

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E ADMINISTRATIVAS DE  
PRESIDENTE PRUDENTE

**ESTUDO DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE DO PALEOLÍTICO  
SUPERIOR À DOCTRINA NEOPATRIMONIALISTA : A EVOLUÇÃO DO  
PENSAMENTO CIENTÍFICO E FILOSÓFICO DA CONTABILIDADE**

Ricardo Yoshinobu Yassuda

Presidente Prudente/SP  
2004

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E ADMINISTRATIVAS DE  
PRESIDENTE PRUDENTE

**ESTUDO DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE DO PALEOLÍTICO  
SUPERIOR À DOCTRINA NEOPATRIMONIALISTA : A EVOLUÇÃO DO  
PENSAMENTO CIENTÍFICO E FILOSÓFICO DA CONTABILIDADE**

Ricardo Yoshinobu Yassuda

Monografia apresentada como requisito parcial de  
Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis, sob orientação da Professora  
Maria Cecília Palácio Soares.

Presidente Prudente/SP  
2004

# **ESTUDO DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE DO PALEOLÍTICO SUPERIOR À DOCTRINA NEOPATRIMONIALISTA : A EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CIENTÍFICO E FILOSÓFICO DA CONTABILIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Maria Cecília Palácio Soares

Maria Lúcia Ribeiro da Costa

José Carlos Cavalcante

Presidente Prudente, 22 de novembro de 2004

"Não basta ensinar ao homem uma especialidade, porque se tornará assim uma máquina utilizável e não uma personalidade. É necessário que adquira um sentimento, um senso prático daquilo que vale a pena ser empreendido, daquilo que é belo, do que é moralmente correto".

(Albert Einstein)

# **AGRADECIMENTOS**

## **Aos Pais**

A vocês, que nos deram a vida e nos ensinaram para que a trilhássemos sem medo e cheios de esperança, não bastaria um muito obrigado.

A vocês, que se doaram inteiros e renunciaram aos seus sonhos, para que, muitas vezes, pudéssemos realizar os nossos, não bastaria um muitíssimo obrigado.

A vocês, Pais por natureza, por opção e amor, não bastaria dizer que não temos palavras para agradecer tudo isso, mas é o que nos acontece agora, quando procuramos uma forma verbal de exprimir uma emoção ímpar. Uma emoção que palavras dificilmente traduziriam.

Vocês estão em nós, são partes de nós que neste dia atingimos uma grande vitória: a nossa vitória.

## **A Empresa Júnior Toledo**

Os nossos mais sinceros agradecimentos a Empresa Júnior por permitir durante o período acadêmico, a fusão da teoria com a prática algo imprescindível, porém utilizada somente nas melhores instituições de ensino, muito obrigado.

Pela disponibilidade de permitir nossa participação em sua administração, nos fornecendo, ensinamentos os quais nos acompanharão em toda nossa carreira profissional, e que no presente momento nos auxiliou na viabilização deste trabalho, os nossos mais sinceros muito obrigado.

Agradecemos em especial à Srta. Maria Lúcia Ribeiro da Costa, responsável pela Empresa Júnior Toledo, que nos apoiou, e nos ajudou, nas horas aflição e dúvida, sempre nos incentivando, sendo professora nas horas de dúvida mas nunca deixando de ser uma grande amiga, e não vamos esquecê-la nessa hora de glória, há você que sempre nos ajudou, o nosso mais verdadeiro muitíssimo obrigado.

## **Aos Mestres**

Nossa homenagem e nossa gratidão a todos aqueles que pela dedicação, pela amizade, pela abnegação ou pelo simples convívio ao longo destes anos a nós se ligaram pelo vínculo da experiência comum, com a qual abriremos nossos horizontes rumo à satisfação plena de nossos ideais profissionais e humanos.

## **À Faculdade**

“... é doloroso para nós em mil anos sonhá-la e inesperadamente ter que abandoná-la...”

## **A Deus**

Por ser um ser supremo de amor, simplicidade, sabedoria, discernimento, força e direção.

Por ser tudo em nossa vida e dar-nos tudo aquilo que é de mais precioso: a essência de nossa existência.

E, acima de tudo, obrigado por termo muito pouco a pedir e muito mais motivos para agradecer.

## **Em Especial:**

### **A Prof<sup>a</sup> Orientadora Maria Cecília Palácio Soares**

Nossos mais profundos e sinceros agradecimentos àquele cuja motivação e determinação estiveram sempre presentes, incentivando-nos a todo momento, nos orientando, sendo mais que uma orientadora, uma grande amiga.

### **A Prof<sup>a</sup> Célia Milan**

Que tanto motivou-nos a cursar a faculdade de ciências contábeis, a esta que em inesperado momento adentrou em nossas vidas mudando-as para sempre a Sra. sempre terá um especial lugar em nossos corações. Os mais sinceros agradecimentos.

## RESUMO

No presente trabalho foi realizado um estudo da história da contabilidade comparando-a com a evolução humana, este estudo iniciou-se no resgate histórico no período Paleolítico-Superior até os dias atuais, ficando evidente que a contabilidade como ciência humana acompanha intrinsecamente o progresso social.

Dessa forma, para haver desenvolvimento contábil com tantas transformações na sociedade, surge uma inovadora proposta, a doutrina neopatrimonialista, que mantém a essência patrimonial sobre a forma, ou seja, considera não somente quantitativamente o patrimônio, mas, também os impactos qualitativos do meio na essência do mesmo.

O Neopatrimonialismo realiza um estudo científico com relação à mensuração quantitativa do exógeno e o endógeno no patrimônio para poder classificá-lo adequadamente e qualitativamente bem, proporcionando assim, um real equilíbrio na mensuração entre o meio e o próprio patrimônio.

**PALAVRAS-CHAVE:** Paleolítico; Neopatrimonialismo; Doutrina; História; Pensamento filosófico.

## **ABSTRACT**

The present work a study of the accounting history was accomplished comparing her with the human evolution. This study began in the historical rescue in the Paleolithic-Superior period until the current days, being evident that the accounting as human science accompanies the social progress intrinsically.

In that way in order to be accounting development with so many transformations in the society arise innovator proposal, the newpatrimonial doctrine, that maintains the patrimonial essence en the form appears, in other words, it considers not only quantitatively the patrimonial, but, also the qualitative impacts of the middle in the essence of it.

Newpatrimony accomplishes a scientific study regarding the quantitative mensuration of the exogenous and the endogenous in the patrimony to classify appropriately and qualitatively, providing this way, a real balance in the mensuration between the middle and own patrimony.

**KEYWORDS:** Paleolithic; Newpatrimony; Doctrine; History.



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
1 A HISTÓRIA CONTÁBIL: DO PALEOLÍTICO-SUPERIOR AO SURGIMENTO DO ZERO.....	11
2 A HISTÓRIA CONTÁBIL: DO MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS E O SEU RESSURGIMENTO NA REVOLUÇÃO INDUSTRIAL.....	14
3 A NOVA ERA CONTÁBIL.....	22
4 NEOPATRIMONIALISMO – TRANSFORMAÇÕES TEÓRICAS DA CONTABILIDADE NO MUNDO CONTEMPORÂNEO.....	27
CONCLUSÃO.....	29
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.....	31

## INTRODUÇÃO

A história nos mostra que o processo de evolução pelo qual passou o ser humano foi acompanhado de suas ciências, assim sendo, a Contabilidade como uma ciência também acompanhou essa evolução.

O trabalho realizou um resgate histórico desde o período paleolítico-superior, enfatizando os principais descobrimentos contábeis e interligando-o com a história mundial, seguindo assim, uma ordem cronológica crescente, sendo alguns dos descobrimentos mais importantes para a contabilidade atual o surgimento do zero e o método da partida dobrada, cujo qual, realizava a redução por exclusão em uma época em que ainda não era admitida a existência de números negativos e, o zero, como algo real, uma coisa usual porém tratada por muitos como banal, dificultava extremamente a resolução da contabilidade nos períodos que o antecederam.

Através desta análise histórica constatou-se os erros cometidos no passado, tais como, o caso da Companhia dos Mares do Sul, cujo elevado ágil nas emissões de direitos de participações, lesando muitos nobres da época, inclusive a família real britânica, no entanto, mesmo com esse fato ocorrido, em 1929, o mundo financeiro cometeu um grande deslize, causando uma crise mundial sem precedentes.

Após esses fatos desastrosos, a realidade contábil tornou-se mais cautelosa, elaborando controles institucionais mais eficientes, obrigando o meio empresarial a tornar mais transparente a contabilidade da empresa, no entanto, com o acirramento dos controles patrimoniais, tanto da parte estatal como também dos usuários externos.

A contabilidade empresarial teve seu perfil modificado, muito diferente da visão inicial, observando este fato foi que se idealizou o presente trabalho, realizando nele, esta visão inicial da contabilidade para atender o gestor e quantificar o patrimônio e a visão na qual ela foi transformada no decorrer da história e ainda buscando as idéias mais atualizadas da nova visão da contabilidade, o neopatrimonialismo, ou seja, do patrimônio como a essência sobre a forma.

O neopatrimonialismo mostra a qualidade do patrimônio, de acordo com a nova visão que lhe é direcionada, trazendo em sua essência as inúmeras faces do patrimônio, que estando ele inserido em um contexto real, sofre as múltiplas variações conforme o meio em que está se modifica.

Desta forma, este trabalho realizou o estudo de toda história da contabilidade com o objetivo principal de demonstrar a evolução do pensamento contábil na busca de atender as necessidades do homem, passando pela nova era contábil até a nova doutrina neopatrimonialista.

O trabalho foi realizado pelo método indutivo, histórico comparativo, utilizando-se das técnicas de pesquisa bibliográfica através de documentação secundária.

## **1 A HISTÓRIA CONTÁBIL: DO PALEOLÍTICO-SUPERIOR AO SURGIMENTO DO ZERO**

A contabilidade conforme diz Sá (2002, p.21), para ser compreendida, como ramo importante do saber humano que é, necessário se faz remontar as suas profundas origens.

Desde os primórdios da história o ser humano busca formas de controle de seus patrimônios, dos mais remotos manuscritos surgem registros de primitivos meios de contabilização.

A história mostra que o homem antes de saber escrever e calcular, utiliza da forma mais primitiva de inscrição: a forma artística (desenhos) para qualificar os registros de seus feitos, o que havia conseguido para seu uso, quantificava através de riscos nas paredes das grutas.

A mais de 20.000 anos (Paleolítico-Superior), através de evidências, constatou-se que o homem primitivo realizou gravações em grutas de Portugal, França e Brasil, de modo arcaico, com o intuito de registrar os fatos da riqueza em contas, de modo extremamente arcaico. Assim, o primitivo ser humano procurava armazenar o que dispunha para não necessitar retirar da natureza.

Há 6.000 anos, período em que o homem começa a se organizar socialmente e, com isso ocorreu progresso substancial na qualidade de seus registros contábeis, pois o ser humano começara a morar em casas e constituíra as primeiras aldeias, e assim iniciou-se um crescente progresso nos registros contábeis, muito devido à estruturação social.

Alguns indícios mostram que há mais de 4.000 anos na Índia, cultura que estava na sua vanguarda tinha a preocupação com o controle de seus patrimônios. Grandes civilizações que se situavam no Egito, China e Grécia, algumas com mais de 2300 anos a.C., já deixaram registros que provam a preocupação com o patrimônio.

A cidade de Alexandria teve uma das mais completas bibliotecas do antigo mundo, possuía muitos manuscritos contábeis e por eles sabe-se que agricultores egípcios pagavam seus tributos com cereais e como recibo os agricultores tinham figuras de recipientes de cereais desenhado nas paredes de suas casas.

Na Mesopotâmia fichas de argila com escritas cuneiformes (a escrita não era mais através desenhos e sim de símbolos ou ideogramas) foram encontradas e, além disso, foi criado o sistema decimal, o calendário, a instituição de pesos e medidas, os títulos de créditos e até o que futuramente viria a ser o alfabeto, tais feitos foram de extrema importância para o avanço da contabilização patrimonial.

Prováveis sistemas sofisticados de contabilização apareceram na China há 2000 a.C., de forma parecida com o sistema de partidas dobradas surgido em Roma no início da Era Cristã.

No princípio um dos maiores escritores da história, Cláudio Ptolomeu, desenvolveu sua teoria astrológica e escreveu o livro chamado de Almagest, direcionando, mundialmente, durante séculos, os estudos em astronomia. Após 100 anos da finalização da obra de Ptolomeu o Império Romano foi atacado por vândalos e godos (antigo povo da Germânia), Roma foi arrasada.

Os hunos emergiram da Rússia, anglos e saxões invadiram a Inglaterra o caos se situou pela Europa, quando árabes conquistaram Alexandria, a imponente biblioteca já estava arrasada.

Por volta de 765 d.C. membros da corte árabe descobriram o mosteiro de Jundi Shapur e nele estavam seguidores de Nestoris, um patriarca que foi banido de Constantinopla pelo Concílio de Éfeso por ser um herege. E na ocasião seus seguidores levaram com eles muitas cópias de manuscritos para o exílio e, desta forma, parte do conhecimento grego foi resguardado.

Após o contato com os seguidores de Nestoris os árabes criaram em Bagdá o maior centro de conhecimento no primeiro milênio e com isso realizaram uma das maiores descobertas, o conceito de zero.

O conceito de zero foi descrito pela primeira vez na obra Al-jabr, ou Álgebra, cuja obra é embasada no conceito de zero como composição de valor.

Hendriksen e Breda (1999, p.42) traduzem claramente a grandeza da descoberta:

Dado seu uso corriqueiro, é difícil perceber quão sofisticada é a noção de um número zero além de um número vazio. Também esquecemos como era inconveniente a aritmética antes do desenvolvimento do valor de posição.

O conhecimento do zero como valor não foi limitado somente à Bagdá espalhando-se pelo litoral do continente africano e chegando até a Espanha.

Com este novo conceito originado de forma tão eclética em sua essência, a Europa mostra-se condescendente, judeus, árabes, e outras tantas culturas se mesclam na intelectualidade e transformam o continente em uma referencia intelectual de seu tempo, abrindo assim, uma oportunidade para o desenvolvimento de novos conhecimentos.

O conhecimento que se expande e culmina no método de partidas dobradas que será uma grande evolução na contabilidade, porém, será seguido de um período de estagnação da mesma, os quais serão tratados no capítulo seguinte.

## 2 A HISTÓRIA CONTÁBIL: DO MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS E O SEU RESSURGIMENTO NA REVOLUÇÃO INDUSTRIAL

O contato com povos do Oriente trouxe muitos conhecimentos à população ocidental, desde a pólvora às especiarias.

A expansão do comércio mundial possibilitou o acúmulo de montantes financeiros por parte dos comerciantes e também trouxe consigo o surgimento da sociedade comercial, como substituição de parte da comercialização individual, a sociedade comercial na sua origem servia como meio financiador para as navegações marítimas que traziam de um lado um sócio mantenedor e outro como executor da sociedade. Hendriksen e Breda (1999, p.43-44) mostram claramente isso em seu livro que diz:

À medida que o comércio se expandia e a riqueza era acumulada, a negociação individual ia sendo substituída pelo comércio por meio de representação e associações. O uso de sociedades permitia que os riscos da navegação marítima de longo curso fossem compartilhados e que a riqueza do capitalista fossem combinada à audácia dos jovens mercadores. Na sociedade silenciosa, denominada *commenda*, o capital fornecido pelo sócio inativo (o *commendator*) era como um empréstimo ao sócio ativo (*tractator*), um esquema que evitava o pagamento de juros, uma prática censurada pela Igreja nessa época.

A importância da sociedade comercial para a evolução da contabilidade se dá pelo reconhecimento da sociedade como uma entidade pessoa jurídica, segregando-a da pessoa física do proprietário da sociedade. E a figura do sócio mantenedor trouxe consigo a necessidade de uma contraprestação dos gastos realizados pelo outro sócio. A distinção da sociedade e de seus sócios e também a necessidade de se prestar contas da sociedade é bem clara segundo Hendriksen e Breda (1999, p.44):

A sociedade foi importante no desenvolvimento da contabilidade porque levou ao reconhecimento da firma como entidade separada e distinta das pessoas de seus proprietários. A relação de representação foi importante porque exigiu a prestação de contas.

Esse período de expansão comercial trouxe consigo muitas mudanças e inclusive um trágico problema, a propagação veloz de doenças, pois, com o aumento de circulação de pessoas e a preocupação com a sanidade quase

inexistente até então, foi um caminho fértil para as doenças, Hendriksen e Breda (1999, p.44) evidenciam bem este período, principalmente europeu:

Um efeito colateral trágico do aumento do comércio foi a facilidade com qual as doenças podiam viajar pelo mundo conhecido. Os marinheiros que retornavam a Marselha de Caffa no Mar Negro, em 1347, trouxeram consigo uma infecção bacteriológica conhecida *pasteurella pestis*, ou peste bubônica, uma epidemia que afligiria a Europa e ficou conhecida como Peste Negra. Dentro de um prazo incrivelmente curto, a doença havia-se espalhado por toda a Europa. Antes de desaparecer, um terço da população da Europa havia sido eliminado. O que era um desastre de proporções devastadoras para alguns foi um momento de grande oportunidade para outros. Fazendas, lares e negócios foram abandonados pelos que morriam. Fortunas foram deixadas aos felizes sobreviventes. A escassez de mão-de-obra fez com que os salários subissem. O sistema feudal começou a declinar à medida que camponeses deixavam os campos em busca de salários mais altos.

O período que sucedeu a Peste Negra, foi muito inventivo, pois, na necessidade de substituir as baixas sofridas na mão-de-obra, como no caso dos literatos, foi que surgiu a invenção de Gutenberg, o tipo móvel, Hendriksen e Breda (1999, p.44) retratam esses inventos como:

Um dos efeitos secundários curiosos da peste foi um substancial aumento do custo de produção de manuscritos por força da morte de tantos indivíduos literatos. Como costuma acontecer, a necessidade promoveu a invenção, pois no início do século XV, Johannes Gensfleisch, mais conhecido por seu nome materno, Gutenberg, revolucionou o mundo com a invenção do tipo móvel. Em 1457, o primeiro livro, um livro de salmos, foi publicado em Mainz pelo ex-sócio de Gutenberg, Johann Fust. Trinta e sete anos mais tarde, o primeiro livro de contabilidade foi publicado. Veneza havia se transformado então no centro mundial da imprensa.

O primeiro livro publicado contendo dados contábeis, foi escrito por Frei Luca Pacioli, este ficou sabendo em seu monastério sobre a invenção de Gutenberg e que este invento (a prensa com letras móveis) já em seu início atingiu tal importância que Veneza se tornou centro mundial da imprensa, sendo assim, em 1494, Pacioli publicou o livro intitulado de *Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalitá*, este é um livro de grande importância, pois, apesar do livro não ser especificamente sobre contabilidade (é um livro matemático) nele há uma seção sobre contabilidade, mais especificamente sobre as partidas dobradas. A contabilidade era algo tratado como um ramo da matemática até então, pois era uma forma de se subtrair sem números negativos.



Com a latente necessidade de contabilização e a inexistência de números negativos por volta do século XIII (cuja noção somente foi aceita no século XVII), se utilizar de sinal negativo e positivo poderia ser realizada a contabilidade na mesma linha. Porém, com essa inexistência, seus inventores tiveram que idealizar uma forma de contabilização, assim, surgiu uma forma de contabilização dualizada, que recebeu o nome de partida dobrada.

Conforme explicam Hendriksen e Breda (1999, p.45), a partida dobrada em seu conceito necessita que se reconheçam os dois lados de cada transação. O desenvolvimento das contas de forma que de um lado indique um aumento e de outro a redução, sendo o resultado obtido através de uma técnica de “*subtração por oposição*”, algo até então inovador e muito bem elaborado.

No entanto, apesar de genial o sistema de partidas dobradas, ele se baseia em uma equação onde todo débito corresponde a um crédito e todo crédito corresponde a um débito, ou seja, as denominações crédito e débito, são impróprios para representar a real situação do patrimônio, no entanto, são nomenclatura que foram absorvidas pela contabilidade e até hoje se utiliza.

O surgimento desta forma de contabilização segundo Sá muito se deve ao fato da expansão do capitalismo, bem como a utilização dos números arábicos à escrituração, e a necessidade de se dar à devida relevância às contas do lucro, dando a elas uma elevada importância.

A contabilidade também foi muito influenciada pela matemática, pois para sua utilização, desde os primórdios ela se faz necessária, e ainda foi amplamente difundida pelas escolas de matemática, e com isso leva a crer que o pensamento lógico é que levou ao surgimento do processo das partidas dobradas.

O desconhecimento do autor da técnica de debitar e creditar, bem como da real data do seu surgimento causa muitas especulações, uma hipótese comprovada de acordo com Sá é a tese de Melis, porém ela também não é definitiva conforme diz Sá (2000, p.34 e 35):

Melis lança a tese comprovada, em sua *Storia della ragioneria*, do nascimento das partidas dobradas na região da Itália denominada Toscana, entre 1250 e 1280 de nossa era, mas teses consideradas em Congressos Internacionais de História apresentam provas de que a difusão de livros contábeis, ensinando método semelhante, já existia no Oriente há mais

tempo, e um dos autores árabes fala do processo nas cortes do Egito, no início da Idade Média.

Muito se discute sobre a autoria do método, o que confunde ainda mais é o fato que na época os italianos tinham uma intensa negociação comercial com os povos do Oriente, sendo provável que o processo de partidas dobradas possa ter chegado à Itália em uma dessas negociações, ou ainda, emigrado dessa para o Oriente, ficando aí uma grande dúvida, pois os árabes possuíam uma compreensão lógica e matemática altíssima.

A incerteza quanto ao início da partida dobrada permanece assim inalterada.

No entanto, após este grande nascimento na contabilidade, com as partidas dobradas, a mesma estabilizou-se, não tendo mais a mesma vigorosidade para o crescimento e inovações de tempos anteriores, pois o que impulsionava as inovações até então eram os centros comerciais europeus, e no final do século XV com o descobrimento da América, houve uma descentralização dos grandes comércios, difundindo para outros locais e no tocante da contabilidade, apesar de não ter havido grandes descobrimentos na área contábil, teve uma ampliação de conhecedores com a divulgação deste para novos povos e assim, uma maior popularização das idéias de Pacioli.

De acordo com Hendriksen e Breda o período de 1494 a 1800 é considerado por Roover como uma *“fase de estagnação da contabilidade”*, é bem certo de que grandes descobertas não foram decorridos desta época, porém, o período tratado como de era da estagnação por Roover é questionado, pois, esse período é tratado por Hendriksen e Breda (1999, p. 45) como período se iniciou como uma era de descobrimento e encerrou-se como uma era de revolução. O mundo foi transformado e isso condicionou a contabilidade.

Porém mesmo se considerando este período como de Estagnação muito devido pela navegação, ocorreram alguns eventos inovadores na contabilidade tais como o acompanhamento de Colombo por um auditor nomeado pela coroa espanhola conforme descreve Cook (1973) apud Hendriksen e Breda (1999) que seria para *“fiscalizar as tapeações de Colombo quando comessem a calcular o custo do ouro e das especiarias que acumulasse”*.

Essas viagens exigiam um montante financeiro elevado e essa necessidade financeira levou ao desenvolvimento da empresa de capital conjunto, para financiar esses grandes valores e que tem muita importância para o desenvolvimento da contabilidade. As empresas de capital eram formadas por conjuntos e foram, de certa forma, sucessora das *commendas* italianas e antecessoras das sociedades por ações.

As empresas de capital conjunto eram formadas pela junção de pessoas para financiar um determinado empreendimento, geralmente uma viagem marítima, tendo em troca, ao final da empreitada, com a liquidação da sociedade, o recebimento de uma participação proporcional ao montante investido.

A Companhia das Índias Orientais foi umas das primeiras empresas de capital conjunto a ser formado por volta de 1600, tendo como acionista a rainha Elizabeth I.

Um problema normalmente surgia ao final das viagens que era a insuficiência de recursos para ratear entre todos os investidores, assim, para solucionar este problema, eles recebiam participações de viagens seguintes ao invés de dinheiro, sendo esta uma forma similar que antecede o dividendo em ações. Porém, essa participação em viagens posteriores em vez de montantes financeiros, requer uma contabilidade mais aprimorada.

Firmou-se então em 19 de outubro de 1657 um acordo que permitia a participação continuada, representando a continuação do investimento em conjunto para as viagens por um prazo futuro indefinido, desta forma, a realização de cálculos de lucro ou prejuízo no fim de cada empreendimento foi paulatinamente substituído pelo cálculo do resultado somente ao final de cada ano.

Em 1673, o Código Comercial da França que exigiu todas as empresas realizassem o balanço no mínimo a cada dois anos.

No fim do século XVIII já não haviam muitas oportunidades de investimentos. As poucas oportunidades de investimento que surgiam seduzia muitos investidores, isso gerava uma supervalorização nas novas emissões de direitos de participações.

Esses ágios nos direitos de participações, foram danosos, conforme explicam Hendriksen e Breda (1999, p.46) no caso da Companhia dos Mares do Sul:

O caso mais conhecido foi da Companhia dos Mares do Sul, supostamente constituída para tirar proveito do tráfico de escravos entre a África e a América do Sul. Dizemos “supostamente” porque jamais foram publicados prospectos ou demonstrativos financeiros. Inevitavelmente o castelo de papel que haviam sidos erigidos desmoronaram, custando milhares de libras em perdas à família real britânica e muitos outros nobres ricos, o que equivaleria hoje a muitos milhões.

Por esse caso e outros, é foram banidos por mais de um século os certificados de participação na Grã-Bretanha.

O Ressurgimento ocorre logo após o longo período de estagnação e com ele houve um avanço significativo na Revolução Industrial, porém não se pode definir com exatidão quando se iniciou, contudo, sabe-se que uma das molas impulsionadoras tanto para o Ressurgimento como para a Revolução Industrial foram os aumentos na produção de alimentos, que conseqüentemente reduziram seus preços e melhoria na alimentação da população em geral, e ainda elevação das informações sobre a higiene que diminuiu a mortandade da população por pragas como a peste. Com isso, houve um aumento nas necessidades de produtos manufaturados e de alimentos, novos inventos surgiram para alavancar ainda mais esse período e, dessa forma, nasceram os locais de trabalhos, pois, até então os produtos manufaturados eram feitos pelos próprios artesãos em suas rústicas oficinas sendo essas, geralmente, em suas residências.

Os locais de trabalhos iniciaram com a junção da mão-de-obra e equipamentos em grandes galpões para confecção dos produtos. Para isso, mais capital foram necessário e com essa necessidade de agentes financiadores surgiram os bancos, e assim, já em 1800, já haviam 80 bancos isso, somente em Londres, e quase 400 no restante da Grã-Bretanha. E, em 1773 foi criada uma das bolsas de valores mais importante da atualidade a Bolsa de Valores de Londres, seguindo-se a de Nova York em 1792, porém, a primazia das bolsas de valores foi da Bolsa de Amsterdã criada em 1602.

Com a Revolução Industrial e o surgimento das Bolsas de Valores a contabilidade sofreu muitas mudanças, como algumas citadas por Hendriksen e Breda (1999, p.47):

[...] o advento do sistema fabril e da produção em massa resultou na transformação de ativos fixos em custos significativos do processo de produção e distribuição, tornando o conceito de depreciação mais importante. À medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de contabilidade de custos. A exigência de grandes volumes de capital, demandando a separação entre investidor e administrador, significou que um dos principais objetos da contabilidade passou a ser a elaboração de relatórios a proprietários ausentes. As informações financeiras, que tinham sido geradas principalmente para fins de gestão, passam a ser demandadas cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo. Portanto, o lucro como retorno aos investidores precisava ser distinguido de um retorno do capital também conduziram à criação da sociedade por ações e, com o tempo, a auditorias obrigatórias.

Já no fim do século XIX muitas alterações foram realizadas no sistema contábil idealizado por Pacioli, para que este se adequasse à utilidade das Sociedades Anônimas.

A Revolução Industrial ainda impulsionou o surgimento da profissão de contador, que teve início em 1773 na cidade de Edinburgo na Grã-Bretanha, através de um anuário municipal no qual constava a existência de sete contadores. Conforme Hendriksen e Breda (1999, p.47):

No início do século XIX, ainda havia menos de 50 contadores públicos registrados nas listas das principais cidades da Inglaterra e da Escócia.

Porém, com o surgimento da Lei das Companhias (1844), o qual tornou obrigatória a comprovação dos balanços pelos auditores, o número de contadores aumentou rapidamente e, em 1862, uma lei similar surgiu e esta exigia a utilização de contadores no caso de falência, impulsionando ainda mais o aumento de profissionais contadores.

A primeira sociedade de contadores surgiu em Edinburgo em 1854, com a nomenclatura de Sociedade de Contadores de Edinburgo e os seus membros passaram a se apresentar como “*contadores autorizados*” (autorização da realeza), após esta autorização, muitas outras sociedades de contadores foram

formadas até que em 1880 o Instituto de Contadores da Inglaterra e do País de Gales foi aprovado pela Rainha Vitória.

A Revolução Industrial tornasse um importante marco na divisão da história contábil obrigando os profissionais da época a buscarem novos métodos de escrituração dentro de um contexto econômico que o mundo passa a viver.

### 3 A NOVA ERA CONTÁBIL

Uma nova era contábil se inicia com a Revolução Industrial, tendo a mesma como mola propulsora, pois, o ressurgimento da contabilidade ocorre logo após o longo período de estagnação, e o avanço se deve a Revolução Industrial, não se podendo se definir com exatidão quando se iniciou, contudo, sabe-se que a revolução impulsionou para o Ressurgimento Contábil.

No período que se antecedeu o ressurgimento houve um crescimento comercial e empresarial até então jamais visto em termos mundiais, e este crescimento comercial culmina no surgimento das empresas por ações e posteriormente nas S/A de capital aberto, para manter certo nível de controle sobre os capitais surgiu á figura do auditor, de início a auditoria somente verificava se as receitas e gastos, bem como os estoque das sociedades, estavam de acordo os afirmados pela administração, pois, os sócios não ativos na sociedade, não estavam presentes para verificarem se a empresa está sendo gerida de forma correta, assim era a única forma para se certificar da real lucratividade da empresa. E com isso gestores da empresa também ganharam mais uma ferramenta de auxílio na administração, porém a auditoria serviu também como agente fiscalizador da empresa, pois, os Governos visualizaram nesta ferramenta mais um meio de controle de impostos, que com o aumento do número de empresas teve que ser aumentado os meios de controles, assim, foram surgindo a obrigatoriedade de se realizar auditorias nas empresas.

Com o grande afluxo de capital externo ocorrido particularmente da Grã-Bretanha para a América do Norte por conta de sua industrialização, vários contadores autorizados britânicos foram para os Estados Unidos como auditores independentes. Com isso em 1887 os profissionais americanos formaram Associação Americana de Contadores Públicos (American Association of Public Accountants – AAPA), sendo esta futuramente predecessora do Instituto Americano de Contadores Públicos Registrados (American Institute of Public Accountants), porém, conforme afirmação de Hendriksen e Breda, somente após 50 anos do surgimento da AAPA é que a profissão assumiu a frente na fixação de políticas de divulgação financeira. No entanto, a AAPA não foi à única associação de contadores nos Estados Unidos, havia também iniciados diversas associações estaduais independentes. Para AAPA ocorreu em 1896 o primeiro

reconhecimento legal que permitiu aos seus membros denominarem-se contadores públicos registrados (Certified Public Accountants - CPAs), quando estes obtivessem uma certificação de diretores da universidade estadual, e tendo esta legalização como precedente, outros estados também aprovaram legislações similares em anos posteriores, assim era possível ser membro da AAPA sem ser um CPA ou vice-versa, isso gerou vários conflitos de complexa solução, pois a competência de se reconhecer juridicamente os contadores eram dos estados.

Após 500 anos da publicação do livro de Pacioli, a contabilidade tem se mantido constante, sem dúvida, nesses 500 anos surgiram muitas inovações surgiram, porém conforme as palavras de Hendriksen e Breda (1999 p.49):

Pacioli se sentiria muito confortável com os sistemas contábeis que encontramos hoje. Sem dúvida, vários instrumentos financeiros o surpreenderiam, mas, uma vez que lhe fosse explicado que simplesmente representam novas formas de crédito a serem lançados no lado direito do balanço, ele não teria dificuldade alguma.

O mundo, no entanto teve uma revolução informacional que deveria ter de sobremaneira afetado a contabilidade, contudo, há um atraso entre as inovações e suas aplicações. Ainda hoje, os autores explicam que a esquerda fica o débito e a direita fica o crédito, e ensinam a subtração por oposição, algo que está em desuso na ciência matemática a mais de três séculos.

Atualmente mesmo, com a mais sofisticada tecnologia muito se tenta retratar a contabilidade arcaica tal qual é, porém, devemos tirar proveito da tecnologia da qual nos é disponibilizada para revolucionar os meios de contabilizar, conforme é dito por Hendriksen e Breda (1999, p.49) :

A contabilidade ainda está para tirar proveito das novas invenções que prometem revolucionar a divulgação financeira como hoje conhecemos.

Em lugar de rasonetes, haverá base de dados das quais os dados financeiros serão apenas uma parte. Os administradores terão acesso imediato a essa base de dados usando rotinas de busca apoiadas por sistemas especialistas. Uma versão simplificada dessas bases de dados será transmitida por linha telefônica aos usuários para transferência a seus discos compactos, que conterão algum pacote genérico de análise, incluindo *menus* que lhes permitam produzir o tipo de demonstração financeira que desejam. As empresas não precisarão escolher um método de reconhecimento de receita, por exemplo, mas serão capazes de oferecer uma variedade de métodos aos acionistas para suas análises. Gráficos dinâmicos de todos os tipos estarão disponíveis, permitindo aos usuários que acompanhem visualmente o crescimento da empresa numa



tela. Haverá inclusão de hipertexto para que os usuários possam buscar o nível de informação básica apropriado para a análise que desejam fazer. Terá havido uma verdadeira revolução na contabilidade quando toda essa informação for acessível aos inventores. Tudo o que é necessário para transformá-la em realidade é aplicar a tecnologia disponível.

Com o decorrer da história, muitas informações sobre a contabilidade ficaram claras, tais como, que a contabilidade não é algo novo, pois, há registros que datam de milhares de anos; a diferenciação da contabilidade com a contabilidade pública; que a contabilidade não é criações decorrentes de anglosaxões ou protestantes, e sim de eventos ocasionados na África, na Índia, no Iraque, no Irã, e em outros países.

É mostrado de forma clara também, que a contabilidade decorreu inicialmente da necessidade de informações por parte dos Administradores, e não dos investidores, e que ela foi formada por intelectuais multiculturais, e evoluiu em conjunto com os avanços e eventos ocorridos com a humanidade.

Esse período que vem desde os primórdios até ao fim do século XIX, é possível ver como era a contabilidade sem nenhuma regulamentação específica, podendo ser visto assim, como era a contabilidade na falta de uma norma estatal.

Hendriksen e Breda tratam claramente como se passou esse período (1999, p. 50):

Nos séculos que se passaram desde sua invenção, a tecnologia básica da contabilidade tem mudado muito pouco, embora vários aspectos, como a divulgação de dados financeiros, tenham se transformado. Por exemplo, á medida que empreendimentos comerciais foram dando lugar a companhias permanentes, e mais capital era exigido para empreendimentos industriais, as contas de capital dos proprietários e as demonstrações de lucro adquiriram maior importância e a contabilidade começou a produzir relatórios periódicos aos proprietários. Poucas empresas abertas existiam antes do século XIX, quando a formação das sociedades por ações passou a ser possível. Os britânicos condicionaram o registro de sociedades por ações a uma auditoria anual obrigatória, mas tal exigência não foi feita nos Estados Unidos. A auditoria britânica conduziu ao surgimento da profissão de contador nesse país. Os contadores ingleses e escoceses vieram aos Estados Unidos examinar companhias nas quais os britânicos tinham investido, o que impulsionou o surgimento da profissão de contador nesse país. Todos esses avanços ocorreram num ambiente basicamente liberal. Esse período teve um final abrupto em 1929, com a crise do mercado de ações e a depressão subsequente.

A década que antecedeu a crise de 1929 foi relativamente boa, segundo Hendriksen e Breda (1999, p.57):

“O final da grande guerra em 1919, liberou uma demanda reprimida de bens de consumo, instalações industriais e equipamentos que alimentou uma explosão de investimento. A rápida expansão de novas indústrias, como as de rádio, telefones, filmes cinematográficos e, acima de tudo, automóveis, fez aumentar ainda mais essa explosão. Somente a produção de automóveis elevou-se de 485.000, em 1913, para 1.934.000 em 1919 e 5.622.00 em 1929. As taxas extra-oficiais de desemprego chegaram a ser de apenas 3,3%. Os preços eram estáveis, e até caíram um pouco. A produção da mão-de-obra cresceu substancialmente. Os investimentos na Bolsa de Valores de New York cresceram em termos dramáticos, com a quadruplicação do volume médio negociado de 1922 a 1929. Foram alguns dos melhores anos que a economia americana jamais havia tido.”

No entanto em um espaço de tempo curto de aproximadamente dois meses a ascensão reverteu-se na Grande Depressão, a qual começou em 5 de setembro com a primeira queda no mercado de ações, essa queda inicial foi atribuída às firmações negativas realizadas pelo renomado consultor financeiro Roger Babson, nas semanas que sucederam a afirmação houve tentativas por parte do governo norte americano e de especialista de se dissipar este temor, porém, essas tentativas foram em vão, pois no dia 21 de outubro e 24 de outubro, este último ficou conhecido como Quinta-Feira Negra, foram perdidas centenas de milhões de dólares de volumes de negociação da Bolsa de Valores, mesmo com anúncios favoráveis sobre a economia básica do país realizada por Herbert Hoover, o mercado reagiu mal, tendo como consequência o resultado do dia 29 de outubro que conforme descrevem Hendriksen e Breda (1999, p.57):

O mercado reagiu na terça-feira, 29 de outubro, caindo de maneira virtualmente perpendicular. Ao final do dia, fortunas enormes haviam desaparecido, pois os investidores, em conjunto, tinham perdido 15 bilhões de dólares, pelo menos um suicídio ocorrera, e uma economia poderosa estava em ruínas.

Houve com a Grande Depressão, uma redução de 56% na produção e de 90% de investimento privado.

Entre 1929 e 1932, firmas como a Arthur Andersen & Co. tiveram suas receitas diminuídas em um terço, milhões de pessoas ficaram desempregados, pois, uma empresa atrás de outra fechava suas portas, a taxa de desemprego chegou na casa dos 24%, esse arrocho econômico fez com que o governo não conseguisse arrecadação com os impostos reduzissem a ponto de que nem

mesmo para o pagamento dos funcionários público municipais e professores puderam ser pagos em dia seus salários.

Tiveram suas portas fechadas até o dia 9 de março de 1933, mais de nove mil bancos, quando foram fechadas todas as instituições bancárias daquele país.

Não se pode precisar ainda nos dias atuais, o real motivo dessa Grande Crise Econômica ocorrida em 1929, porém, muito se culpou as empresas na época por não terem desempenhado seu papel corretamente, os contadores também não foram poupados de críticas. A concentração de riqueza também foi levantada como uma das causas.

Após a Grande Crise Econômica muito se discutiu sobre suas causas, e os motivos cujas quais culminaram nela, porém ficou evidente que as informações nas quais estavam embasadas as tomadas de decisões nas empresas eram muito falhas e imprecisas, sendo assim, eram necessários a elaboração de um sistema de informações, e este sistema deveria conter informações que auxiliasse a gestão eficiente da empresa, sendo essencial que seus dados fosse o mais preciso possível.

## **4 NEOPATRIMONIALISMO – TRANSFORMAÇÕES TEÓRICAS DA CONTABILIDADE NO MUNDO CONTEMPORÂNEO**

A contabilidade como ciência humana evolui junto com o homem, e a visão da teoria patrimonial, dentro de suas limitações, também evoluiu, porém, a evolução chegou a um ponto que esta teoria já não mais acompanha as mudanças necessárias para satisfazer as necessidades contábeis requeridas pelo ser humano. Conforme Sá (2002, p.383), a visão exclusivamente “legal” dos informes e até dos estudos doutrinários de contabilidade tornou-se inadequada diante das profundas modificações ocorridas nas últimas décadas.

A ótica apenas de “relações de direitos e obrigações” foi rompida pelas reformas doutrinárias que exigem observações bem além da simples legalidade dos atos da riqueza.

Neste novo ângulo o Neopatrimonialismo observa-se que a essência patrimonial se mantém, ainda que o patrimônio permaneça inalterado endógenamente, mas devido a sua interação com o meio exógeno, ele se transforma.

O início do Neopatrimonialismo se dá conforme Sá (2002, p.386) devido:

[...] o progresso espantoso no processo da informação, as aplicações científicas cada vez mais ousadas, em quase todos os ramos do saber humano, foram os fatores que inspiraram as modificações conceituais, também em contabilidade. O Neopatrimonialismo foi uma consequência natural dessas mudanças. Foi necessário dar às doutrinas do início do século uma visão holística e nisso nos inspiramos para estruturar uma Teoria Geral do Conhecimento Contábil, acrescentando enfoque ao já apreciável acervo doutrinário existente e sem estabelecer conflitos com as bases.

O Neopatrimonialismo como progresso científico surgiu da mudança do mundo, para comportar as profundas transformações, as quais influíram nos conceitos patrimoniais. Para retratar a realidade patrimonial inconstante, é necessário a percepção aguçada sobre todas as transformações que impactam sobre o patrimônio, sobre a riqueza.

A essência para o Neopatrimonialismo deve prevalecer sobre a forma, à essência não olha a forma como o fato foi estabelecido para geração dos meio patrimoniais, mas o impacto que exerce na transformação da riqueza.

Segundo Sá (2002, p.384) não é mais aceitável a ótica apenas enclausurada na riqueza empresarial como se ela estivesse além mundo, sendo que a mesma está inserida ao meio e não somente ligada aos direitos e deveres. Sá diz (2002, p.384):

A vocação contábil moderna vem sendo, pois, a de considerar a riqueza como essência, em suas dimensões internas na célula social, em suas relações ambientais endógenas e exógenas, como parte de um mundo ecológico, social, político, científico, legal, econômico etc.

A visão neopatrimonialista, tem por virtude compreender e absorver a realidade como um todo, o patrimônio como algo que realmente é inserido em um contexto dinâmico e verdadeiro, deve ser visto do ângulo o qual está no momento, e não como ele foi um dia não deve-se visualizá-lo como igual, em momentos e/ou circunstanciais diferentes, o patrimônio é o que é naquele momento e só naquele momento, em período diverso àquele deve ser visto como outra riqueza, pois, a riqueza diverge em contextos diferentes.

## CONCLUSÃO

Conforme demonstrado no desenvolvimento do trabalho a contabilidade em seu início era realizada com a única e exclusiva função de servir o proprietário, fornecendo informações que auxiliasse na gestão do patrimônio, no entanto, havia muitos empecilhos limitadores neste início, tais como, a ausência do zero e ainda a inexistência de números negativos na esfera da ciência.

Embora limitadores como estes dificultasse uma elaboração concisa da contabilidade, esta já era realizada de forma primitiva (com desenho e simbologias) desde eras anteriores há escrita, alguns destes limitadores foram superados com o decorrer do tempo, com o surgimento do zero e números negativos, mesmo com seu descobrimento não alterou profundamente a forma de se contabilizar, como é o caso dos números negativos, tanto que até no dias atuais (pouco foi alterada) se realiza a contabilidade da forma idealizada e trazida a esfera do conhecimento por Pacioli: o débito e o crédito na ausência do número negativo.

Considera-se o quão importante foi o a realização da técnica de “subtração por oposição”, que com ela permitiu a forma de contabilização dualizada, que recebeu o nome de partida dobrada.

Entretanto a história nos mostra alguns deslizes ocorridos na evolução contábil que serviram para consolidá-la com a atual forma, incidente como os prejuízos causados em virtude de supervalorização de participações nas viagens, ocorrido no período das grandes viagens, porém, mais recentemente ocorreram também fatos marcantes como a quebra da bolsa de valores de Nova York em 1929, tiveram suas participações para a atual contabilidade.

A história humana possui influência direta com a evolução contábil, eventos como as grandes viagens marítimas, a Revolução Industrial, e a quebra da bolsa de Nova York, em 1929, são os eventos mais concisos que mostram esta realidade.

Mas com as transformações mundiais ocorridas de forma cada vez mais rápida, surge uma nova idéia de contabilização, que resgata de certa forma o ideal inicial da contabilidade, ou seja, de servir o usuário gestor, esta nova doutrina tem como base a essência sobre a forma, sendo assim, o patrimônio

sofre constantemente com as inúmeras variáveis ocorridas no meio externo, e essas variações devem ser consideradas para a avaliação correta deste patrimônio.

A nova doutrina Neopatrimonialista tem como ideal considerar todas as facetas que influenciam o patrimônio e contabilizá-lo, levando em consideração a visão gerencial do mesmo.

O neopatrimonialismo teve inspiração filosófica, pois do ponto de vista da filosofia a contabilidade deve acompanhar a humanidade em suas constantes mudanças.

Devido ao constante aumento de transformações ocorridas no mundo, a visão exclusivamente “legal” dos informes e até dos estudos doutrinários de contabilidade tornou-se inadequada diante das profundas modificações ocorridas nas últimas décadas.

O foco Neopatrimonialista tem por índole compreender e absorver a realidade contextualizada, o patrimônio como algo que realmente é inserido dentro de um meio real e dinâmico, devendo ser visualizado no momento em que se necessita da informação, o quanto vale no momento e não como ele foi um dia, não se deve visualizá-lo como algo fora do contexto, em momentos e/ou circunstâncias diferentes.

Antes da doutrina Neopatrimonialista a contabilidade tangenciou a história, ou seja, a sua evolução foi sempre na busca de suas necessidades após elas terem sido geradas, no entanto, este acompanhamento dos fatos pela contabilidade foi realizado de forma tão próxima que dificulta esta distinção, entre a causa e efeito.

A visão Neopatrimonialista tem por intuito tornar tão real quanto possível a mensuração patrimonial, não apenas acompanhar a evolução humana e sim evoluir junto com ela.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V.; **Teoria da Contabilidade** São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S.; **Teoria da Contabilidade** São Paulo: Atlas 7. ed., 2004.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; **Teoria da Contabilidade para o nível de graduação** São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. L.; **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade** São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_; **Teoria da Contabilidade** São Paulo: Atlas 3. ed., 2002.