

UMA INCURSÃO HISTÓRICA NA CONTABILIDADE

A HISTORICAL INCURSION IN THE ACCOUNTING

José Augusto Meirelles REIS*

RESUMO: Considerando que a contabilidade sempre esteve presente no controle do patrimônio das pessoas e entidades e que a história nos mostra como e onde os fatos contábeis eram registrados, guardando semelhança com os processos atuais, o presente estudo visa a uma incursão histórica na contabilidade, como também no verdadeiro nascer da contabilidade através das partidas dobradas, sua difusão pela Europa por meio da Escola Européia de Contabilidade e o surgimento da Escola Americana de Contabilidade.

UNITERMOS: contabilidade; patrimônio; Escola Européia; Escola Americana.

ABSTRACT: Considering that the accounting always was present in the control of the patrimony of the people and entities and that history show us how and where the countable facts were registered, keeping similarity with current process, the present study aims to do a historical incursion in the accounting, as also in the born of the accounting through the folded starts, its broadcasting for the Europe through European School of Accounting and the sprouting of the American School of Accounting.

UNITERMS: accounting; patrimony; European School; American School.

* Mestre em Contabilidade Avançada pela Faculdade de Ciências Humanas da Universidade de Marília/UNIMAR – Marília/SP - Brasil.

INTRODUÇÃO

Até onde a ciência, os pesquisadores, os arqueólogos e todos aqueles que buscam fatos ocorridos há milênios podem retroceder, nota-se a presença importante da Contabilidade, algumas vezes de forma rudimentar, outras, por meio de inventários, registros, controles e atividades estas que fazem parte da Ciência Contábil.

A utilização da Contabilidade desde há muito até hoje, evoluiu bastante, pois considerava-se o objeto (motivo, causa, razão) da Contabilidade o patrimônio das entidades, sendo que, em nossos dias, o objetivo é o fornecimento de informações úteis e necessárias para a tomada de decisões dentro e fora da empresa, atendendo usuários internos e externos e mantendo, de uma maneira correta, o seu objeto, que é o controle do patrimônio.

Procura-se, neste trabalho, mostrar um panorama histórico da Contabilidade e sua utilização, desde milênios, entre pessoas e entidades, com o fim de resguardar seus patrimônios e, na atualidade, sendo papel preponderante na gestão de empresas e negócios.

1. A contabilidade na antiguidade

Deprez e Duvant (1993, p.3) tratando da origem e evolução da Contabilidade consideram que, através da leitura da Bíblia, Deus nos mostra que já fazia uma espécie de Contabilidade: “Tudo isto que fizeres sobre a terra será contado nos céus. Os bons são classificados à direita, os maus à esquerda...não se trata de débito e crédito...linguagem tipicamente contábil.”

A Contabilidade, ciência que tem sido chamada de arte ou técnica, presume-se que foi utilizada há 8 mil anos, de forma rústica, quando o ser humano raciocinava e procurava descobrir o aumento ou diminuição de sua riqueza em um determinado período, comparando-a antes e depois, caracterizando, assim, um inventário. Segundo Sá (1995, p.236), “o mesmo que empirismo contábil ou era empírica da contabilidade”.

Na época dos sumério-babilônios, por volta de 6 mil anos passados, o processo contábil já era feito, ainda conforme o mesmo autor (p. 236), através de registros em tábuas, confeccionadas em ótima argila crua, com faces ligeiramente convexas, retangulares ou ovaladas. A escrituração, por sua vez, continha a demonstração de um objeto, alguns números e a relação de pessoas com eles, caracterizando o nosso atual registro. As citadas tábuas referem-se a descobertas arqueológicas em Uruk, na Babilônia.

A *Enciclopédia Barsa* (1967, p.405) nos mostra que: “Babilônia, denominação outrora atribuída à região sudoeste da Mesopotâmia, banhada pelos rios Tigre e Eufrates”, onde prosperava intenso comércio e os registros descobertos se referiam ao carregamento e descarregamento de mercadorias, agricultura, pecuária, caça e pesca.

O povo elamita também possuía escrituração contábil, porém, seu processo de registros não é diferente dos sumérios-babilônios, conquistadores do Elão, que exerceram forte influência, inclusive, com relação à escrita cuneiforme, de maior evolução, utilizada pelos babilônios.

Segundo Ferreira (1985, p.8), nas tabuletas com registros, há o domínio 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.

As contas eram controladas com totais comparados, para cada pessoa; de todos os comprovantes o mais importante e digno de nota foi um Inventário de Equinos, no início do III milênio a.C. ou seja, quase 5.000 anos atrás.

Tal referência ao cavalo é a primeira feita em toda a história e a tabuleta que trazia referido Inventário encontra-se, atualmente em Paris, no Museu de Louvre.

No Egito antigo, tal como os sumério-babilônios, os egípcios tinham um controle contábil bem avançado. Um papiro encontrado por arqueólogos, com 45 metros de extensão e composto de 79 fólios (números que indicam a paginação de uma publicação impressa), apresentava a prestação de contas dos templos regionais ao templo central, como hoje se faz em relação às filiais que prestam contas à matriz.

Documento do século XIII a.C. encontrado no Egito prova que o controle de produção, tendo o trigo como matéria-prima, já existia naquela época através de Conta de Panificação, na qual o grão depositado no armazém era controlado pelo escriturário-almoxarife e seu controle checado com o do escriturário-agrícola que respondia pela colheita.

Na moagem dos grãos, o controle do moinho era confrontado com o do armazém e, finalmente, a produção da padaria conferida com a previsão de produção.

Quando os controles eram muito longos, dependendo de diversas peças de papiro, eram costurados firmemente para que não se perdesse a seqüência das anotações.

O controle do Patrimônio¹ das entidades sempre foi uma constante do homem e objeto da Contabilidade, que vem se aperfeiçoando continuamente para poder atender seu objetivo – hoje bem mais amplo, uma vez que compreende também a gestão das entidades.

2. A exposição da Partida Dobrada

O verdadeiro nascer da Contabilidade, conforme nos conta a história, aconteceu entre o século XIII e o início do século XVII, com o desenvolvimento de atividades mercantis, econômicas e culturais pelas cidades italianas de Florença, Gênova e Veneza. Era o que de mais moderno podia existir para a época em termos de empreendimentos comerciais e industriais. Estes empreendimentos nos legaram o Descobrimento da América, em 1492, e do Brasil, em 1500.

Foi durante esse período que o frei Luca Pacioli, escreveu seu *Tractatus de Computis et Scripturis*. Era o ano de 1494, na

cidade de Veneza, onde o matemático Luca Pacioli fez uma exposição detalhada de sua obra, apresentando a Partida Dobrada, um dos fundamentos da Contabilidade até hoje utilizada em todo o mundo.

Há de se notar que Pacioli mostrou ao mundo uma inovação: a Partida Dobrada, mecanismo algébrico que se consolida com os totais a débito sempre se igualando aos totais a crédito.

Embora expondo tal fato, Pacioli é contestado por alguns autores chineses e, Iudícibus e Marion (1999, p.276) assim nos mostram: "...embora alguns autores chineses recentes defendam que as partidas dobradas já eram praticadas na China antes do que na Itália, e que os italiano teriam aprendido com eles...", tal contestação, não diminui o gesto de Pacioli, que teve a coragem e a competência de expor e lançar ao mundo uma maneira inédita de registro e controle, dando início ao que chamamos a Era Moderna da Contabilidade.

3. A Escola Européia

Após a exposição por Frei Luca Pacioli do *Tractatus de Computis et Scripturis*, as idéias e considerações da Escola Italiana se propagaram por toda a Europa e, assim, Iudícibus (1995, p.30) relata em sua obra *Teoria da Contabilidade*:

...surge no século XIX um período que muitos denominam de científico, e ao qual preferimos chamar de 'romântico'. É nesse período que, talvez pela primeira vez, a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades. Esta fase também teve seus expoentes máximos na Itália, que dominou o cenário contábil provavelmente até os primeiros vinte anos do Século XX.

Grandes vultos da Contabilidade surgiram neste período, entre os quais destacamos Nicolò D'Anastacio, com sua obra publicada em 1803 sobre a Escola Contista ou Contismo, que tratava a Contabilidade como ciência das contas. Com relação

ao débito, era debitado quem recebe e ao crédito, creditado quem fornece.

A grande importância da Conta nos registros passou a predominar, mas a teoria das Contas Gerais (cinco contas que, segundo os contistas, representavam toda a movimentação de uma empresa), começou a se tornar insuficiente para atender às necessidades sempre em alta das aziendas. As Contas expressavam os fatos e tais fatos é que deviam formar o objeto da Ciência Contábil.

O Contismo foi sendo derrubado por outro pensamento contábil, o Personalismo, que continuava a ser um Contismo, porém, transformando as contas em pessoas, capazes de direitos e obrigações, e as relações dos fatos contábeis apenas sob a ótica de direitos e obrigações. Teve em Giuseppe Cerboni seu principal defensor.

Cerboni, outro grande estudioso dessa matéria, caracterizou a Contabilidade como uma ciência puramente da azienda e chega a confundi-la com a própria Administração.

O Personalismo teve grande desenvolvimento no continente europeu, devido a sua facilidade de compreensão e a cabeças brilhantes que o divulgavam, sendo um dos seus mais devotos seguidores o estudioso Giovanni Rossi. Porém, teve contestadores, entre os quais destacamos Fábio Besta, com a Escola Controlista.

A Escola Controlista procurava demonstrar que o objeto da Contabilidade é o controle da riqueza administrada. Acreditava que a característica comum a todas as operações e aos instrumentos de Contabilidade fosse de fato o controle da riqueza azidental e definia a Contabilidade como ciência do controle econômico. Besta coroou a sua doutrina com sua obra fundamental *La Ragioneria*.

Esta escola serviu de base a toda doutrina contábil de nossos dias e às correntes do pensamento contábil Aziendalismo e Patrimonialismo.

Os méritos desta escola foram inegáveis e somente não se prosseguiu na sua forma de origem porque se comprovou que o

controle, longe de ser um fim, é instrumento ou meio em Contabilidade.

Uma outra corrente contábil surgiu, o Aziendalismo, que tem por base a economia aziendal e admitia a Contabilidade apenas como levantamento de fatos patrimoniais, restringindo, assim, o campo de atuação da Contabilidade.

A economia aziendal estuda a vida econômica nas linhas de organização e gestão das aziendas e precisamente os fenômenos nos quais se manifesta esta mesma via. Apresenta-nos a Contabilidade como o estudo quantitativo dos fenômenos econômicos que se manifestam na vida da azienda ou que constituem condições desta vida.

Foi chefe desta escola, na Itália, o professor Gino Zappa. O Aziendalismo foi muito combatido por V. Mais, na Itália, e em quase todo os países fora da Itália.

O Professor Vincenzo Masi, árduo combatente do Aziendalismo, fundou a Escola Contábil Patrimonialista. Em junho de 1926, foi publicado na *Revista Italiana di Ragioneria*, o artigo "La Ragioneria come scienza del Patrimônio" (A Contabilidade como ciência do Patrimônio). Neste artigo, proclamou, por meio de seus estudos, que o fenômeno patrimonial é o verdadeiro objeto de estudos da Contabilidade.

Segundo o próprio Masi, a concepção de Contabilidade como ciência do Patrimônio, não destrói, de fato, as pesquisas do passado, mas, confiando à Contabilidade não só o estudo do levantamento patrimonial, mas também e sobretudo aquele do objeto deste levantamento – o patrimônio aziendal, observado nos seus aspectos estático e dinâmico –, acresce ao conteúdo a importância e a dignidade científica.

Quando Masi evidenciou, naquela época, as suas novas concepções, o ambiente lhe era hostil, pois as Escolas Personalista, Controlista e Aziendalista tinham profundas raízes na Itália. Entretanto, prevaleceu a voz da razão e as idéias patrimonialistas ganharam vulto no exterior, onde não havia o poderio político.

Atualmente, a corrente patrimonialista é a mais difundida e conta com o maior número de seguidores.

Na Itália, também nos dias de hoje, a influência norte-americana já é notada em várias faculdades, e grandes empresas estão contratando profissionais com experiência contábil baseada na Escola Norte-Americana.

4. A Escola Americana

Até o século XIX os Estados Unidos foram influenciados pelos métodos e teorias européias. Iudícibus (1995, p.31) relata desta maneira a ascensão da Escola Americana:

O surgimento das gigantescas corporations, principalmente em inícios do século, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que aquele país experimentou e ainda experimenta, constitui um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas. Não podemos esquecer, também, de que os Estados Unidos herdaram da Inglaterra uma excelente tradição no campo da auditoria, criando, lá, sólidas raízes.

Com o surgimento, já no início deste século das enormes *Corporations* ou grandes empresas que se caracterizam por grandes investimentos de capital e grande número de sócios (e que através das Bolsas de Valores têm suas ações pulverizadas por vários países), separam a propriedade da gerência. Em outras palavras, não é como uma pequena empresa, onde o dono pode gerir todas as operações. Os proprietários conhecem o desempenho dos negócios por meio dos relatórios que lhe são enviados e também por meio do crescimento do mercado de capitais; tudo isto constituindo terreno fértil para o avanço das práticas e teorias contábeis nos Estados Unidos. O grande conhecimento da área de auditoria recebido da Inglaterra teve também grande

influência no crescimento da importância da Contabilidade nos Estados Unidos.

Elencamos abaixo, segundo Iudícibus (1995, p.31-2), as principais causas motivadoras do avanço da Contabilidade Norte-Americana: grande avanço e apuro das instituições econômicas e sociais; o investidor na Bolsa de Valores deseja ser bem informado durante todo o tempo, impondo pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas vantajosas no médio e longo prazos, sobre os responsáveis dos demonstrativos contábeis, no sentido de que evidenciem as tendências; grandes investimentos em pesquisas contábeis através do governo, universidades e corporações de contadores; o Instituto de Contador Público Americano é um órgão atuante e de pesquisa; a criação do FASB (Financial Accounting Standard Board) e, há algum tempo, do SEC (Security Exchange Commission, a CVM americana), propiciou grandes avanços na pesquisa contábil.

A grande quantidade de institutos e órgãos (American Institute of Certified Public Accountants, os Special Commitees, The Accouting Research Division, o The Accouting Principles Board, o Financial Accouting Standards Board), que realizam vários estudos, pesquisas e emitem opiniões sobre diversas áreas da Contabilidade.

Outras associações e entidades como a AAA (*American Accouting Association*) e a Bolsa de New York, que participam intensamente da discussão sobre princípios, procedimentos e normas contábeis. Há também grande entrosamento entre os profissionais contábeis e a área acadêmica, contribuindo muito para o avanço da Contabilidade. Revistas especializadas de grande qualidade participam e impulsionam a pesquisa e aprendizado contábil nos Estados Unidos.

Os livros de introdução à Contabilidade, com clareza e didática constituindo a sua essência, partem de uma visão de conjunto dos relatórios contábeis, descendo até os lançamentos originais. Visto dessa maneira, há um interesse maior dos alunos no aprendizado, pois começam a visualizar o resultado e depois como foi utilizada a prática contábil.

As partidas dobradas são explicadas através de um raciocínio algébrico, sem a preocupação de enxergar pessoas atrás de cada conta (Escola Personalista).

Numa sequência lógica, primeiro foi avaliada a variação da riqueza através de inventários, depois foi inventada a forma de registros das operações elementares.

O desenvolvimento da teoria e das práticas contábeis americanas está baseada no trabalho em equipe e Iudícibus (1995, p.32) nos mostra que surgiram também expoentes na literatura contábil norte-americana, tais como Littleton, Paton, Sprouse, Moonitz, Anthony, Hendriksen, Mattessich, entre outros.

De uma maneira prática, a teoria contábil americana não perde tempo em elevar em demasia a importância da Contabilidade no contexto do conhecimento humano, mas, devagar vai incutindo no leitor a efetiva e verdadeira importância desta matéria no contexto administrativo.

A prioridade nos textos americanos são os usuários da informação contábil, a Contabilidade é utilizada como ferramenta, como algo útil e necessário para tomada de decisões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. DEPREZ, M.; DUVANT, M. *Comptabilité générale*. 3.ed. Paris: Techniplus, s.d.
2. ENCICLOPÉDIA BARSA. São Paulo: Encyclopaedia Britannica Editores Ltda, 1967.
3. FERREIRA, A. C. C. Historicidade da ciência contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília: n.º 55, 1985.
4. IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da Contabilidade*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
5. _____, MARION, J. C. *Introdução à teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
6. SÁ, A. L. de; SÁ, A. M. L. de. *Dicionário de contabilidade*. 9.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.