

Da Entidade

Nery Paulinelli da Fonseca

Prof. do DCC/FACE/UFMG. Contador.

1. Razões para se conhecer as NBC.
2. Conceituação de "Princípio Contábil"
3. A NBC 1.01 - Da Entidade

I. Introdução

Por sermos uma daquelas pessoas que entendem, ser indispensável ao conhecimento do profissional da Contabilidade, sob pena de o mesmo ter uma produção de nível medíocre para baixo, um completo domínio a respeito dos fundamentos teóricos e científicos de seu campo de atuação, é que nos propusemos a somar esforços com aqueles abnegados que procuram difundir os conhecimentos básicos da Contabilidade.

O nosso propósito originou-se da cotidiana experiência de muitos anos de magistério na área e de outros tantos no campo da auditoria.

É grandemente constrangedora a constatação que qualquer pessoa pode fazer, ao estudar boa parte dos compêndios sobre Contabilidade, ou mesmo ler os artigos publicados que versam sobre a área citada, o quase descabro, referente as barbaridades que se publicam, no tocante ao conhecimento das mais elementares, nem por isso menos importantes, normas, princípios, regras ou leis contábeis, os quais sendo inobservados fazem com que

tudo o que for feito é irrelevante, sob pena de não ser a Contabilidade um dos ramos do conhecimento científico do homem.

É inadmissível que continuemos com uma prática contábil exdrúxula, empírica e destituída de fundamentos científicos. Não podemos, igualmente, compactuar com aqueles que se estribam em alegações de que baseiam na nossa legislação específica. Cabe-nos modificar o que está errado em nossa legislação, pertinente ao campo contábil.

Entendemos, ainda, que um dos pilares fundamentais que servem de base ao desenvolvimento econômico de qualquer nação, principalmente na atualidade, é o ter as suas contas elaboradas de forma correta, a fim de se ter transparência na prestação de contas e elementos que proporcionem bases sólidas a fim de se tomar decisões acertadas.

Sabemos que diversas escolas ou correntes contabilísticas têm surgido com objetivos de situar e desenvolver histórica e filosoficamente a razão de ser e a utilidade do sistema contábil. É precisamente neste ponto que batemos, pois o

sistema contábil foi erigido à condição de ciência, tão logo foi tratado como um conjunto de conhecimentos fundamentados em dados exatos, coerentes e que estão consoantes com a razão humana.

Estando, por conseguinte, o sistema contábil fundamentado em premissas matemáticas e, lidando habitualmente com aspectos econômicos, financeiros e jurídicos das riquezas pessoais e com as relações ocorridas entre pessoas, é mister que ele deve ater-se a normas, princípios e padrões os quais não de ser rigorosamente observados por todos os que praticam a Contabilidade e por aqueles que dela se utilizam para conduzir as suas riquezas. Esta é a única forma, o caminho único capaz de avaliar de maneira correta as transformações ocorridas nos patrimônios, medindo os resultados alcançados e obtendo conclusões objetivas.

Deixando de ser direcionada consoante a rigorosos princípios próprios, é a Contabilidade em nossos dias tratada de forma manipulada em sua estrutura, à conveniência de seus usuários, permitindo, desta forma, que sejam montadas diversas versões sobre uma mesma realidade, o que, conseqüentemente, faz com que a reputação do sistema contábil se perca. Portanto, fato que jamais poderá ocorrer é o divórcio entre os princípios matemáticos e à estrutura econômico - financeira jurídica que devem existir.

entre todos os elementos componentes de um patrimônio, a fim de se ter produção, circulação e consumo de riquezas de forma harmônica, corrente e que produza bem estar social.

Estes são os motivos que nos levam a escrever alguns artigos sobre as NBC, no intuito de melhor conhece-las e difundi-las.

Um importante ponto a ponderar, antes de entrarmos nos comentários propriamente ditos, é o referente ao entendimento ou significado do que vem a ser um "princípio" ou "norma".

Podemos conceituar princípio como sendo causa da qual algo procede, ou seja, são as premissas básicas acerca dos fenômenos ou de uma série de fenômenos contemplados pela Contabilidade. Sob determinado aspecto, quando considerados como pontos basilares de uma doutrina ou ciência, como é o caso, os princípios podem e devem ser entendidos como imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo ou lugar em que a doutrina é estudada e aplicada.

Não se pode afirmar que os denominados Princípios Fundamentais da Contabilidade (e não Princípios Contábeis geralmente aceitos - tradução errada) se constituam nas causas geradoras da Contabilidade. Pelo contrário, devem ser entendidos como normas ou regras nas quais se devem assentar os registros ou mementos contábeis, bem como as demonstrações deles resultantes, com o objetivo de apresentar, de forma própria e adequada, as situações patrimonial, econômica e financeira de uma entidade, relativas a um determinado período de tempo, normalmente um exercício social.

Neste sentido e, considerando que a Contabilidade, como ciência

que é, utiliza-se (como as demais ciências o fazem) das metodologias de pesquisa e estudos estribados no mesmo rigor lógico-formal, é perfeitamente normal que os seus princípios sejam provenientes da observação da complexa realidade na qual se encontra inserida e também da análise e conclusões sobre as citadas observações.

Consequentemente, se as aludidas conclusões relativas aos procedimentos atendem as condições básicas a que devem estar sujeitos, passam a ser aceitos pela classe contábil e, tornam-se em princípios contábeis aos quais toda a prática contábil deve ater-se. De igual modo, se através da observação detecta-se alguma alteração profunda nas condições que levaram a estabelecer um ou uma série de princípios, deve-se proceder a nova análise da situação então vigente, a fim de se modificar, adaptar ou mesmo substituir o princípio ou princípios, originais por outros pertinentes à nova realidade.

Pelo visto, temos que a Contabilidade está inserida entre as ciências das mais dinâmicas e integrativas, ou seja, adapta-se às alterações da realidade histórica, utilizando-se, para tanto, do instrumental me-

todológico da pesquisa, sem contudo submeter-se a outros interesses que não sejam os científicos.

A nossa primeira abordagem enfoca a NBC-T-1, baixada pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 530/81, a qual tem a seguinte ementa:

II - 1.01 - Da Entidade

“O PATRIMÔNIO DA ENTIDADE NÃO SE CONFUNDE COM O DE SEUS SÓCIOS OU ACIONISTAS, OU PROPRIETÁRIO INDIVIDUAL”.

Inicialmente vamos examinar este princípio à luz do Direito.

Conforme sabemos o campo de atuação primigênio da Contabilidade é constituído pelas entidades, sejam elas de finalidades lucrativas ou não, procurando captar e evidenciar as variações ocorridas na estrutura patrimonial e financeira, em decorrência da ação administrativa e também das variáveis exógenas que escapam ao controle e ao poder de decisão da administração.

Em decorrência de o princípio ter sua concepção original devida ao Direito, é indispensável que se faça a caracterização jurídica da entidade no contexto das teorias subjacentes.

No Brasil as entidades são consideradas como pessoas jurídicas pelo fato da não existência no Direito Positivo vigente de uma definição da pessoa jurídica, em virtude de o Direito não ter concebido uma perfeita teorização do problema, em decorrência de sérias controvérsias que separam as correntes de juristas no que diz respeito às teorias sobre a natureza jurídica das entidades.

Em termos históricos, temos, inicialmente, entendimento de ha-

ver somente uma universalidade de bens (Direito Romano). Era então desconhecido um dado básico do problema denominado personalidade de direito (aptidão de ser titular de direitos e sujeito de deveres).

Em um segundo estágio foi sustentada a existência apenas de uma co-propriedade sobre bens, isto é, diversas pessoas sendo proprietárias comuns de coisas, agiam por tal razão em conjunto. Neste tempo, como se percebe, não era feita nenhuma distinção entre o ser, objeto de nosso estudo, e os membros que o compunham, ou seja, entre pessoas jurídicas e as pessoas físicas que dela participavam. Entendia-se que umas e outras compunham a mesma entidade e que os titulares dos direitos e das obrigações eram as próprias pessoas físicas.

Com o decorrer do tempo e, conseqüentemente, na evolução da experiência surgiu um dado que modificou o debate, a saber: a personalidade de direito. Uma corrente do pensamento jurídico passou a reconhecer a possibilidade de uma só pessoa ser titular de direitos e deveres, distinto dos seus membros que com ele não se confundiam.

Percebemos que da negação da pessoa jurídica passou-se à sua plena afirmação. Contudo, é precisamente neste ponto que surgem as divergências quanto à espécie de realidade que a pessoa jurídica encerra. Dentre as diversas teorias temos como principais:

a) *Teoria da ficção* - a pessoa jurídica é uma ficção criada pelo Direito pelo fato de que não provem do viver social, mas da estrutura lógica - formal do Direito;

b) *Teoria da realidade orgânica* - a pessoa jurídica é uma realidade, possui existência ontológica, é

um ser equiparável às pessoas físicas;

c) *Teoria da realidade técnica* - a pessoa jurídica é um ser de existência inegável, possui realidade, mas essa realidade não é orgânica, muito menos se trata de uma ficção. A pessoa jurídica é uma realidade técnica, indispensável para o Direito.

A nossa preferência recai sobre essa última teoria, embora tenhamos plena consciência de que ela não se constitui no ápice dos estudos do problema.

O nosso Código Civil não se filiou a nenhuma doutrina. Estabeleceu, apenas, no artigo 20, que "as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros".

Por sua vez, a Lei nº 6.404/76, não só estabelece critérios contábeis que obrigatoriamente deverão ser seguidos pelas entidades, mas, também, introduz um elemento fundamental, definindo em seu art. 177 que a escrituração deverá ser mantida com obediência aos preceitos da legislação comercial e da própria lei citada e ainda os princípios contábeis de aceitação geral.

Por outro lado, pode-se afirmar que sobre determinados dados existe consenso na moderna doutrina

na jurídica, e que eles não podem ser, de forma válida, contestados, a saber:

1. a pessoa jurídica é um ser de existência distinta da de seus membros;
2. a pessoa jurídica não é obra do Direito; a lei apenas reconhece a sua existência, não a constitui; ela nasce do embate de interesses e necessidades do homem no decurso do viver social; depois, o Direito a regulamenta;
3. a fungibilidade dos seus componentes, isto é, a substituição dos seus membros sem qualquer quebra do curso de vida da pessoa jurídica, demonstra também sua existência real;
4. é possível uma vontade própria resultante da soma das vontades de outras pessoas e a pessoa jurídica a tem e pode ser titular de direitos e deveres;
5. a pessoa jurídica tem patrimônio distinto do patrimônio dos seus membros;
6. a pessoa jurídica age em nome próprio e não no de seus membros, assinando contratos e outros atos jurídicos por meio dos seus representantes legais.

Ressaltamos, dentre as conceituações supra, as de número 1, 5 e 6.

III - Considerações sobre a Norma da Entidade

Do que foi exposto depreende-se que a função contábil é exercida face ao pressuposto do que a entidade, cujo patrimônio é objeto da Contabilidade, possui existência identificada e efetiva, distinta e independente das pessoas físicas ou jurídicas que a compõem, podendo subsistir mesmo após o desaparecimento destas.

A esta altura podemos ressaltar que esta Norma da guarda a dois elementos fundamentais e relevantes, a saber:

- uma "azienda" (entidade) é formada por patrimônio e por pessoas;
- a existência de uma completa autonomia entre as personalidades e os patrimônios da entidade e dos seus componentes.

Esta Norma encontra respaldo na doutrina contábil, que lhe serve de alicerce. Estamos nos referindo a tradicional *Teoria das aziendas*.

O Conselho Federal de Contabilidade achou por bem traduzir o termo universalmente denominado de "azienda" como sendo "entidade".

Trata-se, no entanto, apenas de uma questão de natureza terminológica.

O termo "azienda" é amplamente utilizado pelos mais notáveis mestres italianos (Besta, Cerboni, Masi, Villa e outros), bem como pelos nossos maiores doutrinadores (D'Auria, Herrmann Jr., Rocha Viana, A. Lopes de Sá e outros), que foram buscar nas raízes latinas, do verbo "facio", em seu tempo gerundivo "facienda", o qual teve o seu "f" inicial substituído pelo "h" no italiano e, como nesta língua o "h" não é pronunciado (é mudo), o vocábulo ficou reduzido a "azienda".

O termo italiano "azienda" recebeu em nosso idioma uma infeliz tradução, qual seja a de "fazenda", que em nossa língua possui quatro diferentes significados:

- fazenda pública (Ministério da Fazenda);
- fazenda propriedade rural;
- fazenda pano; e,
- fazenda empresa.

Face a impropriedade da tradução e também da inexistência de

um termo que possua o mesmo significado ou alcance do termo italiano, os nossos melhores doutrinadores preferiram, com muita propriedade, manter em seus escritos o termo cognato italiano, motivo pelo qual é a expressão "azienda" largamente utilizada em nossa literatura contábil.

Fato idêntico ocorre com os doutrinadores da teoria contábil mais avançada, de vários outros países, uma vez que as diferentes traduções do termo italiano não satisfizeram, igualmente, pela maior riqueza de significância que possui o termo italiano. Assim é que temos as seguintes traduções:

- para o espanhol
hacienda
- para o francês
entreprise ou affaire
- para o inglês
entreprise ou business
- para o alemão
betrieb ou geschäft

Ocorre que, a partir da metade da década de 60, por influência da escola contabilística anglo-saxônica aqui entre nós, o termo "azienda" foi caindo em desuso e, de forma errônea, sendo substituído por "empresa", "instituição" ou "companhia". Dizemos que foi

uma substituição errônea pelo fato de que as mesmas apenas dizem respeito a "natureza da azienda", ou seja, a primeira se refere àquela que tem como objetivo o lucro e, a segunda, aos fins sociais ou ideais aos quais se dedica o empreendimento. O termo "azienda" possui uma amplitude muito maior e mais significativa do que qualquer um dos dois termos.

Notamos que o Conselho Federal de Contabilidade pretende fazer prevalecer, em substituição a palavra "azienda" o termo "entidade".

A denominação "entidade" não obteve tradição nos demais idiomas. O mais importante e maior léxico contábil existente, elaborado pela União Européia de Contadores, Economistas e Financistas, não faz constar, em sua lista de expressões, o termo "entidade", referindo-se apenas a entidade patronal.

Realmente, os termos "empresa" ou "entidade" não substituem, por não equivalerem, o termo "azienda".

Significando o termo "empresa", a uma azienda que visa especificamente o lucro, abrange, portanto, a apenas um tipo de atividade de que a mesma desempenha. O fato é que temos várias outras que buscam outros tipos de satisfações (assistência social, recreativa, cultural, esportiva, etc.), que são, de igual forma, "aziendas" (no caso "instituições").

A Contabilidade se ocupa, indistintamente, tanto das "instituições" como das "empresas".

Uma norma ou um princípio contábil carece ter cunho universal ou geral, motivo pelo qual deve ser abrangente.

Devemos, por conseguinte, entender o termo "entidade" contido nas NBC, como equivalente a "azienda".

Se indagarmos sobre as origens conceituais do que vem a ser uma azienda (entidade), veremos que estão elas eivadas de conceitos filosóficos e ideológicos, de igual forma como ocorre com os demais ramos das ciências sociais.

O que se origina de um fenómeno social está sujeito, inexoravelmente, a influências de alguma corrente ideológica e filosófica.

É fato conseqüente as influências decorrentes dos regimes político, econômico e social sobre as “aziendas”. Assim é que, tanto as sociedades capitalistas, coletivistas ou oligárquicas, em suma, todos os aspectos das organizações das nações, são direcionados e dominados por conceitos ideológicos, os quais interferem, naturalmente, no campo da filosofia das ciências.

Desta forma, o prisma de observação da azienda, sofre de forma direta e inevitável, as influências dos regimes acima enumerados.

Assim sendo, não podemos falar, de forma absoluta, sobre um conceito de “azienda”, pois tal procedimento iria de encontro com as tendências das doutrinas. Constitue-se, pois, em tarefa inglória o querer fazer a dicotomia do “fenômeno social” ou das “ciências sociais”, daquele “ideológico”, principalmente em se tratando da Contabilidade, face ao seu caráter eminentemente utilitário e também em decorrência do grande manancial que a inspira e alimenta, que é o método experimental.

Admitem, pois, as ciências sociais uma relativa generalização, fato que não ocorre com os outros ramos das ciências.

Constatamos que as relações de “propriedade” tendem a variar no sentido de se adaptar as ideologias, o que, de forma direta, repercute na conceituação da “azienda”.

Decorrente de tal situação, os limites patrimoniais são estabelecidos pelos regimes políticos que são adotados pelas nações.

O princípio ou N B C que estamos examinando está de conformidade com o nosso regime institucional.

Tem, portanto, a norma da “entidade” os “fundamentos lógicos” em perfeita consonância com a adoção da “personalidade” dos empreendimentos e na completa “autonomia” dos patrimônios, os quais estão estribados no Direito Romano, com as evoluções ocorridas ao longo do Renascimento (e período Mercantilista), que herdamos dos nossos ancestrais italianos.

Notamos, no entanto, que na atualidade a nossa legislação específica tem cometido algumas violações aos citados conceitos, de vez que a nova filosofia de “grupo empresarial” como se “um todo fosse”, tem exercido muito forte pressão em tal sentido.

A “azienda” adquire uma personalidade completamente distinta e independente da de seus componentes ou proprietários.

Este fato é conseqüência da natural e inevitável divisão sócio-econômica que ocorre entre o “ho-

mem-ser” ou o “homem-pessoa física” e do “homem-atividade”.

O papel distinto que o homem-ser ou pessoa natural exerce na sociedade é completamente distinto do exercido pelo “agente em busca de objetivos”.

Assim sendo, em virtude do seu peculiar caráter, as “aziendas” conquistaram uma personalidade própria, distinta daquela de seu (s) proprietário (s).

A este respeito o emérito Prof. Pietro Onida se pronuncia com muita propriedade, quando diz: “a azienda tem o seu próprio sujeito, o seu próprio objeto, os seus fins específicos e os patrimônios distintos, tudo dotado de organização e de métodos que permitem atitudes racionais. Economia D’Azienda - Turim - 1962”.

Atribue-se, pois, ao sistema, composto de pessoas (proprietários, dirigentes e executores), bem como aos elementos econômicos (bens materiais e imateriais), acoplados a fim de atingirem a determinado objetivo (satisfação de necessidades humanas), observando uma forma de ação organizada e obedecendo a uma direção (gestão); uma “personalidade própria”, tal qual a de um organismo vivo, composto de órgãos que se movimentam e cumprem funções, fazendo com que a riqueza persiga aos objetivos previamente determinados.

É a “azienda” um “micro-universo”, em decorrência de possuir uma organização sistêmica, o que lhe imprime uma personalidade própria.

Assim sendo, podemos analisar esta Norma sob dois aspectos principais, a saber:

- o primeiro refere-se às suas conseqüências econômico-Contábeis;
- e,
- o segundo, às suas conseqüências

econômico-operacionais.

Vamos examinar cada uma delas:

**- Natureza
econômico-contábil**

Configura-se que a Contabilidade é mantida para a entidade, como pessoa distinta de seus proprietários, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

Sendo o patrimônio a parte material da azienda, possui, como tal, a sua autonomia em decorrência de se desvincular de forma completa e inconfundível com os seus proprietários, dirigentes ou executores.

É, pois, a "autonomia patrimonial" uma condição fundamental e essencial à entidade, tanto quanto o é as suas organizações estrutural e sistêmica.

Todas as regras ou todos os princípios que norteiam a vida de uma "azienda", no sentido de a mesma perseguir os seus objetivos, estão na mais completa dependência da "autonomia patrimonial" que ela possui.

Da mesma forma que a individualização da "azienda" permite que cada uma delas seja distinta das demais, a sua "autonomia patrimonial" confirma tal condição, possibilitando, em decorrência do seu posicionamento conceitual, que sejam aferidos os diversos graus da vida aziendal, a saber: os graus de rentabilidade, liquidez, produtividade, solidez, etc.

Nesta concepção, o ativo, o passivo e o patrimônio líquido são da entidade. Aos proprietários não assiste o direito a parcelas do patrimônio líquido até que o órgão volitivo destine uma parte dos lucros à distribuição.

É básico, em se tratando do ponto de vista da ciência contábil,

o princípio da "autonomia patrimonial" de vez que, a estrutura doutrinária que serve como base para a tecnologia contábil nela se alicerça.

Assim, o patrimônio da entidade não se confunde, sob qualquer aspecto, com a riqueza patrimonial de seus titulares, nem sofre os reflexos das variações nela verificadas. As mutações ocorridas no patrimônio da entidade, sejam ativas ou passivas somente irão refletir na riqueza patrimonial de seus titulares quando a estes são atribuídos resultados econômicos (rédito).

Existem casos, principalmente em se tratando de entidade individual, em que as operações particulares se confundem com as mercantis. Exemplificando, o proprietário utilizando o seu veículo próprio, tem despesas com combustível, na aquisição de mercadorias, ou utiliza seu dinheiro para pagar encargos da entidade. São várias as situações práticas em que este tipo de procedimento ocorre, sendo que a Contabilidade deve atribuir uma parcela equitativa para as pessoas físicas e outra para a jurídica, ou seja, a apropriação das despesas deve ser distinta para ambas as pessoas.

A moderna Contabilidade tem como "objeto de estudos" o "uni-

verso patrimonial" em seus vários aspectos e posições.

Não podemos contudo nos esquecer, ressaltamos novamente, das influências ideológicas, que comumente provocam distorções bem relevantes em conceitos científicos.

**- Natureza
econômico-operacional**

Entidade, em Contabilidade, é todo "Núcleo" capaz de manipular recursos econômicos (e organizacionais) e que tende a adicionar valor ou utilidade (em sentido amplo) aos recursos manipulados. Temos verdadeiras macroentidades representadas pelos conglomerados de entidades investidoras e por suas subsidiárias ou controladas. Com essa visão, em se tendo várias entidades jurídicas que compõem uma única entidade econômica, deverá haver demonstrações contábeis para o conjunto, além das de cada entidade individual. Temos por conseguinte, a idéia de Consolidação de Demonstrações Contábeis.

Além disso, na ocorrência de várias pessoas jurídicas com algum grau de interesse comum (caso das coligadas e controladas), entendem os seguidores da corrente pragmática da Contabilidade, que a Norma da Entidade preceitua, pelo fato de uma entidade ter investimentos em outras, a adoção de um tratamento como se parte dos resultados da investida fosse da investidora. Tal linha de pensamento deu origem ao método da Equivalência Patrimonial.

Por um lado, qualquer setor ou divisão de uma entidade descentralizada capaz de contribuir no sentido de produzir receita para a entidade maior, constitui uma subentidade digna de atenção para a Contabilidade. Cada entidade será, sob

a ótica do usuário da informação, a mais importante em determinadas circunstâncias. A condição é que os departamentos sejam substancialmente independentes uns dos outros e que os departamentos comprador e vendedor tenham poder de opção para adquirir e vender no mercado externo. Em tais casos, os setores constituem subentidades contábeis distintas.

- Quebra da autonomia patrimonial

A norma da "entidade", aprovada pelo C F C, está de conformidade com a melhor doutrina, está em absoluta consonância com a ciência contábil, é perfeitamente coerente e encontra-se acorde com os melhores autores de renome mundial.

Embora tais circunstâncias, notamos que face a outras normas esta primeira sofre sensíveis distorções. Por exemplo: o critério utilizado por grupos de empresas, agindo como "se os seus patrimônios fossem somente um", está em frontal desacordo com esta norma. De igual forma ocorre com o denominado método da "equivalência patrimonial", que de igual maneira fere o disposto nesta norma.

Entendemos, data venia, que cada patrimônio é uma individualidade própria, com inteira autonomia, a qual jamais deverá ser desrespeitada ou violada.

É, por conseguinte, a norma em tela um princípio que está corretamente fundamentada nos postulados científicos da Contabilidade e, como tal, deve ser rigorosamente respeitada, sob pena de ser lei ou regulamento de cunho eminentemente empírico, sem consistência e base epistemológica que lhe proporcione a clarevidência e excelência que deve ter. É justamente o

que ocorre com a nossa Lei nº 6.404/76 e com o Decreto-lei nº 1.598/77, os quais não tomam conhecimento da autonomia patrimonial das "aziendas". Tal fato não é de admirar, de vez que eles são calcados e inspirados no modelo anglo-saxão, utilizado pelos americanos do norte. É lamentável, ao mesmo tempo que humilhante, tal fato, de vez que, naquela nação já existe uma forte reação e tendência em se libertar dos modelos empíricos, que não têm nenhuma base científica.

. Estrutura da teoria das "aziendas" (entidades)

Iniciamos dizendo que o C F C foi extremamente feliz ao iniciar as suas N B C com a norma em questão, de vez que não seria concebível admitir qualquer conjunto de enunciados que não tivesse tal princípio, de vez que ele se fundamenta na teoria das aziendas, que é, sem a menor sombra de dúvida, o ponto de partida e a pedra angular de todos os estudos científicos da Contabilidade.

Desde meados do século passado que tivemos intensificados os estudos dos pesquisadores sobre as aziendas, sob o prisma científico.

Assim é que, expoentes luminosos dos estudos da Contabilidade, no século passado, fincaram os alicerces que constituem o ponto chave da ciência contábil. Destacamos entre eles: Cerboni, Villa e Besta. No século presente aqueles estudos iniciais foram amplamente desenvolvidos e aprofundados, oferecendo-nos condições inquestionáveis que permitiram erigir a Contabilidade como uma ciência. Dentre os modernos autores enumeramos: Zappa, Masi, Amaduzzi, D'Ippolito, Ceccherelli, Onida, Ferrero, Corticelli, Giannessi, Schmalenback, Schar e, entre nós: Herrmann Jr., D'Auria, Moitinho, Rocha Viana, Martins, Almada, Kooliver e Lopes Sá, dentre outros.

A doutrina das aziendas, que se alicerça na teoria das aziendas, foi se ampliando e se subdividindo em vários ramos de pesquisas, dentre os quais citamos como principais:

1. Noções genéricas de azienda
2. O objeto das aziendas
3. A finalidade das aziendas
4. O sujeito das aziendas
5. Princípios aziendais:
 - 5.1 Princípio da conveniência
 - 5.2 Princípio da produtividade
 - 5.3 Princípio da eficiência
 - 5.4 Princípio da reeditividade
 - 5.5 Princípio da auto-suficiência
 - 5.6 Princípio da economicidade
6. Estrutura contábil aziendal
7. Estrutura organizacional aziendal.

Notamos que as mais modernas correntes do pensamento contábil já incluíram em seus estudos sobre a "azienda" os "fatores de influência exógenas", tais como: inflação, reatuação, crises econômicas, etc.

É deveras amplo o campo relativo aos estudos sobre as "aziendas", sob o ponto de vista da Contabilidade.

Conclusões

É inquestionável que a conotação mais importante e distintiva do princípio da entidade é a capacidade que a Contabilidade tem de não confundir os interesses de seus proprietários com os interesses da própria entidade.

Com efeito, este princípio é de grande utilidade e de notória validade, no sentido da aceitação da personalidade própria da entidade, distinta da de seus proprietários (mesmo que seja individual), representa um dos significativos marcos históricos da Contabilidade.

Em nossa modesta avaliação consideramos que este princípio se constitui em um dos pilares da Contabilidade, no sentido de ser considerado como marco de seu desenvolvimento como ciência. Fora de tal enfoque, como é fácil de se perceber, todos os outros princípios estariam profundamente afetados em sua eficácia ou objetivo, caso não se adote a separação entre a pessoa física do proprietário, sócio ou acionista e o patrimônio da entidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. IUDÍCIBUS, Sérgio e outros. *Contabilidade Introdutória*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1985.
2. BRASIL. Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. *Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)*, Brasília, 4 jan 1978, Seção 1, pt. 1.
3. BRASIL. Decreto-lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)*, Brasília, 17 de dez. 1976, Seção 1, pt. 1.
4. FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. São Paulo: Atlas, 1977.
5. GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: MacGraw-Hill do Brasil, 1982.
6. HERRMANN JR., Frederico. *Contabilidade Superior*. São Paulo: Atlas, 1946.
7. LIMA, João Franzem. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. v. 1.
8. MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. São Paulo: Atlas, 1982.
9. ONIDA, Pietro. *Economia d'azienda*. UTEA, 1962.
10. PINHO, Rui Rabelo. *Instituições de direito público e privado*. São Paulo: Atlas, 1980.
11. RODRIGUES, Alberto Almada. Comentários sobre os princípios fundamentais da contabilidade. *Mapa Fiscal*.
12. SÁ, Antônio Lopes de. *Normas técnicas em contabilidade*. Rio de Janeiro: APEC, 1975.
13. VIANA, Cibilis da Rocha. *Teoria geral da contabilidade*. 2. ed. Porto Alegre: Sulina.