o jurídico deveria respeitar o contábil** ao mesmo nível, claro que também submetendo suas contas a este, e o contábil ao jurídico no sentido de legalidade, sem supremacia de um pelo outro.

Portanto, **os poderes técnicos sob os políticos** é que interpretamos, e igualmente, a contabilidade como quarto poder, pois, entra na esfera gerencial, e orçamental, coisa que torna impossível uma gestão, execução e legalidade, sem contas e patrimônio a ser gerido.

O mesmo acontece com a **contadoria nacional** que foi chamada de controladoria para deixar que qualquer pessoa com concurso público “tirasse a sorte” de adentrar nela.

A luta pela contadoria pública foi uma luta de todos os contadores, Lima (1989) inclusive fazia a crítica que não havendo contabilidade pública não teríamos uma noção da informação real da dívida, o que deixa empírica a economia, e ainda por cima as informes dos ministérios, formado por sua maior parte, de economistas e comissionados dos partidos governos.

5 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

A contabilidade pública não é chamada “contabilidade” no âmbito público no Brasil ela **é confundida com suas técnicas a serviço de uma engrenagem política**, favorecendo o mesmo esquema de sugestão intuitiva e de indicação, aquele de direcionamento político, o que prejudica e muito, a questão do próprio planejamento técnico, desfavorecendo, contudo, a posição de análise, auditoria, e gestão patrimonial pública, desfavorecendo a prosperidade da nação brasileira.

O esquema orçamentário e contábil deveria ser a base para as metas e decisões do governo, ao contrário, é usado unicamente com os fins de submissão jurídica, estas também para fins políticos, o que prejudica e muito a condição patrimonial do povo brasileiro, a mercê de uma administração econômica absolutamente ineficaz e anti-próspera.

Nós testemunhamos atualmente, nos canais de televisão e sites na internet, os grandes escândalos ligados aos Conselhos dos Tribunais de Contas; por outro lado os

grandes rombos no balanço; a gestão de economistas sem uso da contabilidade; decisões empíricas contra a empresa, o que desfavorece, no caso, a riqueza mundial, gerando com isso problemas para cada nação brasileira, como inflação, desemprego, e o pior, estagnação das contas e dos movimentos patrimoniais .

Na avaliação crítica do domínio do fato consideramos três elementos fundamentais em relação à função profissional no cenário constitucional e político

- **Contabilidade como quarto poder**
- **Poderes políticos submissos à técnica contábil**
- **Judiciário também respeitador do poder contábil**

Igualmente em relação ao processo de formação dos grupos, podemos considerar algumas condições:

- **Contadoria formada por contadores**
- **Tribunais de contas formados por contadores na sua grande maioria (75%)**
- **Auditorias governamentais feitas por contadores**
- **Contadorias públicas formadas por contadores e com profissionais com no mínimo a experiência e a formação contábil**

Não poderíamos, pois, ter menções políticas, nem indicações partidárias, poderia ter eleição da parte do povo com currículo como base, e igualmente, sem comício, ou sem intervenções políticas, com um prazo mínimo de duração.

Outro esquema que deveria prevalecer no senso técnico seria:

- **Contas aprovadas somente pelo tribunal e não por Câmaras políticas;**
- **Orçamento técnico;**
- **Gestão técnica com impedimento se não for seguida uma diretriz aprovada pela legalidade, mas com o sistema com base na prosperidade e ação social;**
- **Planejamento técnico e não político;**
- **Proibição de mistura de poderes ;**
- **A criação de um órgão especial contábil apenas para o favorecimento das decisões com base no balanço do tesouro e dos patrimônios públicos;**
- **Redução de gastos e custos conforme o poder contábil e não pelo voto político;**
- **Programas gerenciais aceitos pelo poder técnico contábil e não políticos.**

Os setores políticos que já desgraçaram o Brasil deveriam se submeter aos setores técnicos, inclusive à forma gerencial que a nossa contabilidade possui, por isso, com relação ao domínio do fato, de realmente fatos que não aconteceram consideramos estas posições que seriam também aprofundadas por outros, alvo de concorde ou não, o importante é apresentarmos uma solução para o Brasil que seja de hermenêutica qualitativa para os fins de prosperidade tentando mudar o cenário atual absolutamente depauperado pelas ações dos “poderes” mau colocados na nossa Constituição Federal.

Percebemos após toda a escrita deste artigo, que a posição da Carta Magna em relação à contabilidade, infelizmente é de sua colocação como adepta de uma engrenagem política que se submete ao legislativo sem fins técnicos, e ao executivo que não é punido por suas ações impensadas em quaisquer esferas, e quando o é, cheio de esquemas, de manobras, até com o uso contábil, como se este fosse maquilada ao poder político.

Defendemos a colocação da contabilidade, no “como deveria ser”, conforme a nossa semântica, no setor de uma bem disposta organização social como poder, assim favorecendo o aparato técnico, no que compete ao planejamento, controle, e gestão do patrimônio estatal para o social, sem fins políticos, assim seria um **quarto poder**.

Portanto, concluímos que a contabilidade, os tribunais, os grupos, as contadorias, deveriam ser compostas de contadores, e não personalidades indicadas de fachadas, ou pertencentes a outras profissões que não a nossa, que formariam juntos um tipo de poder auxiliando o executivo e o legislativo, mas não submetido a estes, ao contrário, estes que deveriam se submeter ao judiciário (como hoje soa acontecer) e ao contábil, mudando a estrutura consagrada, mas para uma evolução dos fins administrativos e contábeis para melhor prosperidade da nação brasileira.

7 – REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

ALOE, Armando. **Técnica orçamentária e Contabilidade pública**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1970.

_____; VALLE, Francisco. **Contabilidade Comercial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1975.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2005.

_____. **Política**. São Paulo: Martin Claret, 2006.

BARCELOS, Reginaldo. Casas de fundição e da moeda no Brasil e em Portugal: purificar o ouro e apurar as técnicas. **Revista População e Sociedade**, CEPESE, nº 21, 2013.

BARSA. **Grande Enciclopédia Barsa**. 3ª ed. São Paulo: Barsa internacional, 2004.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Sociedades Anônimas e Mercado de Capitais**. Rio: Forense, 1973, V. I. e II.

BOTELHO, Milton Mendes. **Gestão Administrativa, Contábil e Financeira do Legislativo Municipal**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2010.

BRASIL. **Códigos e Constituição Federal**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

CANDIDO, Antonio. **Os parceiros do Rio Bonito**. 6ª ed. São Paulo: Duas Cidades, 1967.

COSENZA, Jose Paulo. As práticas Contábeis nas Civilizações Clássicas e no Período Medieval. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre: CRCCRS, nº111, pág. 7-17 Fev. 2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS. **CRCMG 50 anos**. Belo Horizonte: editora crcmg, 2007.

D'AURIA, Francisco. **Cinqüenta anos de Contabilidade**. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira, 1953.

- DINIZ, Maria Helena. **A ciência jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1982.
- FREIRE, Maria Célia P. V. F.; ORDOÑEZ, Marlene. **História para o Supletivo**. 6ª ed. São Paulo: Ática, 1974.
- FREITAS, Menildo Jesus de Sousa. A contabilidade pública e sua relevância social. **Revista Mineira de Contabilidade**: Belo Horizonte, CRCMG, ano VI, nº 19, 3º trim. 2005.
- HAGUETE, Teresa Maria Frota. **Metodologias qualitativas na sociologia**. 3ª ed. São Paulo, Vozes, 1992.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL. **Manual do Prefeito**. 7ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1988.
- ISCAL. **Estatuto oficial da Aula de Comércio em Lisboa**. Lisboa: Iscal, 2015.
- JUCEMG. **Primeiros Contratos comerciais registrados em Minas Gerais**. Belo Horizonte: oferta da Junta comercial ao autor, 2016.
- LAMAS, Fernando Gaudereto. Legislação econômica à época de Pombal (1750-1777). **Revista Jurídica da Faminas**, Muriaé, Faminas, v. 1, nº 1, 2005.
- LEITE, Francisco Tarciso. **Metodologia Científica**. Aparecida: Idéias & Letras, 2008.
- LIMA, Manuel Messias Pereira. Restabelecimento da Contadoria Geral da República. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XIX, nº 69, Abr/Jun de 1989.
- MARTINS, João Cândido. **Consultor do Commercio – livros para comerciantes**. São Paulo: Typographia da companhia Industrial de São Paulo, 1894.
- MASI, Vincenzo. **La ragioneria come scienza del patrimônio**. 1ª ed. Pádua: Dottore Antonio Milani, 1927.
- _____. **Statica Patrimoniale**. 2ª ed. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, 1945.
- _____. **Dinamica Patrimoniale**. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, 1947. V I e II.
- _____. **Filosofia della Ragioneria**. Bolonha: Dott. Cesare Zuffi – Editore, 1955.
- _____. **La Scienza del Patrimônio**. Milano: Nicola Milano Editore, 1971.
- _____. **Ragioneria Generale**. 5ª ed. Padova: Cedam, 1961.
- _____. **La Ragioneria Nell'età Moderna e Contemporanea**. Texto revisado e completado por Carlo Antinori. Milão: Giuffré Editore, 1997.
- MORAES, Senithes Gomes; MARTINS, Janes França. O empenho da despesa e suas implicações. TCES, Espírito Santo, IX Congresso dos Tribuansis de Contas do Brasil, **Anais...** 1977.
- MUDRICK, Nancy R. Employment discrimination Laws for Disability: Utilization and Outcome. **The annals of the American academy of political and social science**, Arizona State University, Thousand Oaks, January, 1997.
- NASCIMENTO, José Olavo. **Um plano de contas para Prefeituras**. 2ª ed. Rio Grande do Sul: Porto Alegre, 1979.
- _____. A gestão da Fazenda Pública sob o aspecto financeiro – uma abordagem sinótica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, CFC, ano XXIII, nº 90, dezembro de 1994.
- _____. O equilíbrio orçamentário. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, CFC, ano XXVI, nº 103, janeiro/fevereiro de 1997.

- _____. **Contabilidade**. 2ª ed. Porto Alegre: Ed. do autor, 1975.
- OLIVEIRA, Tarquínio J. B. de. **Correspondência ativa de Roiz de Macedo**. Ouro Preto: Esaf, 1981. V. I.
- PAIVA, Marcella Ariane Nunes. A exploração de diamantes em Diamantina: os serviços de mineração e a legislação no período 1830-1860. XVIII Encontro Regional (Anpuh-mg), **Anais...** Mariana-MG, julho de 2012.
- PACHECO, Cláudio; FRANCO, Afonso Arinos de Mello. **História do Branco do Brasil**. Rio de Janeiro: Coordenadoria de comunicação do BB e Agência Brasileira de Comunicações, 1987.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e Administração pública Gerencial**. 7ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2010.
- PLATÃO. **A república**. São Paulo: Martin Claret, 2005.
- PMDB. **Pequeno Manual Prático do Vereador**. Brasília: PMDB, 1983.
- PROBER, Kurt. **A casa de fundição de Sabará**. Diamantina: Sem indicação, 1950.
- REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal da. **A história da Contabilidade no Brasil**. Pesquisa realizada no site www.revistas.unifacs.br em Junho de 2015.
- RODRIGUES, Alberto Almada Rodrigues. Senador Manoel Alves Branco. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, CFC, ano XVIII, nº 67, out/dez de 1988.
- _____. Cronologia e síntese da evolução do pensamento e do ensino comercial, contábil, atuarial, administrativo e econômico no Brasil: (séculos XVIII e XIX, períodos Brasil-Colônia, Brasil-Reino Unido). **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre: CRCRS, n.41, p.3-11, jan. /mar.1985.
- _____. Vultos da Contabilidade Brasileira - José Antônio Lisboa. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro: CFC, Ano XIX, nº 68, jan./mar. de 1989.
- _____. Instituições profissionais e culturais da ciência contábil no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, Ano XVII, nº 61, abr/jun. 1987.
- _____. Fundamentos históricos e legais da resolução do CFC nº 560/83. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, Ano XIX, nº 69, abr./jun. 1989a.
- RODRIGUES, Angelita de Mota Ayres; VIDAL, Marcelo de Brito. A contabilidade pública e sua relevância social. 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade, CFC, Pará, **anais...** 2014.
- ROSSI, Giovanni Rossi. **L'ente Econômico-amministrativo**. Emilia: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli, 1882.
- SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria geral do conhecimento contábil**. Belo Horizonte: IPAT-UNA, 1992.
- _____. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas. 1999.
- _____. **História Geral da Contabilidade no Brasil**. Brasília: CFC, 2008.
- _____. **Aspectos Contábeis da Nova Lei das Sociedades por Ações**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1978.
- _____. **Pré-história contábil brasileira**. Bahia: Visconde de Cairu, 1998.
- _____. **Teoria geral do conhecimento contábil**. Belo Horizonte: IPAT-UNA, 1992.
- _____. Metodologia do Ensino da Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, CFC, Ano XV, nº 54, julho-setembro de 1985.

_____. **Aspectos contábeis no período da inconfidência mineira.** Brasília: ESAF, 1980.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais.** São Paulo: Ed. Atlas, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.