

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA, CONTABILIDADE E SECRETARIADO**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ORIGEM E EVOLUÇÃO DA
CONTABILIDADE**

KARINE DE CASTRO PINTO LOPES

FORTALEZA, JULHO, 1999

**ORIGEM E EVOLUÇÃO
DA CONTABILIDADE**

KARINE DE CASTRO PINTO LOPES

Orientadora: M^a DAS GRAÇAS ARRAIS DE ARAÚJO

**Monografia apresentada à Faculdade
de Economia, Administração, Atuária,
Contabilidade e secretariado, para
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

FORTALEZA - CE

1999

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Karine de Castro Pinto Lopes

Maria das Graças Arrais de Araújo
Prof. Orientadora

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Monografia aprovada em 20 de julho de 1999

AGRADECIMENTOS

À Deus, que sempre me ajuda e me guia.

Aos meus pais, nos quais me espelho por sua honestidade e sabedoria.

Aos meus amigos, e em especial a minha amiga Esther, que muito me apoiou.

À todos os meus professores, principalmente, a minha orientadora e professora M^a das Graças Arrais Araújo, por sua paciência e confiança.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	I
SUMÁRIO.....	II
RESUMO.....	III
INTRODUÇÃO.....	01
1. DIVISÃO DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE.....	03
1.1 Fundamentos da divisão dos períodos.....	03
1.2 Períodos principais da história da contabilidade.....	03
1.3 Imprecisão das datas.....	04
1.4 Outras classificações dos períodos.....	05
2. A CONTABILIDADE NA ANTIGUIDADE.....	07
2.1 Considerações Gerais.....	07
2.2 Suméro-babilônios.....	07
2.3 Os Elemitas.....	08
2.4 Os Egípcios.....	09
2.5 Os Cretenses.....	10
2.6 Os Gregos.....	11
2.7 Os Romanos.....	12
3. IDADE MÉDIA.....	15
3.1 Considerações Gerais.....	15
3.2 Método das Partidas Simples.....	16
4. MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS.....	17
4.1 Considerações Gerais e Sistematização do Método.....	17
5. PERÍODO MODERNO.....	19
5.1 Aspectos Gerais.....	19

5.2 Características do Período Pré-Científico.....	20
5.3 Contribuições Relevantes.....	20
5.4 A Fase Final do Período Pré-Científico.....	23
6. PERÍODO CIENTÍFICO.....	25
6.1 Introdução à Ciência.....	25
6.2 A História das Principais Doutrinas, Escolas e Correntes e suas Metodologias	25
6.2.1 O Material Substancial.....	26
6.2.2 Personalismo.....	27
6.2.3 O Controlismo.....	27
6.2.4 O Reditualismo.....	28
6.2.5 O Aziendalismo.....	29
6.2.6 O Patrimonialismo.....	30
7. ATUALIDADE.....	32
7.1 Uma Visão Crítica.....	32
7.2 O Futuro e os Computadores.....	32
8. O BRASIL E A CONTABILIDADE.....	34
8.1 Considerações Gerais.....	34
8.2 As Faculdades de Ciências Contábeis.....	34
8.3 Perspectivas da profissão Contábil no Brasil.....	35
CONCLUSÃO.....	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	37

RESUMO

A Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano. A História da Contabilidade divide-se, pois, em nítidos períodos, cada um servindo de base para demarcar as evoluções, embora a maior parte do saber se tenha situado, apenas, no campo dos que a humanidade atribuiu à escrita, como arte, e ao poder de memória gravado que ela ofereceu como fonte de evidência, controle, base de decisão e prova. Como em todos os ramos do conhecimento humano, também, na Contabilidade, a ciência construiu-se de teorias, portanto, não se pode negar a relevante formação de doutrinas, escolas matrizes e escolas derivadas, tão como de correntes que somam às escolas dentro de uma unidade de pensamentos. Entre as principais, destacam-se, a partir do Contismo, as seguintes: Materialismo substancial, Personalismo, Controlismo, Reditualismo, Aziendalismo e o Patrimonialismo. Todas essas tendências do pensamento contábil preocuparam-se em situar a verdadeira matéria de estudos da Contabilidade e a classificação desta no mundo científico. Diversos fatores trouxeram expressivas transformações no conhecimento contábil, influenciando sobre a história da Contabilidade, no século XX. Entre outros, temos os seguintes: o advento da Informática e da Telemática, paralelamente ao grande progresso tecnológico; a dilatação do estudo contábil, a aceleração expressiva da pesquisa, a utilização do ensino universitário, etc. Tal história continua sendo construída e seu futuro célere, cada vez mais evidenciando a utilidade de tal conhecimento.

INTRODUÇÃO

A palavra CONTABILIDADE vem do termo latino COMPUTABILIS, que significa contábil, calculável, computável, orçamentável.

Não é descabido afirmar que a noção de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do Homo Sapiens. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4.000 anos a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade. Na invenção da escrita, a representação dos números normalmente tem sido uma precedência histórica. Logo, é possível localizar os primeiros exemplos completos de Contabilidade, seguramente no quarto milênio antes de Cristo, entre a civilização sumério-babilônica. Mas é possível que algumas formas rudimentares de contagens de bens tenham sido realizadas bem antes disto, talvez por volta do sexto milênio antes de Cristo. É claro que a Contabilidade teve evolução relativamente lenta até o aparecimento da moeda. Na época da troca pura e simples de mercadorias, os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens perante terceiros, porém, obviamente, tratava-se de um mero elenco de inventário físico, sem avaliação monetária.

Em termos de entendimento da evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico institucional e social das sociedades analisadas, em cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades e nações.

Considerando ser um assunto de grande importância, este trabalho tem como objetivo oferecer aos estudantes e profissionais interessados, conhecimentos sobre a origem e evolução da Contabilidade.

Com a finalidade de atingir o objetivo proposto, a estrutura desta monografia foi dividida em oito capítulos obedecendo a seqüência lógica do assunto.

O capítulo 1 trata da divisão histórica da Contabilidade, mostrando a utilidade que existe em diferenciar-se cada etapa da evolução.

O capítulo 2, fala sobre a Contabilidade na Antigüidade, retratando a técnica empregada para o registro dos fatos patrimoniais pelos sumérios, babilônicos, egípcios, elamitas, cretenses, gregos e romanos.

O capítulo 3, refere-se à Idade Média, destacando-se como grande acontecimento da época para a Contabilidade, o surgimento do Método das Partidas Dobradas.

No capítulo 4, faz-se relevante o Método das Partidas Dobradas através da obra de Paciolo, em 1494, dando início a Idade da Literatura Contábil.

No capítulo 5, encontramos o Período Moderno que foi a fase da pré-ciência, onde a Contabilidade tornou-se uma necessidade para estabelecer o controle das inúmeras riquezas que no Novo Mundo representava. Destaca-se nesse capítulo, vários estudiosos que contribuíram para o aprimoramento desta ciência.

Já no capítulo 6, tem-se o período científico, que refere-se à história e aos líderes intelectuais das principais doutrinas, escolas e correntes.

O capítulo 7, fala sobre alguns fatos relevantes na atualidade, abordando a informática, a telemática, os avanços tecnológicos e o progresso contábil.

Finalizando, o capítulo 8, trata das perspectivas da contabilidade e da profissão contábil no Brasil, referindo-se também ao atual nível de ensino das faculdades de ciências contábeis.

1. DIVISÃO DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

1.1 Fundamentos da divisão dos períodos

As razões pelas quais se tem dividido em períodos os estudos da História repousam, especialmente, na utilidade que existe em diferenciar-se cada etapa da evolução, ou seja, a época em que novos rumos foram sendo tomados quanto ao caráter evolutivo do conhecimento.

A contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano.

Como ciência social, atada aos interesses do homem pelos cuidados que dedica à riqueza, viveu nosso conhecimento, quase todo o tempo, em sua periferia, ou seja, da evidência das memórias, das provas, da singela informação.

Nenhum demérito existe nessa forma de caminhar no tempo, pois, também, os demais conhecimentos tiveram igual destino, mesmo os hoje qualificados como os mais nobres, bastando lembrar o que ocorreu com a Alquimia, hoje Química.

Federigo Melis (1950, p.3), afirma em sua obra "Storia Della Ragioneria" que, "desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se, também, em fazer contas, mas, em verdade, nem sempre soube, racionalmente, o que fazer com as informações que guardou".

A História da Contabilidade, portanto, encontra suas bases nas mais remotas idades, mas sua dignidade científica só ocorreu quando as demais disciplinas também encontraram tal caminho, ou seja, há pouco tempo.

1.2 Períodos principais da História da Contabilidade

Os períodos evolutivos de nosso conhecimento, assim podem ser classificados

I. Intuitivo Primitivo: foi vivido nos períodos líticos, da pré-história da humanidade, caracterizando-se pelas manifestações rudimentares de arte e pré-escrita, dedicado à simples memória rudimentar da riqueza.

II. Racional-mnemônico: de disciplina dos registros, como o estabelecimento de métodos de organização da informação, ocorrido na antigüidade iniciou-se a cerca de 4.000 anos a.C.

III. Lógico racional: preocupa-se com a evidência de causa e efeito dos fenômenos organizados em sistemas primários; deu origem à Partida Dobrada, desenvolvido na Idade Média da Humanidade, iniciou-se, segundo provas, a partir da Segunda metade do século XI.

IV. Literatura: em que a evolução defluiu da produção de matéria escrita de difusão do conhecimento, com a preocupação de ensinar por meio de livros escritos por autores preocupados com a forma de “como realizar registros e demonstrações”; tal período ensaia-se a partir do século XI, tendo como berço o mundo islâmico; acelerou-se no Ocidente, e assim se definiu a partir do século XV.

V. Pré-científico: em que a intensa busca de raciocínios, definições e conceitos em matéria não só de registros, mas, especialmente, de fatos ou ocorrências com a riqueza ensejou a disciplina das contas. Nessa fase, ocorre a formação das primeiras teorias empíricas, abrindo caminho para a lógica do conhecimento contábil que transcendeu a simples informação; tal período começa a viver a partir dos fins do século XVI, prolongando-se, sempre, em etapas evolutivas, até o início do século XIX.

VI. Científico: nele aparecem as primeiras obras científicas e estabeleceram-se as bases das escolas do pensamento contábil; é a época em que se passou a estudar a essência dos fenômenos patrimoniais, de suas relações, ou seja, o que significaram os fatos informados e relativos ao patrimônio, tendo sido vivido a partir das primeiras décadas do século XIX; tal período constitui-se naquele da história das doutrinas.

VII. Filosófico-normativo: vivido na década de 50 deste século XX em que a preocupação de normalizar as informações e de penetrar na interpretação conceptual definiu bem as áreas da informação disciplinada e do entendimento profundo e holístico dos fenômenos patrimoniais, tal período é o da atualidade, em que paralelas seguem, definidas as duas correntes: a empírica-normativa e a científico-filosófica, ambas suportadas por considerável avanço da tecnologia da informação.

1.3 Imprecisão das datas

Quanto as datas precisas dos períodos racional-mnemônico e lógico-racional, existe ainda, questões a investigar, especialmente quanto a este último, em razão do que o mundo islâmico pode ainda oferecer de instrumentações; como as pesquisas prosseguem, alterações poderão

ocorrer, todavia, diante do que já se tem conquistado positivamente, nessa área de estudos, parece adequadamente demarcadas as épocas que foram indicados.

A fragilidade dos elementos de comprovação e a privacidade dos dados contábeis são fatores que muito contribuem para as dificuldades na obtenção das provas.

Muito se perdeu no tempo, bastando se referir ao ocorrido com a civilização romana para que se tenha a idéia de quanto nos fazem falta os elementos contábeis para um julgamento de maior solidez.

A própria forma com que se desenvolveram os processos de registros denuncia a dificuldade de indicar autores, nas épocas mais remotas.

A natureza sigilosa dos trabalhos, a ética exigida, o interesse particular dos utentes são alguns outros fatores que muito contribuem para imprecisões de datas no processo evolutivo.

1.4 Outras classificações dos períodos

Esta forma de classificar os períodos fundamenta-se no que se percebe da análise profunda de nossa história, mas não é exatamente o que os outros estudiosos de muito valor realizaram, pois a ótica dos que analisam os fatos nem sempre é a mesma, assim como é preciso observar as condições sob as quais se realizou.

O ilustre contador e historiador professor doutor Federigo Melis afirma que a história da contabilidade divide-se em quatro partes distintas:

I – Idade Empírica ou Idade Antiga da Contabilidade: a época histórica que se caracteriza pelo rudimentarismo empregador no registro dos fatos e na sua interpretação. É o período compreendido de 8.000 a.C. até o ano 1.202 a.C.

II – Idade da Sistematização ou Idade Média da Contabilidade: a época representada pelos acontecimentos compreendendo o período de 1.202 a.C. até 1.494. Destacando-se como o principal acontecimento da época, o aparecimento do processo de registros contábeis por Partidas Dobradas.

III – Idade da Literatura Contábil ou Idade Moderna da Contabilidade: período histórico da ciência contábil entre 1.494 a 1.840. A característica principal dessa época é o aparecimento das obras de divulgação da técnica dos registro patrimoniais iniciando com Luca Paciolo e terminando com Francesco Villa.

IV – Idade Contemporânea ou Idade Científica da Contabilidade: é o período que se caracteriza pelos estudos de natureza científica, com plena sistematização do conhecimento, iniciando em 1.840 até os nossos dias.

2. A CONTABILIDADE NA ANTIGUIDADE

2.1 Considerações Gerais

Na idade antiga da ciência contábil, estuda-se a técnica empregada para o registro dos fatos patrimoniais pelos povos da antigüidade como os sumérios, os babilônios, os egípcios, os elamitas, os cretenses, os gregos e os romanos. Sendo considerada época empírica ou pré-histórica da contabilidade, de vez que alguns autores afirmam que a contabilidade nasceu com o homem das cavernas.

2.2 Suméro-babilônios

Grandes historiadores especializados, entendem que as bases da civilização ocidental repousam em tudo o que ocorreu na Mesopotâmia e no Egito e a contabilidade não foge dessa conclusão.

A Mesopotâmia, compreende hoje o território do Iraque, é limitada pelos rios Tigre e Eufrates, e está dividida em duas grandes regiões: ao norte a Assíria e ao sul a Suméria, de clima quente e planícies férteis. Por ser uma terra de fácil acesso, foi invadida por diversos povos, no início da civilização.

O adiantado a que chegaram os babilônios em astronomia, pelas rigorosas medidas, atesta o quanto eram avançados em seus sistemas de cálculos e de numeração. Muitos registros contábeis desses dois povos perderam-se dada a intensidade de sua vida comercial e industrial, e a fragilidade da matéria empregada no registro. Preocupavam-se muito com cálculos e registro, chegando mesmo ao domínio de escriturações contábeis. Suas contas oferecem a demonstração do sistema decimal. E esses números acompanham as pictografias.

As tabuletas feitas de argila crua, denominadas Uruk I, II, III, IV, V, VI períodos, Jamdet Nars, Fara e Ur arcaica, são textos arcaicos da Babilônia. Algumas dessas, trazem escriturações de um objeto com numeração e relação de pessoas com o mesmo.

Dentre as tabuletas com vários registros destacam-se os seguintes:

- I – Animais de cargas destinados também ao cultivo da terra;
- II – Divisão de terras alugadas;
- III – Contas de pagamentos;

IV – Contas de inventários dos animais;

V – Contas de entradas e saídas de matais e utensílios;

VI – Contas de bens consumidos ou sacrificados.

Dada a impossibilidade de registro na argila, momentaneamente houve necessidade de copilar os fatos registrando-os diariamente, nascendo assim o diário, na fase já notável da escrita desse povo.

Cerca de 2.000 anos antes de Cristo a Mesopotâmia já adotava o Razão, tinha muitas demonstrações e sumários de fatos patrimoniais, possuía orçamentos evoluídos de receitas e despesas públicas, cálculos de custo e já produzia balanços de qualidade.

Contavam-se aos milhares os empregados nos templos e nos palácios, para produzirem as peças contábeis.

A escrituração patrimonial, todavia, não era privativa dos órgãos religiosos e públicos, mas também adotada por comerciantes e homens de maior volume de riqueza.

Tão importante era o processo que escolas de escrituração contábil foram organizadas na Mesopotâmia e delas boa quantidade de tábuas de exercícios, elaboradas por alunos foram encontradas.

2.3 Os Elamitas

A cidade de Susa, atualmente denominada Tepe-sialke, a sudoeste da Pérsia, mostrava prosperidade desde antes dos tempos históricos. A região onde a mesma estava situada era chamada Susiana, denominada pela Bíblia de Elão, onde seus habitantes eram os elamitas.

O povo elamita, também possuía escrituração contábil, a quem é atribuída a invenção da escrita. Todavia, o seu processo de registros não tem muita diferença dos suméro-babilônicos, talvez pela conquista destes na Dinastia de Áccad e a III de Ur no Elão.

Os documentos contábeis do Elão obedecem a seguinte classificação:

1º - Escrituração primária do País, proto-elamita ou pré-elamita. Tais escritos são contemporâneos aos de Jamdet Nars, do fim da Dinastia de Accad.

2º - É uma escrituração que apresenta textos da época do domínio da Dinastia de Accad e da II de Ur (Babilônios) sobre o Elão e são feitos e são feitas em escrita cuneiforme.

3º - A escrituração representa em todos os textos uma adaptação da escrita cuneiforme própria do local.

Referidas tabuletas são bastante denominadas pela tipografia e nelas pode-se reconhecer o desenho do objeto, a inscrição do nome do proprietário e o número ou quantidade do objeto.

A apuração contábil tinha como principal finalidade registrar as colheitas, as sementes, o fornecimento de cereais, frutas, etc.

2.4 Os Egípcios

Os egípcios legaram um riquíssimo acervo dos historiadores da contabilidade, e seus registros remontam a 6.000 antes de Cristo.

A escrita no Egito era fiscalizada pelo Fisco Real, o que tornava os escriturários zelosos e sérios em sua profissão. O inventário se revestia de tal importância, que a contagem do boi, divindade adorada pelos egípcios, marcava o início do calendário adotado. Inscreviam-se bens móveis e imóveis, e já se estabeleciam de forma primitiva, controles administrativos e financeiros.

As “Partidas de Diário” assemelhavam-se ao processo moderno: o registro se iniciava com a data e o nome da conta, seguindo-se quantitativos unitários e totais, transportes, se ocorre, sempre em ordem cronológica de entradas e saídas.

No mundo antigo, as viagens, sempre difíceis, quase sempre longas, possuíam contas especiais para seus registros, assim como apurações específicas, e esse costume prevaleceu até alguns séculos atrás; é lícito, pois, falar-se de uma contabilidade das viagens como de um exercício autônomo fosse para uma empresa ou para o Governo.

Os regimes tributários, os critérios de pagamentos de pessoal, tanto na Mesopotâmia quanto na África, tiveram controles contábeis da melhor qualidade, a ponto de se estabelecerem registros individualizados para cada benefício.

Segundo Jack Goody (1987, p.115) tudo era objeto de registros, inclusive as pilhagens (que eram fontes importantes de riqueza dos Estados), ou seja, os saques que eram feitos nas cidades vencidas e que depois deviam ser objeto de distribuição pelo Estado.

Pode-se citar, entre outras contas: “Conta de Pagamento dos Estados”, “Conta de vendas Diárias”, “Conta Sintética Mensal dos Tributos Diversos”, etc.

Tudo indica que foram os egípcios os primeiros povos a utilizar o valor monetário em seus registros. Usavam como base, uma moeda, cunhada em ouro e prata, denominada “shat”. Era a adoção, de maneira prática do Princípio do Denominador Comum Monetário.

2.5 Os Cretenses

Seguindo essa marcha evolutiva, quando os processos contábeis se desenvolvem em Creta, na época da civilização pré-helênica, tudo indica que sofreram a influência das já maduras Civilizações do Oriente Médio e da África.

Naquela ilha onde viveu uma esplendorosa civilização, a Minóica, muito se perdeu, quer em razão de agentes naturais (muitas erupções, terremotos, erosões), quer pelo material usado para registros, quer pelos critérios de sigilo.

A escrita em Creta, ideográfica a princípio, mas, depois, passando à fonética, deixa algumas provas que nos mostram que a evolução contábil não se havia interrompido, seguindo o curso evolutivo das sociedades.

O povo cretense atribuía uma importância singular à escrituração contábil, fazendo seus registros em argila, cuja a descoberta em escavações recentes feitas a cerca de 50 anos atrás provam que o período de maior expansão agrícola e industrial foi o Minóico Médio, que indica em 2.100 indo até 1.580 a.C.

O Estado mantinha intervenção ou controle ostensivo na produção, e esta era dividida em partes:

- a) Produção destinada ao sacrifício religioso;
- b) Produção destinada aos visitantes;
- c) Produção destinada ao poder comum.

Embora estudiosos detenham-se em avançado estágio de pesquisa, têm, encontrado dificuldades para decifrar e interpretar inscrições que até a presente data acham-se sem solução.

O povo cretense tinha o cuidado de ligar as contas da mesma natureza, o que faziam em argila. Procediam da seguinte maneira: faziam um orifício na argila e introduziam uma corda. E assim, ligavam os registros da mesma natureza possibilitando ou ordenando o seu arquivo nacional. O que nos mostra que já aquela época, o princípio de sistematização era utilizado.

O controle dos registros eram feitos nos templos, muito semelhante ao dos sumero-babilônios, concluindo-se que a administração dos palácios era toda orientada pelos registros, o que possibilitava um perfeito conhecimento do Patrimônio Estatal.

2.6 Os Gregos

Uma das formas mais evoluídas de escrituração contábil, encontra-se na civilização grega, onde seus registros eram feitos há 3.000 anos atrás tendo como base o alfabeto.

O maior número de lápides foram encontrados nas Ilhas Cícladas entre o mar Egeu e o mar de Creta. E dentre essas encontram-se as do Templo de Apolo, as quais são denominadas de “Contas Lapidárias de Delos”.

As contas tinham seus registros feitos em mármore e eram colocadas em lugares públicos, tais como praças ou grandes pontos de movimento. E referiam-se a prestação de contas do período de 01 ano, porém isso não anulava os registros da gestão, feitos durante o ano nos templos.

Os registros feitos em papiro, no seu original, mas a necessidade de prestar contas ao povo que era governado por um Conselho, os obrigava a utilizar material mais resistente, e, então transcreviam as contas em mármore.

Os tributos eram recolhidos por banqueiros, num sistema semelhante ao do Egito. Esses estabelecimentos estavam sob o controle direto do estado, através dos bancos Públicos.

Quando a prestação de contas ao público era por curto prazo, os registros se faziam em papiro afixado sobre uma tábua de madeira para facilitar a leitura do público. Tais registros eram: contratos, quitações e documentos de escrituração. As inscrições em mármore eram reservadas ao cumprimento das leis, por exemplo: balanços e prestações de contas; atos solenes, etc.

As despesas para compra de material de escritório, já se constituía aquela época um grupo de gastos à parte na prestação de contas anual. Esses materiais eram: papiro, estiletos, madeira, mármore, etc.

Para os registros efêmeros usavam o calcário. O papiro era reservado, por ser material caro e escasso. O mármore que era o material de custo mais elevado, era empregado nos

registros de maior importância como no caso de comprovação de atos decisivos. Somente o mármore vem resistindo às intempéries do nosso tempo.

Os gregos dividiram os seus registros contábeis em três classes, absolutamente distintas:

1° - Evidências das relações com os empreendedores de obras públicas;

2° - Registros das relações dos aluguéis de terras;

3° - Inventário completo dos bens dos templos e as contas gerais do tesouro dos mesmos.

Há um destaque especial para a 2° classe, pois aí há um inventário completo dos bens, as locações detalhadas pormenorizadamente, fazendo-nos crer ser a origem da lei do inquilinato, tal sua perfeição.

Figuravam nas prestações de contas as entradas de bens relativos à pesca, aos aluguéis e aos impostos recebidos, bem como reembolso de empréstimos e cobrança de juros incidentes sobre tais empréstimos.

Os custos e as despesas são demonstrados por totais mensais, reunidos depois em um total geral do ano, e finalmente, um confronto de custos e receitas, com apuração de saldo.

2.7 Os Romanos

O mundo romano, imenso e poderoso, sucedendo ao grego, foi palco de grandes acumulações de riqueza, com muito maior extensão de terras, aprimorados sistemas de administração, e rica ciência periódica, e contou com grandes intelectuais, além de uma estrutura social bem definida.

A contabilidade dos romanos realizou, nas diversas fases de sua civilização (fase dos reis, republicana, imperial, imperial de Diocleciano e Constantino, etc.), diversas evoluções e pode ser identificada como de excelente qualidade, superior à que herdou de outros povos, com características marcantes, embora pouquíssima prova material da mesma chegando a nossos dias.

Foi eminente analítica e preocupou-se com o instituto de prova dos livros contábeis, mas nestes com maior relevo, com análise dos fatos patrimoniais por atividades

A manutenção de livros para cada atividade, para cada grupo de fatos específicos, foi basicamente uma característica romana, embora, com menor precisão, também seja encontrada no Egito e nas civilizações mesopotâmicas.

Em Roma tiveram importância singular a Contabilidade Pública e a das Colônias; basta a imensidão de seu Império para que se possa ter idéia do que exigia.

É suficiente analisar o complexo do sistema administrativo de um império com a dimensão do romano em época de difícil transporte, para que se possa conceber as dificuldades e as necessidades dos controles.

Estabelecendo-se hipóteses sobre os custos dos deslocamentos de tropas de Roma para a Germânia ou para a Lusitânia, obtém-se uma idéia do que os contadores da época tinham que registrar e controlar.

De tudo se produziam balanços e existiam prestações de contas, ou seja, produziam-se as peças denominadas especiais com escrita contábil especial, como as havidas para as obras públicas (Ratio operum publicarum), para os serviços de água (Ratio aquariorum), etc.

Na maior parte da história romana, a contabilidade pública foi centralizada, integrada, possuindo um Contador Geral do Estado, que também era responsável pela gestão do patrimônio público.

Ao tempo de Marco Aurélio, o Contador geral era o homem mais bem remunerado da administração pública de Roma, com honorários de 300.000 sestércios ao ano, sendo o único trecenarius (denominação dada à quem tinha tal remuneração).

No maior Império do Mundo, pois, o mais poderoso gestor da riqueza estava entregue a um só homem – o Contador geral do Estado.

Dado o sistema político adotado, existiam os grandes problemas de controles contábeis de conquistas, colonizações, concessões, ocupações, alienações, etc.

O período racional-mnemônico parece ter encontrado seu ponto alto em Roma, seguindo um curso sempre ascendente.

A queda do Império Romano, ocorrida no século V de nossa era, deu lugar a um período de lentos progressos no ocidente, mas de evoluções no oriente, em relação à História da Contabilidade, como se fosse um retorno do destino.

A exuberância antiga da Mesopotâmia, cedida ao ocidente, somou-se aos sucessivos progressos e mais ainda elevou-se com ápice de Roma.

A queda do Império Romano não extinguiu o que já se acrescentara aos progressos do conhecimento contábil, mas o declínio da riqueza na Europa foi inevitável no ocidente; a evolução, todavia, no mundo árabe, prosseguiria e daria a este novas oportunidades de comparecer com outras preciosas contribuições no campo da Contabilidade.

A Idade Média ocidental teve características diferentes daquelas do mundo oriental; como a riqueza é objeto da ciência contábil, onde esta melhor se desenvolveu, ao longo dos anos, foi sempre onde se encontraram os maiores progressos.

3. IDADE MÉDIA

3.1 Considerações Gerais

A racionalidade alcançada na Antigüidade deveria caminhar para uma lógica de sistematização contábil, na Idade Média.

No Ocidente, a implantação do catolicismo, com fortes organizações dos conventos, abadias e mosteiros, como centros, inclusive, de produção e consumo, assim como os grandes reinos bárbaros que formavam seus verdadeiros Estados, ofereceu bases para aplicações contábeis complexas, mas que seguiriam, inicialmente, toda a estrutura romana, ou seja, as tradições.

Estudavam-se, na época, técnicas matemáticas, pesos e medidas, câmbio, etc., tornando o homem mais evoluído em conhecimentos comerciais e financeiros.

Se os sumero-babilônios plantaram a semente da Contabilidade e os egípcios a regaram, foram os italianos que fizeram o cultivo e a colheita.

Foi um período importante na história do mundo, especialmente na história da Contabilidade denominada “Era Técnica”, devido às grandes invenções, como o moinho de vento, o aperfeiçoamento da bússola, etc.

A indústria artesanal proliferou com o surgimento de novas técnicas no sistema de mineração e metalúrgica. O comércio exterior incrementou-se por intermédio dos venezianos, surgindo como conseqüência das necessidades da época, o livro-caixa, que recebia registros de recebimentos e pagamentos em dinheiro já se utilizavam, de forma rudimentar, o débito e o crédito, oriundos das relações entre direitos e obrigações, e referindo-se, inicialmente, a pessoas.

O aperfeiçoamento e o crescimento da Contabilidade foram a conseqüência natural das necessidades geradas pelo advento do capitalismo, nos séculos XII e XIII. O processo de produção na sociedade capitalista gerou a acumulação de capital, alterando-se as relações de trabalho. O trabalho escravo cedeu lugar ao trabalho assalariado, tornando os registros mais complexos. No século X, apareceram as primeiras corporações na Itália, transformando e fortalecendo a sociedade burguesa.

No final do século XIII apareceu, pela primeira vez a conta “Capital”, representando o valor dos recursos injetados nas companhias pela família proprietária.

As regras de registro que prevaleceram nesta época, era a dos gregos, aperfeiçoadas pelos romanos.

O método utilizado, dentre outras formas de registros era o “Método das Partidas Simples”, que será explicado posteriormente.

A partir do século XIV se começa a ter notícias de uma forma de escriturar, que mais tarde viria revolucionar a contabilidade no mundo inteiro, o universalmente conhecido “Método das Partidas Dobradas”.

3.2 Método das Partidas Simples

Inicialmente a escrituração contábil era feita de forma rudimentar na Pré-história, passando para uma fase empírica, onde foi sendo aprimorada de acordo com as necessidades de registros dos fatos econômicos da época.

O Método das Partidas Simples é uma forma de registro sem fundamento científico, de grande simplicidade. Era método consiste em contabilizar apenas débito e um crédito, e foi usado inicialmente para debitar e creditar apenas pessoas, exprimindo as relações de direitos e obrigações das mesmas.

Pode-se se citar como exemplo do registro feito por este método, o controle do patrimônio de um pequeno agricultor.

- venda a vista de sua produção: registra apenas a entrada do dinheiro (Débito)
- Compra a vista de sementes: registra a saída do dinheiro (Crédito)
- A apuração dos resultados era obtida pelo confronto da situação inicial com a final.

4. MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS

4.1 Considerações Gerais e a Sistematização do Método

No Oriente, todavia, sem problemas decorrentes dos latifúndios e declínios das cidades e das sociedades, sem influência do clero, estruturou-se um critério de registros que mais tarde se aperfeiçoaria na Itália, na Baixa Idade Média, e que seria denominados de Partidas Dobradas ou Partidas Duplas.

O genial sistema das Partidas dobradas, baseado em uma equação onde todo débito corresponde a um crédito e vice-versa, nada mais foi que o registro de um fato em sua causa e efeito.

A denominação débito e crédito, impróprias para um conceito de realidade do fenômeno patrimonial, absorviam uma tradição, apenas, mas, na prática, encontrava-se uma forma de registrar que alcançaria, para o tempo, o máximo das relações lógicas mais evidentes detectáveis.

Muitas especulações são feitas sobre o nascimento da técnica de debitar e creditar mas o autor dela, em verdade, não se conhece.

Entre elas destacam-se o crescimento do capitalismo nos fins da Idade Média, a aplicação dos números arábicos à escrituração, a maior necessidade de dar relevo as contas de lucro e de fazer com que estas tivessem importância até superior às contas de natureza creditícia, a ampliação das operações cambiais etc.

A influência das matemáticas, o fato de a escrita contábil estar atada ao cálculo desde seus primeiros tempos e de ter se intensificado seu ensino nas escolas de matemáticas, tudo isso nos faz aceitar a força da mente lógica como geradora do Método da Partidas Duplas.

O hábito das equações, o valor das matemáticas associadas à contabilidade, pode ter gerado o hábito da igualdade de débito e crédito, e esta nos parece uma hipótese bastante forte no campo histórico.

Esse método foi descrito pela primeira vez por Frei Luca Paciolo, frade franciscano, professor de matemática, em sua obra intitulada “Summa de Arithmética, Geometria, Proportione et Proportionalita”, publicada em Veneza no ano de 1494.

Esta obra está dividida em duas partes principais: a primeira sobre aritmética e algebra, subdividiu-se em destinetiones e estas em destinetione nona e tractatus XI onde está o tratado

de escrituração. “tractatus XI Particularis de Computis et Seripheris”, e foi dedicado ao Duque Guidobaldo, filho de Federigo da Montefeltro de Urbino.

O tratado de escrituração contém 36 capítulos dedicados a Contabilidade.

A obra de Paciolo, sistematizou o método digráfico e foi divulgado por todos os países da Europa, contribuindo para uma fase de extraordinário desenvolvimento literário e doutrinário. É um método científico que tem como princípio fundamental o seguinte axioma – Para cada débito corresponde um crédito de igual valor e ao mesmo tempo.

Os assuntos relacionados em sua obra, trata com coisas necessárias ao comerciante como: inventário, memorial, diário e caderno, autenticação dos livros contábeis, registro de compra de mercadorias, relações com agendas públicas, conta de despesas, lucros e perdas, correção de erros de escrituração dentre outros.

Segundo Antônio Lopes de Sá (1997, p.37), outro fato relevante neste período é que o sistema de custo já eram realizados, no século XIV, por partidas dobradas, com livros específicos para as competentes análises dos mesmos custos.

Uma obra de autor desconhecido e que circulou em Florença, sob a denominação de “A Arte da Seda”, no século XV, dar ampla idéia de toda a profundidade do trabalho contábil de custos e sua grande qualidade como fonte de informação e de análise.

Os critérios contábeis tornaram-se sofisticados, com separações de valores dos custos por atividades, por localidades, por empreendimentos, assim como se formaram quase todos os recursos no trato das contas que até hoje se emprega.

O processo lógico, fundamentado em causar efeitos, na equação entre o que se denominava de débito e crédito, consolidou essa fase de grandes progressos da escrita contábil e criou tão rigorosos alicerces que ainda hoje são respeitados.

5. PERÍODO MODERNO

5.1 Aspectos Gerais

O Período Moderno foi a fase da pré-ciência. Devem ser citados três eventos importantes que ocorreram neste período:

Em 1493, os turcos tomaram Constantinopla, o que fez com que grandes sábios bizantinos imigrassem, principalmente para Itália;

Em 1492, é descoberta a América, em 1500, o Brasil, o que representava um enorme potencial de riquezas para alguns países europeus;

Em 1517, ocorreu a reforma religiosa: os protestantes, perseguidos na Europa, emigraram para as Américas, onde se radicaram e iniciaram nova vida.

A Contabilidade tornou-se uma necessidade para estabelecer o controle das inúmeras riquezas que no Novo Mundo representava.

O aparecimento da obra de Frei Luca Pacioli, contemporâneo de Leonardo da Vinci, que viveu na Toscana, no século XV, marca o início da fase moderna da Contabilidade.

Pacioli foi matemático, teólogo, contabilista entre outras profissões. Deixou muitas obras, destacando-se a Summa de Arithmética, Geometria, Proportioni et Proportionalita, impressa em Veneza; na qual está inserido o seu tratado sobre Contabilidade e Escrituração.

O tratado destacava, inicialmente, o necessário ao bom comerciante. A seguir conceituava inventário e como fazê-lo.

Sobre o Método das Partidas Dobradas, Frei Luca Pacioli expôs a terminologia adotada:

“PER”, mediante o qual se reconhece o devedor;

“Ä”, pelo qual se reconhece o credor.

Acrescentou que, primeiro de vir o devedor, e depois o credor, prática que se usa até hoje.

A obra de Pacioli não só sistematizou a Contabilidade, como também abriu precedentes para que novas obras pudessem ser escritas sobre o assunto.

5.2 Características do Período Pré-Científico

A vocação para a ciência quando se busca a verdade a respeito de acontecimentos que se deseja explicar.

Distinguir a informação daquilo que ela pode explicar foi tarefa que os estudiosos da Contabilidade começaram a realizar com maior seriedade a partir do século em que a curiosidade científica parecia acelerar-se.

A falta de provas não permite afirmar que tenha sido antes do século XVI a ocorrência do interesse por uma ciência da riqueza das células sociais, mas é inequívoco reconhecer esse esforço e partir das obras editadas na Itália, por aficionados da cultura administrativa, matemática e jurídica.

As bases de nossa ciência (e de muitas outras) foram lançadas por intuições que os gregos tiveram, mas as teorizações específicas só emergiram dos primeiros conceitos, também específicos, que denominavam como “pré-científicos”.

Nessa mesma época desenvolveu-se o Contismo, ou seja, a posição dos estudos centrada no instrumento contábil, que é a conta, como se fosse o objeto principal de observação de nossa disciplina.

Muito forte foi sempre a importância da escrita e nela as contas sempre tiveram destaque primordial, sendo natural que a evolução continuasse a processar-se por meio da observação das mesmas e sua relevância.

Não pode ser matéria de combate e de depreciação a passagem pelo raciocínio contista e pelo formalismo que envolveu o curso do conhecimento contábil.

Todas as fases contribuíram para que se construísse um edifício enorme do saber, competente para prestar rara utilidade ao destino das ciências sociais.

5.3 Contribuições Relevantes

No campo da Contabilidade, pode-se dizer que o pré-científico só ocorre, ostensivamente, a partir da obra de Angelo Pietra, cuja primeira edição é de 1586.

O caminho em direção à ciência inicia-se na observação, mas só progride com a busca das conceituações, pois aí já se oferece, com base nelas, um agregado de idéias e razões expressos em uma só palavra, ou em poucas delas.

O conceito é o caminho de enunciação das verdades e estas, reunidas, o das formações teóricas, e só um conjunto de teorias constrói a ciência.

Tais caminhos são os que se encontram, em embriões expressivos, na obra “Indirizzo degli Economi”, do beneditino Angelo Pietra.

É inquestionável a preocupação de tal autor em buscar as razões dos conceitos e não só a de expor uma forma ou arte de registrar fatos.

Em seus ensaios estão, sem dúvida, as razões de um Contismo, de uma introdução à ciência através de um raciocínio diretivo, racional, de classificação de fatos através das contas.

O conceber a conta como principal objeto de estudo desta nossa disciplina é que originou a corrente de pensamentos a que se deu a denominação de Contismo e Pietra, sem dúvida, é seu precursor de forma pré-científica.

A obra é a primeira a analisar, fora das óticas do direito, os conceitos genuinamente sob aspecto contábil, de débito e crédito, valor, quantidade, preço, custo, apresentando um pequeno dicionário, em esboço de Plano de Contas, de classificação dos fatos contábeis, além de um princípio de teorização das contas, matrizes de elementos patrimoniais, avaliação de bens (inclusive com conceitos atinentes ao preço de mercado), exercício social, cronograma de atos administrativos e do profissional, entre outros assuntos.

Pouco tempo depois da obra de Pietra, surge a de Giovanni Antonio Moschetti, em 1601, em uma atmosfera de renovações, e de uma aceleração da mentalidade científica, na busca de definições, ocorrida nos diversos ramos do conhecimento, promovida pelos eruditos da época, sendo que isto também ocorreu nos domínios da Contabilidade.

Pelo que se conhece sobre o assunto, entende-se ter sido Moschetti o primeiro a dedicar-se à Contabilidade Industrial, ou seja, a uma aplicação que até aquela data não se tinha merecido o cuidado dos escritores, de forma específica.

Na Itália, todavia, entre os valores mais expressivos do século XVII, destacou-se Ludovico Flori, um competente contador jesuíta, com se “Tratado del Modo di Tenere il Libro Doppio Domestico col suo Esemplare”.

A forma como esse notável jesuíta tratou das avaliações é deveras magnífica. Entende-se, que seja ele o precursor das bases de um “Princípio Contábil da Prudência”, enunciado de forma singular naquela obra de 1636, como maneira de acautelar-se, pela previsão, sobre o que se deveria despendar.

Também a Flori se atribuiu a introdução, em livros, da partida de múltiplos débitos e créditos, ou seja, de “Diversas Contas”, rompendo a tradição anterior que se limitava a registros simples de um só débito e de um só crédito.

Não se pode afirmar que tal forma de registro seja criação desse autor, mas, certamente, foi ele o primeiro a difundir tal critério de acoplamento de partidas.

A maneira como tratou, também, os roteiros de distribuições de valores e as variações patrimoniais não é apenas de quem dita normas de registros, mas sim de quem raciocinou sobre fenômenos patrimoniais complexos, em bases nitidamente patrimonialistas.

Tão favoravelmente corria a evolução do conhecimento dedicado à riqueza que dois anos após a edição do livro de Flori, surgiria a conceituação teórica de azienda ou célula social.

As mais avançadas e pré-científicas considerações de azienda e gestão patrimonial, todavia, apareciam na obra de Bastiano Venturi, em 1655, intitulada “Della Scritura Contegiante de Possessioni”.

Em matéria de controle contábil, Venturi dita mas de extremo rigor para que se possam detectar o desperdício e a fraude, inclusive incluindo na escrita contábil uma conta caixa com a identificação do nome Tesoureiro e preconizando o Diário-Razão (que muito mais tarde seria desenvolvido pelos escritores franceses).

Esse autor faz uma excelente ligação entre a Contabilidade e a Administração transformando seu livro em um autêntico guia de gerência da riqueza.

Conseguiu transpor os limites do estudo contábil para até-lo ao campo de gestões podendo ser considerado como um dos mais avançados precursores da Contabilidade Gerencial ou Diretiva, em seus primeiros passos, obviamente.

Fora da Itália, todavia, quem merece, realmente destaque, como participante do período pré-científico, contista, é Matthieu La Porte, também denominado por alguns autores de De La Porte, em razão do seu trabalho teórico de classificação de fatos patrimoniais, em contas, iniciando brilhantemente o século XVIII com a edição do livro “La Science des Négocians et Teneurs de Livres”, aditada em 1712.

De La Porte classifica as contas em: contas do proprietário (capital, lucros e perdas, redituais), contas das coisas ou dos efeitos in natura (caixa, mercadorias, cambiais) e contas das pessoas ou dos correspondentes (débitos e créditos pessoais diversos).

A preocupação estava em distinguir os fatos que se relacionavam com a empresa daqueles que se referiam a seus danos, situando-se, pois, dentro de uma ótica nitidamente personalista, de direitos e obrigações das pessoas naturais e jurídicas.

A obra desse eminente autor parece ter aberto o caminho para uma supremacia da França, no século XVIII e em parte do início do século XIX, sendo responsável pela aceleração da mentalidade científica em Contabilidade e inspiradora de outros valores contabilistas.

Edmund Degranges, pai, era de Bordeaux, e sua obra, que tanta influência traria, tem sua primeira edição em 1795, sob título “La Tenue des Livres Rendie Facili”.

Na essência, Degranges deu, apenas, aperfeiçoamento e difusão do que já era pensamento consolidado.

Não se pode atribuir a ele a criação do pensamento das contas gerais, mas é impossível tirar-lhe o mérito de maior difusor, em condições meritórias.

Aperfeiçoando os métodos existentes, é, todavia, quem se fixa nas cinco contas gerais, que ele considera como sendo as de: mercadorias, caixa, efeitos a receber, efeitos a pagar e lucros e perdas, acrescentando, a estas, como apoio, a de diversos.

É possível observar que tais contas são as que presidem o movimento circulatório, e que Degranges se preocupou com o “objeto ou meio”, ou seja, especialmente com fatos patrimoniais pertinentes ao comércio:

- Mercadorias: circulação operacional fundamental;
- Caixa: circulação financeira fundamental;
- Efeitos a Receber e Efeitos a pagar: circulação fundamental com terceiros;
- Lucros e perdas: circulação do resultados

A síntese que ele promoveu permitiu realizar, tecnicamente, a fusão dos livros básicos de escrituração por partidas dobradas, com a criação do denominado simplesmente “Diário-Razão”.

5.4 A Fase Final do Período Pré-Científico

O período pré-científico terminou com uma intensa discussão doutrinária entre escolas francesa e italiana, estas ansiosas por retornar liderança cultural que por tanto tempo exercera.

Também no início do século XIX já se interessavam os estudiosos pelo passado de nossa disciplina e surgiam as primeiras obras da história, envolvendo a Contabilidade, como as de Luigi Boschetti e Guisepe Baccarini.

Admite-se, entretanto, que dois grandes estudiosos italianos foram os verdadeiros elementos que ligaram o pré-científico ao científico, e eles foram Crippa e Bornaccini.

Na definição de Contabilidade de Guisepe Bornaccini, embora se refira à disciplina como se arte fosse, na realidade os conceitos que emite não deixam de ser científicos, pois admite que tal conhecimento é o que permite conduzir e regular a administração através de princípios racionais, fixos e inalteráveis.

Guisepe Ludovico Crippa, aceitando a necessidade de classificar os fatos patrimoniais, o faz de forma coerente com a lógica e os agrupa em “contas ao objeto” e “contas ao sujeito”.

As contas que registravam, para Crippa, os fenômenos que alcançavam coisas e pessoas eram contas do “objeto”, ou seja, passa a reconhecer como matéria de nosso estudo, isolada, a riqueza.

Crippa é o primeiro a classificar os fatos ocorridos com a riqueza em “simples movimento ou transformação” como simples deslocamento ou circulação do objeto e em “verdadeiro aumento ou diminuição de coisas”.

Não se pode afirmar que todas as obras desse período fossem de teor pré-científico, mas sem dúvida, foi nessa época, de Pietra a Bornaccini e Crippa que se estruturaram as idéias para que o campo da Ciência fosse ocupado, dando lugar especialmente a um Contismo que possuía como objeto de estudos apenas um instrumento, que foi a Conta, mas, inquestionavelmente envolvido por aspectos racionais.

Franceses e italianos, sem dúvida, foram os que mais contribuíram para o grande progresso científico da Contabilidade e as bases que deixaram foram suficientes para nos anos que se seguiram se encontrassem facilidades apreciáveis de entendimentos.

6. PERÍODO CIENTÍFICO

6.1 Introdução à Ciência

Considerando-se o que ocorria na França e o que ocorreu na Itália, no início do século XIX, simultaneamente, pode-se afirmar que a mentalidade científica contábil desenvolveu-se de maneira uniforme, na ambição da busca do entendimento do que se passava com a substância patrimonial, inserida nas células sociais.

Já se havia transposto a ótica de observar o registro e a conta como objetos de estudos, ou seja, estava consolidada a idéia de que nada vale a informação de não sabe-se o que fazer com a mesma e que a conta é um simples instrumento de registro e não objeto de observação.

Amadurecidas as idéias sobre a matéria contábil, disciplinados muitos conceitos e encontradas muitas definições, construída estava a ponte entre o empirismo e o científico.

6.2 A História das Principais Doutrinas, Escolas e Correntes e suas Metodologias

Como em todos os ramos do conhecimento humano, também, na Contabilidade, a ciência construiu-se de teorias.

Os que criam bases doutrinárias e teorias, como mestres, passam a ter adeptos e assim se forma uma escola científica, de pensamentos semelhantes.

Quando vários mestres, com suas próprias observações, partindo de uma teoria principal, formam teorias derivadas, em diversos locais, estabelece-se uma corrente científica de pensamentos semelhantes.

Na escola saem, em geral, muitas outras e o amadurecimento cultural de um líder tende a agrupar sempre outros grandes valores que também vão se tornando líderes.

Em Contabilidade, não podemos negar tal relevante formação de doutrinas, escolas matrizes e escolas derivadas, tão como de correntes que somam as escolas dentro de uma unidade de pensamentos.

Todas as tendências do pensamento contábil preocupa-se em situar a verdadeira matéria de estudos da Contabilidade e a classificação desta no mundo científico, algumas preocupadas com a absoluta autonomia de nossa disciplina e outras situando-se em planos menores.

Entre as principais, destacam-se, a partir do Contismo, as seguintes:

- Materialismo Substancial;
- Personalismo;
- Controlismo;
- Reditualismo;
- Aziendalismo;
- Patrimonialismo

A história das doutrinas contábeis que se segue é, todavia, a mais expressiva, e se refere às tendências mais relevantes, incluindo o Neo patrimonialismo.

6.2.1 O Materialismo Substancial

A primeira escola de pensadores, em matéria científica, que parece ter tido influência maior, na Itália, foi a denominada “Lombarda”, liderada por Francesco Villa.

A origem dos pensamentos e conhecimentos que orientariam as doutrinas dessa escola científica, seria a obra do referido contador, editada em Milão, em 1840, sob o título “La Contabilità Applicata Alle Amministrazione Private e Pibliche”, premiada pelo Imperador da Áustria.

A partir de sua obra é que esse ilustre autor penetra na área nitidamente científica, admitindo a escrita contábil como a “parte mecânica”, apenas.

Ou ainda, admitiu que é a informação que está a serviço do Contador e não o Contador a serviço da informação.

Suas bases de raciocínio sobre os meios patrimoniais, a utilidade e os limites da mesma, a renda, o princípio da competência, o valor, os fenômenos contábeis das imaterialidades, em suma, os fundamentos que levam aos conceitos, para colocar seu trabalho no campo da dignidade científica.

O que importa, pois na análise da obra de Villa, é como se situava sua visão sobre o conhecimento contábil, ou seja, a doutrina de uma substancialidade que até então não se havia desenvolvido com a propriedade conveniente.

Reconhece, hoje, em aplauso à grande visão de Villa, que a informação, a cada dia passa, mais acessível e simples se torna, através de computadores, quer quantitativamente,

minimizando a importância do esforço de obter-se dados, mas cada vez mais, desafiando o uso e o entendimento deles.

A disputa pela autonomia científica é uma conquista recente, uma necessidade metodológica para determinados tipos de análise, mas não sobrevive sem a visão holística do próprio conhecimento.

6.2.2 Personalismo

O denominado “Contismo”, pertence às concepções de um período pré-científico, a uma visão modesta, que não tem condições de ser classificada como uma corrente científica.

A imagem do “seu” e do “meu”, inspiradora do próprio nascimento do débito e crédito, como conceitos, foi determinante desde o aparecimento das primeiras manifestações racionais dos registros e, inevitavelmente, deveriam ter, também, seus reflexos na doutrina contábil.

Direitos e obrigações passaram, para alguns estudiosos, na área científica, a representar relações fortes e ângulos de observação específicos, ensejando a denominada Escola Personalista, em razão, exatamente, dessa supremacia do estudo em função de tais aspectos.

Transformada mais tarde na Escola Cerboniana, teve como criador Guiseppe Cerboni, era baseada nas idéias de Francesco Marchi. Seu fundamento era o personalismo das contas, para explicar as relações de direito e obrigação entre as mesmas.

A Escola Cerboniana teve diversos seguidores, dentre os quais se destacava Giovanni Rossi. Foi produzida farta literatura sobre o assunto, porém a oposição de Fábio Besta foi um dos principais fatores da queda dessa teoria, que mesmo assim continuou sendo praticada até bem pouco tempo.

6.2.3 O Controlismo

Criando novas formas de observar o objeto de estudo da Contabilidade, Fábio Besta, conseguiu contribuir de forma expressiva para o desenvolvimento da ciência contábil.

A sua obra mestra é a “La Ragioneria”, em três volumes, cuja primeira edição é de 1909-1910 e a Segunda de 1922, mas publicou diversos outros trabalhos, inclusive em co-autoria.

Admitiu o emérito Fábio Besta que a Contabilidade tinha como objetivo de seu estudo o “controle da riqueza aziendal”.

E afirma: “a riqueza pertinente a uma azienda forma a substância ou patrimônio àquela ligado e toda azienda possui substância, seja pequeno, seja grande”. Fábio Besta (1922, p.4)

Coloca-se, pois, em posição diferente daquela dos personalistas e até os refeita com energia, destacando seu ponto de vista sobre a riqueza, sobre a necessidade de considerá-la como ela mesma e não pelos direitos ou obrigações que ocorrem quando a mesma é dinamizada.

Afirma que é pelo controle que tudo se torna relevante e que o estudo das causas e dos efeitos de tais funções são os básicos.

Aderiram ao pensamento de Fábio Besta ilustres estudiosos, tais como: Pietro Dálvise, Vittorio Alfieri, Pietro Rigobon, Francesco De Gobbis; mas poucos com a qualidade de Carlo Ghidiglia.

Reconhece Ghidiglia que a influência dos fatores exógenos, ou seja, os sociais, econômicos, operam-se de forma diferente em cada lugar, dependentes que são dos psicológicos e de tradição de cada povo e que tudo isso tem repercussão na vida da riqueza, exigindo um posicionamento da doutrina no sentido de enfrentar tal realidade.

6.2.4 O Reditualismo

Uma corrente de pensamento reditualista, muito forte, desenvolveu-se principalmente na Alemanha, embora não se possa negar sua forte influência em outros países.

Na ânsia de buscar o verdadeiro objeto de estudo de Contabilidade, os reditualistas tiveram como princípio admitir que o lucro é o que mais preocupava como objeto, sendo fenômeno básico a ser observado, embora com a relatividade necessária.

O reditualismo constituiu-se em uma corrente sólida, com pouquíssimos exageros doutrinários por parte de alguns pensadores, mas em sua maioria moderada e competente para visualizar muitos fenômenos circulatórios de riqueza patrimonial aziendal, em sua dinâmica e que antes não haviam sido tratados com tamanha propriedade.

Enfaticamente afirma: “não é o balanço, mas a conta de lucros e perdas a quem corresponde a preferência na formalização do encerramento do exercício. É a conta de lucros e perdas a que determina o conteúdo do balanço e não o inverso”. Eugen Schmalenbach (1926, P.2)

Tão forte foram os princípios reitualistas e das teorias sobre a dinâmica Shmalenbach conseguiu Ter valorosos seguidores, tais como: W. Malhberg, E. Geldmancher, M. R. Lehmann, E. Walb e K. Mallerowiez.

6.2.5 O Aziendalismo

A azienda, é a célula social onde o homem desenvolve atividades para a satisfação de suas necessidades.

Entre os precursores da corrente aziendalista italiana destaca-se Alberto Ceccherelli, como um de seus geniais “chefes de escolas”, pois deu ao aziendalismo italiano suas próprias conotações.

Seus trabalhos iniciais de doutrina possuem nítida influência de Fábio Besta, mas liberta-se, a seguir, penetrando de forma holística nas relações dos fenômenos da riqueza.

De forma magistral Ceccherelli desenvolve e mostra as diferenças da Teoria das Aziendas nas ciências diversas sociais, econômicas, jurídicas, contábeis, administrativas e da economia aziendal.

Partiu do princípio de que o fenômeno aziendal deve ser analisado partindo do homem, como integrado em uma sociedade e que todos eles devem ser entendidos através do movimento progressivo.

A preocupação em respeitar conceitos, em produzir enunciados, deram à sua obra um caráter de rigor científico extraordinário, tudo, entretanto, sem realidades relativas às vidas empresarial e institucional.

Em sua doutrina concluiu que deve existir uma relação proporcional de valores entre os grupos do capital imobilizado, realizável e disponível que possa permitir o curso regular e o fluxo constante de custos e receitas.

Mais tarde, o emérito intelectual das ciências aziendais, Gino Zappa, assumiu a vanguarda junto com Alberto Ceccherelli, com seu famoso discurso de abertura do ano acadêmico de 1922-1927 a que deu nome de “Tendenze Nuove Negli Studi di Ragioneria”.

Zappa admite que há uma vida econômica da azienda que envolve a administração, a organização e o levantamento ou considerações dos fatos ocorridos.

Inicia sua obra de defesa de seus pensamentos atado ao método fenomenológico, refutando arbitrarias e hipotéticas condições de consideração do fenômeno aziendal e escreve: “a especulação da meditação não subsidiada pela verificação, de correspondência com fatos concretos, é imprestável nas ciências de aplicação, para a elaboração de proposições concretas”. (Gino Zappa, 1946, p.3)

Entende Zappa que o isolar fenômenos é um erro e que isto tira a visão do complexo.

Tal forma de entender foi proveniente da forma como entendia ele a azienda, ou seja, como “uma coordenação econômica em ação no qual cada elemento - ou seja, cada fenômeno econômico – tem sua razão de ser e correspondência com outros elementos e ao mesmo complexo”. (Gino Zappa, p.12)

Em suma, embora Zappa recuse os argumentos de fenômenos patrimoniais, como objeto da Contabilidade, em verdade, desenvolve seus argumentos, na área do réditto, baseado em um sistema nitidamente patrimonial, ou seja, de fenômenos de custos como valores do capital e de receitas, também como valores do capital, por mais paradoxal que possa parecer.

A corrente aziendalista formou-se com diversas escolas, com visões específicas, bastando citar, entre as diversas variações de aspectos científicos, a do precursor Ceccherelli e a que se derivou de suas idéias e que alcançou mais notoriedade que foi a de Giannessi, em Pizza, Zappa, Amaduzzi e Onida.

O número de adeptos do aziendalismo de Zappa, na Itália, foi e ainda é muito grande, embora a corrente tenha entrado em forte declínio a partir da década de 60 do século XX.

Simultaneamente, surgiu o Patrimonialismo, mas essa corrente só encontrou eco fora da Itália.

6.2.6 O Patrimonialismo

O intelectual, responsável pela construção de uma teoria científica do patrimônio, foi, Vincenzo Masi, através de um artigo publicado na “Revista Italiana de Contabilidade”, sob o título “La Ragioneria Come Scienza del Patrimonio”. (A Contabilidade do Patrimônio), em julho de 1926.

Essa teoria tem como base o princípio de que o objeto da contabilidade é o patrimônio: a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas é a Contabilidade”. Conceito de Contabilidade sugerido por Masi. (1942, p.55)

Entende-se que todo patrimônio necessita ser avaliado, que o valor preferencial é o de expressão monetária, mas que deve ter realidade, tempestividade e oportunidade.

A primeira metade do século XX revelou patrimonialistas de grande convicção e inequívoco valor, como Francisco D’Auria, no Brasil.

Este foi um dos mais sérios e ilustres escritores da ciência contábil que o Brasil possuiu (1884-1958), considerando-se a vastidão de sua cultura e os postos de destaque que assumiu, tudo, paralelamente, a sua qualidade didática e humana.

Francisco D’Auria (1948, p.152) afirma ser esta teoria a mais completa de todas, com as seguintes palavras: “vemos, então, que todas as concepções de contabilidade têm um fundamento lógico e relativamente exato, sendo que todas, exceto a teoria patrimonial, particularizam o seu objeto sob ângulos restritos, material jurídico, econômico ou matemático. A teoria patrimonial é ampla, universal. Ela abarca todos esses aspectos. É material, porque considera as coisas; jurídica, porque respeita as relações de direito entre coisas e pessoas e entre estas; é econômica, porque contempla o estado de riqueza; e, finalmente é matemática, porque mede a grandeza dos componentes, das variações e dos resultados.

7. ATUALIDADE

7.1 Uma Visão Crítica

Segundo Sérgio de Iudícibus (1997, p.324), nos últimos anos foi verificado uma enorme quantificação da contabilidade. Afinal, estaremos em Microeconomia, Econometria ou Contabilidade? Entraremos em outro mundo, talvez o da Contabilometria ou Contimetria, ou seja, um mundo desconhecido e, de certa forma, assustador. Por outro lado, foi analisado o trabalho de uma equipe de auditoria, no campo, e foi verificado que o aluno, recém saído do curso de graduação, fica, na verdade, realizando somas e subtrações e colocando estranhos sinais nos cantos das páginas. Que profissão é esta? Que disciplina é esta em que os contrastes são tão brutais? No Brasil, os contrastes são mais acentuados, pois, além dos problemas analisados de amplitude da disciplina e de diferença de abordagens, ainda existem ou persistem os problemas de escolas de Contabilidade.

7.2 O Futuro e os Computadores

Apesar de as sociedades menos desenvolvidas estarem, mesmo nesse setor, sempre a reboque das mais desenvolvidas, o fato incontestável é que o mundo, num futuro próximo, será o mundo dos computadores, dos robôs, das telecomunicações com imagem, da cópia instantânea à distância e da cibernética em geral.

Muitos dos desenvolvimentos citados já estão em uso ou em estágio avançado de experimentação nos países adiantados. Muitos são disponíveis entre nós. Em termo de informação isto significa que:

1. será cada vez mais rápido o acesso a arquivos de informação e seu display à pessoa autorizado o que possa pagar a taxa para visualizar certa informação contida nos arquivos;
2. a quantidade de informação que poderá ser “processada” pelos computadores e a quantidade de informação contida nas saídas (relatórios) será cada vez maior, mais rápida e mais ampla quanto às aplicações;

3. nas empresas e instituições que realizam atividades econômicas, a integração entre o ambiente externo, a empresa será cada vez maior, em termos de informação e acesso intersistêmico.

Em termo de uso que se pode fazer informação, notamos que:

1. haverá ênfase muito grande na análise de tais informações e na seleção do que for: a) indispensável; b) relevante; c) útil, mas não indispensável; d) dispensável; e e) necessário evitar;
2. poderão ser atendidas com maior precisão as necessidades informativas dos mais variados usuários, porque o modelo decisório será mais explícito;
3. será possível, assim, a partir do mesmo cadastro básico de informação, elaborar, instantaneamente, vários “pacotes” diferentes quanto aos módulos e detalhes, para os vários tipos de usuários. Isto implicará numa decisão sobre a validade e gastar tempo e recursos para determinados tipos de usuários e com determinada freqüência.

Em meio de tantos méritos, também os deméritos apresentaram-se como expressivo aumento de fraudes, bem como a facilidade de acesso aos dados, permitindo adulterações de verdade, mesmo com os problemas de vulnerabilidade, de quebra de privacidade, os benefícios da informática e da telemática tudo superam.

Eliminaram-se os volumes de papéis, de documentos de espaços de arquivo, de controles para consultar, criando, também, por outro lado, a necessidade de realização de auditoria de sistemas.

Segundo Antônio Lopes de Sá (1997, p.171), o avanço tecnológico trouxe, também, novas óticas sobre os custos e estruturas dos patrimônios, pois a obsolescência passou a ser uma das maiores ameaças aos investimentos nas empresas, exigindo outros posicionamentos tecnológicos e doutrinários em Contabilidade, nesse particular.

A cada nova geração de computadores, a cada inovação no campo dos recursos da memória, da velocidade, da imagem, do som, maiores e novas aplicações se encontram para a Contabilidade.

8. O BRASIL E A CONTABILIDADE

8.1 Considerações Gerais

O Brasil foi forte e inicialmente influenciado pela escola italiana. As concordâncias e as discussões em torno das escolas – reitualistas, patrimonialistas, contistas, materialistas, etc. – foram quase tão acesas aqui quanto na Itália e, de certa forma, igualmente irrelevantes. Notando que, se a escola italiana transplantada para a realidade de hoje já apresenta alguns problemas, sua adaptação ou tradução aqui no Brasil fez-se ainda com os problemas contidos na fase: traduttore Traduttore, isto é, tradutor traidor. Na verdade, possivelmente poucos autores brasileiros leram e refletiram, profundamente, sobre os autores italianos. D’Auria, contudo, foi, realmente, uma das exceções notáveis.

8.2 As Faculdades de Ciências Contábeis

Provavelmente, a primeira escola especializada no ensino da Contabilidade foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, criado em 1902. Produziu alguns professores excelentes, como Francisco D’Auria, Frederico Herrmann Júnior, Coriolano Martins e muitos outros. Entretanto, foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor.

O estágio atual da maior parte das faculdades na área de Ciências Contábeis não evidencia em atendimento à altura das exigências apresentadas, tendo em vista que, a função primordial das faculdades de Ciências Contábeis é adequar as exigências do meio econômico-social à estrutura e nível de ensino com o objetivo de melhor preparar o futuro profissional contábil às reivindicações cada vez mais polivalentes e complexas dos usuários da Contabilidade.

Algumas deficiências do ensino contábil são comentadas, tais como: falta de adequação do currículo, falta de um programa bem definido para a prática contábil, falta de preparo do corpo docente, deficiência na metodologia de ensino da Contabilidade Introdutória, etc.

8.3 Perspectivas da Profissão Contábil no Brasil

Do ponto de vista puramente financeiro, em termos de mercado de trabalho para o contador, as perspectivas são excelentes. Na verdade, ainda estamos no liminar de uma era em que será reconhecida toda a importância da função contábil dentro das entidades. O número de bons profissionais, com ampla visão de administração financeira, é tão escasso, no momento, que os poucos que a possuem e, portanto, têm condições de assumir posições de controladores, diretores financeiros, chefes de departamento de contabilidade e de custos, auditores internos e externos, têm obtido remuneração e satisfação profissional muito grandes. Isto somente poderá evoluir com o vasto campo de aperfeiçoamento introduzido pela legislação.

Hoje, entretanto, nota-se a progressiva perda de talentos docentes e de pesquisa na área contábil, devido a critérios de prioridades orçamentárias discutíveis, em termos de universidade. Como a remuneração de professores está bem abaixo do nível salarial do mercado, tem ocorrido o êxodo de alguns docentes, ou, na melhor das hipóteses, quase todos deixam de dedicar-se integralmente.

Este problema, não existe apenas na área contábil, embora esta talvez o sinta mais do que outras áreas, devido aos atrativos que o mercado oferece aos mais bem dotados. Entretanto, é preciso dar condições mínimas aos que dispõem de verdadeiro talento para a pesquisa pura e aplicada e para a docência. Eles são verdadeiros produtores e incentivadores de progresso para a profissão.

O caminho, entretanto, é muito longo e talvez estejamos sendo demasiadamente esperançosos, tendo em vista a situação econômica atual do país, que aparentemente não dispõe de condições para atribuir à pesquisa a prioridade necessária.

CONCLUSÃO

O imenso caminho percorrido pela mente humana, na sucessão de anos, nas civilizações, no campo da Contabilidade, forma um dos acervos culturais talvez mais preciosos da história da humanidade, pelo que contribui para o progresso.

Como o curso da evolução, era longo, passou a exigir, para seu estudo, que se caracterizassem as partes em que os progressos se efetivaram, e nisto consiste, de fato, a classificação evolutiva da História.

Em tarefas quase anônimas, mas, partindo da memória dos fatos da riqueza para o entendimento de como a mesma poderia ser mais bem utilizada para a eficácia, os contabilistas, ao longo dos anos, foram sempre acrescentando utilidade à vida humana.

E foi nesse contexto, que esta pesquisa científica expôs a origem e a evolução da contabilidade.

Percebeu-se que geralmente quando se fala da História da Contabilidade a noção preliminar que fica é a de que se está tratando de passado remoto e que tal conhecimento é apenas ilustrativo, de cunho apenas suplementar na cultura.

Tal forma de entender, todavia, não espelha a realidade.

Grande parte dos erros que estão sendo cometidos na atualidade, especialmente no campo das Normas, decorre da falta de conhecimento histórico, ou seja, de carência cultural.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, M. G. A. **Teoria da Contabilidade: Uma Visão Histórica**. 1994, 55p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade federal do Ceará, 1994.
- ARISTÓTELES. (Antiguidade) **Economia**. Apud D'AURIA, Francisco. **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. 1º volume. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1948.
- BELLINE, Clitofone (19710) **Tratado Elementare Teorico Pratico de Ragioneria Generale**. Apud D'AURIA, Francisco. **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. 1º volume. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1948.
- CAMPOS, Raymundo. **História Geral**. São Paulo: Atual Editora Ltada, 1993.
- COSTA, José Mário Ribeiro da. **O Ensino da Contabilidade no Brasil**. In Revista Brasileira de Contabilidade, nº 59, 1986.
- D'AURIA, Francisco. **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. 1º volume. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1948.
- FERREIRA, Anéte Coelho Costa. **História da Ciência Contábil**. In Revista Brasileira de Contabilidade, nº 55, 1985.
- GOMES, Josir Simeone. **A Profissão Contábil no Brasil**. In Revista Brasileira de Contabilidade, nº 27, 1978.
- GOODY, Jack. **A Lógica da Escrita e a Organização da Sociedade**. Lisboa: Edições 70/1987.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **As Faculdades de Ciências Contábeis**. In Revista Brasileira de Contabilidade, nº 56, 1986.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5º edição. São Paulo: Editora Atlas S/A, 1997.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Editora Atlas S/A, 1948.
- MASI, Vincenzo (1942). **Ragioneria Generale**. 3º ed. Padova. Apud. SÁ, A. Lopes de. **História da Contabilidade**. 3º volume. Belo Horizonte: Editora Presidente, 1960/61.
- MELIS, Federigo. **Storia Della Ragineria**. Bologna: Editora Zuffi. Apud SÁ, A. Lopes de. **História da Contabilidade**. 2º volume. Belo Horizonte: Editora Presidente, 1960/61.

MOSCHETTI, Giovanni Antônio. **Dell Universal Trattato di Libri Doppi**. SÁ, A. Lopes de. **História da Contabilidade**. 2º volume. Belo Horizonte: Editora Presidente, 1960/61.

- PEREIRA, Antônio Moacir. **Evolução da história da Contabilidade**. In Revista Brasileira de Contabilidade, nº 75, 1991.

SÁ, A. Lopes de. **História Geral e Das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas S/A, 1997.

- SÁ, A. Lopes de. **História da Contabilidade**. 1º, 2º e 3º volume. Belo Horizonte: Editora Presidente, 1960/61.