

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

LEONIA ASSIS DA SILVA

TÉCNICA CONTÁBIL: Uma análise histórica

Campina Grande, 2010

LEONIA ASSIS DA SILVA

TÉCNICA CONTÁBIL: Uma análise histórica

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Ms. Ana Maria da Paixão Duarte.

Campina Grande, 2010

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

S586t Silva, Leonia Assis da.
 Técnica contábil [manuscrito]: uma análise
 histórica / Leonia Assis da Silva. – 2010.
 54 f.: il.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em
Contabilidade) – Universidade Estadual da Paraíba,
Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2010.

“Orientação: Profa. Ma. Ana Maria da Paixão
Duarte, Departamento de Contabilidade”.

1. História da sociedade. 2. História da contabilidade.
3. Técnica contábil. I. Título.

21. ed. CDD 657

LEONIA ASSIS DA SILVA

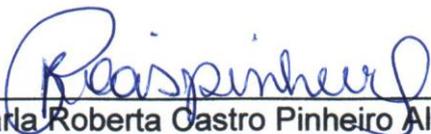
TÉCNICA CONTÁBIL: Uma análise histórica

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) de 10,0 (dez), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Data da aprovação: 17 de dezembro de 2010.

Professores que compuseram a banca:


Ms. Ana Maria da Paixão Duarte
Orientadora


Esp. Karla Roberta Castro Pinheiro Alves
Membro


Esp. Gitano Souto Silva
Membro

AGRADECIMENTOS

A Deus por iluminar meu caminho e ter colocado nele pessoas maravilhosas que contribuíram para minhas realizações e meu sucesso.

A Jorge Batista da Silva, meu pai, o presente de Deus para minha vida. Obrigada por tudo. Por nunca ter desistido de seus objetivos, pelo amor e dedicação incondicional aos filhos; por ter contribuído para que nos tornássemos as pessoas que somos hoje.

A Maria das Dores de Assis Silva (in memoriam), porque sei que, mesmo não estando presente, torceu pelo nosso sucesso.

A Leonice de Assis Silva, minha “filhinha”. Obrigada pela amizade, pelo companheirismo, pelas palavras sábias nos momentos certos, por ser tão presente na minha vida.

A Leandro Assis da Silva, pelo companheirismo, por ser especial, pelo caráter, pelos momentos divertidos, por estar sempre comigo.

A Edenilton G. dos Santos, meu irmão caçula, pelas conversas diárias, por ser um bom filho, um bom irmão e ser tão importante para mim.

A Germania Magna, Maria Luciana, Michelle Cabral e Rozângela Almeida, pelo companheirismo desde o início de nossa jornada, pela amizade sincera, pelas loucuras... Não sou muito boa nas palavras, mas vocês sabem o quanto são especiais para mim.

A Josivaldo de Almeida, pela amizade e compreensão neste momento tão conturbado.

A Thecyus e Saulo, que passaram a compor esse círculo tão seletivo e vieram engrandecer-nos com suas presenças.

A Ana Maria da Paixão, Karla Roberta e Gitano Souto, pela atenção e pelas orientações.

E a todos os colegas, professores e funcionários, que contribuíram direta e indiretamente para o meu desenvolvimento pessoal e acadêmico.

RESUMO

O homem, ao longo de sua história, desenvolve a capacidade de adaptação às mais diversas situações e, ao mesmo tempo em que se adapta, desenvolve também a habilidade de criar ou reinventar tecnologias, já existentes, de acordo com suas necessidades e interesses, o que abriu espaço para o surgimento da contabilidade como resultado direto dessas novas habilidades adquiridas pelo homem. Sendo assim, através da influência de fatores econômicos, sociais e tecnológicos, o processo de escrituração contábil sofreu modificações ao longo dos anos. Portanto, o problema, bem como o objetivo, dessa pesquisa é a análise do comportamento da técnica contábil no decorrer da evolução histórica da sociedade, enfatizando a influência econômica e tecnológica das diversas civilizações e épocas, através da exploração dos conceitos e abordagens sobre a história da sociedade, da contabilidade e do sistema de registro dos fatos contábeis. A metodologia utilizada se classifica como bibliográfica, os métodos de procedimento são funcionalista e explicativo e o método de abordagem é o dedutivo que se constitui em partir do campo geral para o específico. E, como resultado se observa que a prática contábil evoluiu ao longo da história, se adequando ao ambiente de cada época, advindo desde as gravuras em pedras até a implantação de sistemas contábeis informatizados, verificando-se, deste modo, que resultam das mudanças na sociedade, na economia e na tecnologia, cabendo, no entanto, ressaltar que após a implementação do método das partidas dobradas, este permanece sem alterações, mesmo com as divergências doutrinárias relacionadas à área contábil.

Palavras-chave: História da sociedade. História da contabilidade. Técnica contábil.

ABSTRACT

The mankind, throughout its history, develops the ability to adapt to different situations and at the same time it adapts, develops the ability to create or reinvent technologies, which they have already been used, according to their needs and interests, that paved the way for the emergence of accounting as a direct result of these new skills acquired by man. Thus, through the influence of economic, social and technological facts, the process of bookkeeping has changed over the years. Therefore, the problem and the goal of this research is to analyze the behavior of accounting technique in the course of historical evolution of the society, emphasizing the economic and technological influence of different epochs and civilizations, through the exploration of concepts and approaches to the story society, accounting and record system of accounting facts. The methodology used is classified as literature, the methods of procedure are functional and explanatory and the approach method is the deductive , which is built from the general field to the scepecific one. And it is observed that accounting practice has evolved throughout history, it has been adapting to the environment of each season, coming from the engravings on rocks to the deployment of computerized accounting systems, verifying the resulting changes in society, economy and technology, which, however, note that after the implementation of double entry method, it remains unchanged, despite the doctrinal differences related to the accounting area.

Keywords: History of the society. History of accounting. Technical accounting.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	DELIMITAÇÃO DO TEMA	7
1.2	PROBLEMA.....	8
1.3	OBJETIVOS.....	8
1.3.1	Objetivo geral	8
1.3.2	Objetivos específicos	8
1.4	JUSTIFICATIVA.....	9
1.5	METODOLOGIA	10
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1	HISTÓRIA DA SOCIEDADE	11
2.1.1	Era agrícola	12
2.1.2	Era comercial	13
2.1.3	Era industrial	17
2.1.4	Era da informação	19
2.2	HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	24
2.2.1	Aspectos contábeis nas civilizações antigas	25
2.2.1.1	Civilização Hindu	25
2.2.1.2	Civilização Chinesa	26
2.2.1.3	Civilização Egípcia	26
2.2.1.4	Civilização Mesopotâmica	27
2.2.1.5	Civilização Grega	28
2.2.1.6	Civilização Romana.....	29
2.2.1.7	Civilizações Fenícia e Persa e o Povo de Israel	30
2.2.2	Aspectos contábeis nas civilizações da idade média	31
2.2.3	Aspectos contábeis nas civilizações modernas	34
2.2.4	Aspectos contábeis nas civilizações contemporâneas	36
2.3	TÉCNICA CONTÁBIL	39
2.3.1	Sistemas de registro dos fatos contábeis	40
2.4	RELAÇÃO ENTRE A EVOLUÇÃO DA TÉCNICA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA SOCIEDADE	45
3	CONCLUSÃO	49
	REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade incorpora a capacidade de se transformar em função das adaptações sócio-econômico-tecnológico, ocorridas ao longo do tempo na sociedade. O que deixa claro, inclusive, o quanto o homem é apto a transformar o meio em que vive para sua maior comodidade. É nesse sentido, que essa pesquisa se compromete em estudar a evolução humana desde os primórdios, focando principalmente a relação existente entre a contabilidade e a sociedade.

É importante saber de onde viemos para refletir até onde chegamos e a possibilidade de irmos além. Pois, saber apenas onde e como estamos não basta, é preciso entender como chegamos a esse estágio.

Portanto, a pesquisa é importante à medida que traz, de uma maneira geral, como a contabilidade se comportou ao longo dos anos, fazendo-se um paralelo com as modificações ocorridas na sociedade e na tecnologia.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A presente monografia pretende explorar a evolução histórico-tecnológica da contabilidade, enfatizando a influência sócio-econômica, das mais diversas civilizações e épocas, na formação da estrutura contábil. Ressaltando que as ciências sociais se desenvolvem num contexto referencial teórico e prático. Para tanto, este trabalho não se estenderá ao referencial teórico contábil, detendo-se ao referencial de aplicação prática, mais particularmente na técnica contábil. Ressaltando, ainda, neste contexto, a técnica de escrituração contábil.

Assim sendo, a pesquisa aborda a prática contábil, pois “Para as ciências sociais, uma teoria desligada da prática não chega sequer a ser uma teoria. E é nesse sentido que muitos diriam ser a prática o critério da verdade teórica” (DEMO, 1987, p. 77).

1.2 PROBLEMA

Diante do exposto, este trabalho apresenta o seguinte problema de pesquisa: Como a técnica contábil se comportou no decorrer da evolução histórica da sociedade, enfatizando a influência econômica e tecnológica, de diversas civilizações e épocas?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar como a técnica contábil se comportou no decorrer da evolução histórica da sociedade, enfatizando a influência econômica e tecnológica, de diversas civilizações e épocas.

1.3.2 Objetivos específicos

- Explorar os conceitos e abordagens sobre a história da sociedade, enfatizando a influência econômica e tecnológica; e a história da contabilidade; enfatizando o sistema de registro dos fatos contábeis;
- Identificar e apresentar a técnica contábil;
- Estabelecer uma relação entre a evolução da técnica contábil e a evolução histórica da sociedade, ressaltando o processo de escrituração contábil.

1.4 JUSTIFICATIVA

[...] Sem dúvida, a habilidade ou inabilidade de as sociedades dominarem a tecnologia e, em especial, aquelas tecnologias que são estrategicamente decisivas em cada período histórico, traça seu destino a ponto de podermos dizer que, embora não determine a evolução histórica e a transformação social, a tecnologia (ou sua falta) incorpora a capacidade de transformação das sociedades, bem como os usos que as sociedades, sempre em um processo conflituoso, decidem dar ao seu potencial tecnológico (CASTTELS, 1999, p. 44-45).

De acordo com Castells, o homem, ao longo de sua história, desenvolveu a capacidade de se adaptar às mais diversas situações e ao mesmo tempo em que se adaptava, desenvolveu também a habilidade de criar ou reinventar tecnologias já existentes de acordo com suas necessidades e interesses.

Nesse sentido, a contabilidade teria surgido como resultado direto dessas novas habilidades adquiridas pelo homem, no sentido de que, a partir do momento em que se tem um avanço nas técnicas de produção e, como consequência disso, uma maior complexidade nas relações humanas – e aqui entram os aspectos sociais, culturais e também econômicos –, o homem passa a sentir a necessidade de registrar as transações ocorridas durante os processos que envolvem o controle do patrimônio. Dessa forma, a contabilidade ao longo da história tornou-se tão indispensável quanto as evoluções tecnológicas e, como não poderia deixar de ser, acabou por acompanhar o ritmo da evolução das sociedades e da complexidade das relações econômicas, adequando-se e desenvolvendo-se cada vez mais.

Os registros históricos e os estudos desenvolvidos atualmente mostram que a contabilidade vem sendo marcada pelo ritmo acelerado e pelas variedades de inovações tecnológicas que estão sendo introduzidas no mercado. Nesse sentido, partindo da premissa que a modernização do processo contábil ocorre em decorrência da evolução do processo sócio-cultural, ou seja, que a contabilidade como ciência social precisou adaptar-se ao desenvolvimento tecnológico para garantir melhor controle e aproveitamento das informações obtidas, a presente pesquisa pretende enveredar-se pelos caminhos da história sócio-cultural colocando a evolução humana e o progresso tecnológico como personagens principais para o desenvolvimento da técnica contábil.

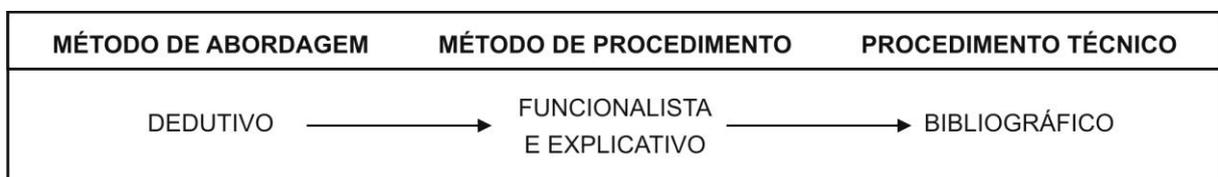
1.5 METODOLOGIA

Os procedimentos metodológicos utilizados na presente pesquisa podem ser classificados da maneira que se segue.

Quanto ao método de abordagem se classifica em dedutivo, pois segundo Marconi e Lakatos (2009, p. 106): “método dedutivo – que, partindo das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente).” Pois, parte do estudo geral, das sociedades e da contabilidade, para chegar ao estudo específico, processos de escrituração contábil.

Quanto ao método de procedimento se classifica em funcionalista e explicativo. Funcionalista porque “é a rigor, mais um método de interpretação do que de investigação” (MARCONI; LAKATOS, 2009, p. 110). E é explicativo, pois tem “como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos” (GIL, 2009, p. 42).

Utilizou-se de livros, sites e artigos de revista para embasamento do referencial teórico. Demonstrando a evolução da técnica de escrituração contábil desde os primórdios, assim como o desenvolvimento da sociedade. Caracterizando, desta forma, a pesquisa, quanto aos procedimentos técnicos, como bibliográfica. E, para Gil (2009, p. 44), pesquisa bibliográfica é “desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Desta maneira, pode-se resumir os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, no quadro a seguir descrito:



Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 1 – Procedimentos metodológicos da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 HISTÓRIA DA SOCIEDADE

A temática dessa pesquisa gira em torno da contabilidade, no entanto, para que a abordagem seja feita de forma mais compreensível, se torna necessário contextualizar a sociedade, desde a era agrícola até os dias atuais, para entender melhor como aconteceram as adequações tecnológicas no processo de aplicação prática da contabilidade.

É fato que o homem possui a capacidade de se adaptar a situações diversas, essa característica é melhor percebida na circunstância em que o homem como ser mais frágil, em relação aos outros animais, se sobressai e reina no mundo pela sua capacidade de raciocinar, ou seja, o homem sobrevive devido a habilidade de encontrar em suas fraquezas a força para vencer. Para Aquino, Franco e Lopes (1989, p. 50), o homem descobre em sua evolução “[...] não uma especialização a este ou àquele ambiente, mas sim uma evolução no sentido de se adaptar a qualquer ambiente”. Esse trecho fundamenta a idéia de que a forma de agir do homem está intimamente ligada aos desafios impostos pelo meio em que vive, dessa forma, pode-se verificar que a adequação do ser humano às novas necessidades é uma característica natural.

E, para concretizar essa capacidade humana, observa-se que ao longo da história dificilmente se vê um período de estagnação, pelo contrário, há sempre uma busca pelo avanço nos modos de vida. Para Aquino, Franco e Lopes (1989, p. 54): “[...] as épocas de progresso de uma cultura são marcadas por verdadeiras revoluções econômicas, isto é, pela ampliação dos meios de existência”. Então, esse ser social iniciou sua jornada utilizando a atuação sobre a natureza como medida para obtenção do alimento, agricultura. Logo após, foi preciso dispersar o excedente produzido, surgindo assim o comércio. Quando as necessidades tornaram-se cada vez maiores e apenas a agricultura e o comércio já não satisfaziam os anseios do homem, surgiu a indústria, modelada pela tecnologia, que, por sua vez, caminhou para aquisição gradativa de conhecimento através da tecnologia da informação.

2.1.1 Era agrícola

No início das civilizações, o ser humano sobrevivia através da caça, pesca e coleta, porém esses estágios não são considerados fases do desenvolvimento econômico e sim modos de atividade (DURANT, 1957). No entanto, o homem foi além e começou a cultivar o solo, demarcando assim a primeira atividade econômica, a agricultura. Segundo Aquino, Franco e Lopes (1989, p. 67):

À medida que começaram a *cultivar plantas* e a *domesticar animais*, tornaram-se *produtores* de alimentos, ou seja, passaram a ter o controle *sobre o abastecimento* da sua alimentação. Esse fato representou uma profunda transformação econômica, com importantíssimas consequências para a sobrevivência da espécie [...].

Já Durant (1957, p. 11), coloca que:

Entrementes, as mulheres faziam a maior descoberta econômica de todas as épocas – a da produção do solo. Enquanto o homem caçava, a mulher perquiria nas imediações da cabana em busca de tudo quanto fôsse comestível e pudesse ser apanhado com as mãos.

E, finalmente Bouzon (1998, p. 13), descreve que o homem “passou, paulatinamente durante esse período, de caçador e coletor de alimentos, a produtor de seu próprio sustento”.

Os autores mostram que o aperfeiçoamento da vida humana se deu de maneira natural, como forma de suprir as necessidades imediatas. Sendo assim, a agricultura surgiu através do anseio humano por comida, pois o que caçava e colhia não era suficiente, ou seja, com a descoberta da agricultura já não existia a necessidade de migrar para outro lugar quando a água ou o alimento acabava, o homem descobriu o procedimento para produção de alimentos e não precisou mais se preocupar em encontrar uma maneira de manter-se em determinado local sem que houvesse privações na alimentação.

No entanto, os objetos utilizados não permitiam grandes avanços na questão do cultivo, pois faltavam instrumentos adequados para exercer essa atividade. (LOBO, 1968). Porém, embora não existisse um desenvolvimento satisfatório das técnicas utilizadas na produção de gêneros alimentícios, as descobertas continuaram a aparecer e provocaram modificações nessa sociedade agrícola. Sobre essa questão Lobo (1968, p. 15) coloca que:

Enquanto lascavam e poliam as pedras iam êsses antigos sêres humanos fabricando coisas mais numerosas, com outros materiais, e de vez em quando procediam a descobertas que traziam na sua vida importantes modificações.

Portanto, apesar das dificuldades encontradas no meio em que vivia, o homem nunca deixou de procurar melhorias no modo de vida, e essa linha de pensamento é seguida até hoje.

Na era agrícola, a economia se baseava na subsistência, ou seja, o homem caçava e plantava para o seu próprio sustento (AQUINO; FRANCO; LOPES, 1989, p. 67). E, somente quando se começou a produzir excedentes, manifestou-se outra atividade econômica, o comércio.

2.1.2 Era comercial

Após o aparecimento da agricultura, a sociedade se deparou com um novo processo econômico oriundo da troca do excedente produzido, por produtos que também haviam se constituído em excedente para o dono. A esse novo estágio da economia denominou-se comércio. Para Durant (1957, p. 19):

Desde que a habilidade dos homens e os recursos naturais estavam diversa e desigualmente distribuídos, um povo podia, com a aplicação da destreza manual e o uso dos materiais que tinha à mão, produzir certas coisas melhor e mais facilmente que os vizinhos. Dêsses artigos obtinha mais que o necessário para o consumo local e oferecia o excesso aos vizinhos em troca de produtos que também a êstes sobravam – e aqui está a origem do comércio.

A sociedade viu no comércio a forma de fazer circular o que sobrou de sua produção, como também a oportunidade de obter a mercadoria que lhe faltava, o chamado comércio de produtos in natura. Nesse sentido, pode-se dizer que tudo ocorreu de uma forma gradativa, ou seja, com o surgimento da agricultura houve o início do processo de sedentarização da população o que, por sua vez, teria ocasionado o aparecimento das cidades e, como conseqüência destas, o surgimento e o fortalecimento do comércio.

No entanto, para que o comércio pudesse desabrochar seria preciso mais que simples trocas de mercadorias, precisava-se de algo que determinasse o valor dos

produtos. Foi aí que se deu o surgimento do conceito de valor e da moeda. De acordo com Lobo (1968, p. 26-27):

Determinar o valor das coisas a permutar não devia ser, a princípio, problema dos mais difíceis: cada qual dava o que lhe sobrava em troca do que lhe faltava [...] À medida, porém, que o comércio foi se desenvolvendo e se complicando, surgiu a necessidade de um *termo de comparação* para avaliar o *preço* das mercadorias.

[...] alguns governos, muito inteligentemente, adotaram o sistema de distribuir pequenos lingotes de metal dotados de peso certo e cunhados com desenhos difíceis de imitar, que lhes atestavam o real valor. Tais porções de ouro, prata ou electro cunhadas foram as primeiras moedas, e que depois, para maior comodidade de manuseio, se deu forma redonda.

Esses dois trechos, do livro *Pequena história da economia*, comprovam a habilidade do homem para criar situações que lhe ofereçam melhor retorno nas atividades executadas, no sentido de que, a partir da necessidade de trocar ou vender mercadorias o homem teria dado início ao conceito de valor e à moeda, isso tudo no intuito de obter maior comodidade nas relações econômicas, pois a partir do momento que se tem um parâmetro único para negociação dos produtos, torna-se viável o aperfeiçoamento e continuação do processo comercial.

Embora a abordagem construída acima seja voltada para o âmbito econômico-social, pode-se observar sua inteira ligação com a contabilidade, no momento da criação do valor e da moeda, que são essenciais para evolução no modo de registrar os fatos contábeis, como será visto no decorrer da pesquisa. E, o próprio comércio é um acontecimento importante para a contabilidade, pois, a partir do surgimento deste, as transações se tornam mais complexas, necessitando de um controle mais aprofundado do patrimônio.

Entretanto, a formação das cidades e o fortalecimento do comércio se viram ameaçados, em determinado momento, pelo processo de ruralização da sociedade. Sendo assim, entende-se que o comércio tenha enfraquecido em determinadas regiões, porém em outras se manteve forte e em crescimento, de acordo com Aquino, Franco e Lopes (1989, p. 290-291):

A vida urbana reduziu-se, não só pela falta de segurança das cidades que atraíram os invasores germânicos, como também pela destruição de inúmeras delas, pelo desinteresse em construir novos centros urbanos e pelo declínio demográfico devido à elevada mortalidade em consequência de epidemias, de peste, crises de fome e de mortes pela guerra.

[...] Apenas a Península Ibérica (conquistada pelos mulçumanos desde o século VIII) e as cidades da Itália Setentrional (projetando-se Veneza, ligada ao Império Bizantino), continuaram florescendo em virtude das ligações comerciais mantidas com o Mediterrâneo Oriental (bizantino e mulçumano).

Assim nasce o feudalismo, sistema econômico característico da Europa na Idade Média, que teria surgido devido às ameaças constantes de invasão por parte dos povos germanos que forçaram a população a se voltar para o ambiente rural em busca de proteção. Proteção que seria concedida pelos senhores feudais (suseranos) em troca de serviços prestados pelos indivíduos que a eles recorressem (vassalos). Portanto, a agricultura torna-se, novamente, a principal fonte de riqueza da sociedade (AQUINO; FRANCO; LOPES, 1989).

Para Singer (1996, p. 12):

Nas formações sociais anteriores ao capitalismo, a economia de mercado soía coexistir com uma economia de subsistência mais ou menos extensa, *Alguns* bens eram produzidos como mercadorias, e *muitos* outros eram produzidos como valores de uso, para o consumo dos próprios produtores ou de outros membros de seu círculo doméstico.

O camponês medieval, por exemplo, produzia sua alimentação, manufaturava seus instrumentos de trabalho, construía sua casa, estábulo, celeiro etc. Não poucas vezes produzia fibras vegetais e animais, que fiava e tecia, fabricando vestuário, roupa de cama, sacaria etc. Os nobres, naturalmente, não faziam nada disso, mas tinham, em seus domínios, servos que lhes forneciam diretamente, sem contrapartida, isto é, como valores de uso, alimentos e muitos objetos.

Este fragmento mostra que, apesar do enfraquecimento do comércio, este não deixa de existir durante o feudalismo, resistindo como atividade econômica paralela à agricultura, só que em menor proporção e restrita ao feudo. Ou seja, as pessoas continuaram com a prática de atividades comerciais, mas a preferência era voltada para a área agrícola, já que a condição de vassalo tornava obrigatória uma determinada produção para satisfazer as necessidades dos suseranos.

Todavia, no mesmo período, algumas inovações técnicas na atividade agrícola, o aumento demográfico e a produção de excedentes, em conjunto com as Grandes Navegações dão novo impulso ao comércio abrindo espaço para uma nova sociedade, a capitalista, pois, o aumento do número de pessoas dentro do feudo impedia que todas realizassem atividades ligadas a terra, estimulando, nesse sentido, o desenvolvimento de outras atividades que vão se diferenciando cada vez mais das formas de produção feudal, e começam a dar forma ao novo modo de produção.

Sobre essa questão Singer (1996, p. 14) coloca que:

O capitalismo é uma economia de mercado [...]. Ele surge no século XVI, como fruto da formação do mercado mundial resultante das Grandes Navegações. Estas estabeleceram a interligação marítima de todos os continentes e elevaram o comércio de longa distância a um novo patamar. Acima dos mercados locais e regionais segmentados, surge um mercado mundial para produtos de grande densidade de valor [...].

Sobre a mesma questão Burns (1975, p. 661), coloca que:

Durante o período que foi de 1400 até aproximadamente 1700 a civilização moderna atravessou a sua primeira revolução econômica. Foi ela a Revolução Comercial, que extirpou a economia semi-estática da Idade Média e a substituiu por um capitalismo dinâmico dominado por comerciantes, banqueiros e armadores de navios.

Então, o comércio ressurgiu e expande-se de tal forma, que cria as condições necessárias para o surgimento da economia capitalista.

O estabelecimento de relações comerciais entre as cidades implicou numa especialização nos ramos de produção, ou seja, as cidades não estavam mais preocupadas em ser auto-suficientes, o que acabou por abrir espaço para os produtos manufaturados em detrimento dos produtos artesanais. Para Marx e Engels (1987, p. 88):

[...] a manufatura e em geral o movimento da produção receberam um enorme impulso através da extensão do comércio em consequência da descoberta da América e da rota marítima para as Índias Orientais. As expedições de aventureiros, a colonização e, sobretudo a extensão dos mercados até a formação de um mercado mundial que se tornara possível e ampliava cada dia mais provocaram nova fase no desenvolvimento histórico.

Nesse sentido, além dessa especialização nos modos de produção, houve uma série de inovações mecânicas que implementaram o desenvolvimento do comércio, aumentando não só a qualidade dos produtos, mas também a concorrência no mercado. De acordo com Burns (1975, p. 662), as inovações teriam sido:

[...] invenção do relógio de pêndulo, do termômetro, da bomba aspirante, da roda de fiar e do tear para tecer meias, sem falar nos melhoramentos introduzidos na técnica de fundir minérios e na obtenção do bronze. Houve também importantes progressos técnicos em outras indústrias, como a de vidraçaria, relojoaria, aparelhamento de madeira e construção naval. [...] Esses melhoramentos técnicos iniciais mal se podem comparar em importância aos que se verificaram depois de 1760, mas mostram que a era da máquina não surgiu de um dia para outro.

Nesse sentido, as transformações nos modos de produção e o aperfeiçoamento técnico, assim também como a expansão do comércio e das relações sociais e culturais começam a construir as bases para uma nova revolução, a Revolução Industrial.

2.1.3 Era industrial

A dinâmica de mercado proporcionada pelo capitalismo dá um grande impulso para as modificações que levariam à Revolução Industrial, que se iniciou na Grã-Bretanha ao final do século XVIII (SINGER, 1996). Ou seja, o desenvolvimento do capitalismo manufatureiro torna possível uma maior diversificação e ampliação na produção, que convergiu para um capitalismo industrial baseado no liberalismo econômico, em que não há barreiras para o escoamento da produção e a livre concorrência está instalada. Sobre isso Singer (1996) descreve que:

O capitalismo industrial por sua vez inspira o liberalismo: sua estratégia de expansão requer a unificação de todos os mercados, locais e nacionais, sendo a competição livre para todos.

Burns (1975) acrescenta as características inerentes a essa revolução:

1) a mecanização da indústria e da agricultura; 2) a aplicação da força motriz à indústria; 3) o desenvolvimento do sistema fabril; 4) um sensacional aceleração dos transportes e das comunicações; e 5) um considerável acréscimo do controle capitalista sobre quase todos os ramos da atividade econômica.

Esse fragmento deixa clara a proporção das mudanças ocorridas com a Revolução Industrial, como consequência direta da ampliação do mercado, pois a partir daí há a difusão das transformações tecnológicas pelo mundo.

Alguns autores, a exemplo de Burns e Castells, dividem a Revolução Industrial em: A Primeira Revolução Industrial (final do século XVIII) e a Segunda Revolução Industrial (que se iniciou, aproximadamente, cem anos após a primeira).

Para Castells (1999, p. 71), a Primeira e a Segunda Revolução Industrial caracterizam-se, respectivamente:

[...] por novas tecnologias como a máquina a vapor, a fiadeira, o processo Cort em metalurgia e, de forma mais geral, a substituição das ferramentas manuais pelas máquinas.

[...] pelo desenvolvimento da eletricidade, do motor de combustão interna, de produtos químicos com base científica, da fundição eficiente de aço e pelo início das tecnologias de comunicação, com a difusão do telégrafo e a invenção do telefone.

A visão de Castells, a respeito das características dessas fases da revolução industrial, é compartilhada por Burns (1975), no livro “História da civilização ocidental”, quando este coloca que a máquina a vapor exerceu grande influência na

história dos tempos modernos, no sentido de que, além de dar grande impulso às indústrias de ferro, também influenciou os transportes terrestres e marítimos.

De acordo com Burns, a segunda fase da Revolução Industrial teve início em 1860. Segundo o mesmo autor (1975, p. 674), essa revolução apresentou como principais aspectos:

1) a substituição do ferro pelo aço como material industrial básico; 2) a substituição do vapor pela eletricidade e pelos produtos do petróleo como principais fontes de força motriz; 3) o desenvolvimento da maquinaria automática e de um alto grau de especialização do trabalho; 4) o uso de ligas, de metais leves e dos produtos da química industrial; 5) mudanças radicais nos transportes e comunicações; 6) o desenvolvimento de novas formas de organização capitalista;

No entanto, há uma diferença primordial entre ambas as fases industriais, que é a “importância decisiva de conhecimentos científicos para sustentar e guiar o desenvolvimento tecnológico a partir de 1850” (CASTELLS, 1999, p. 71).

Então, a partir desse período a sociedade experimenta um momento, até então, único na história, pois todas as mudanças ocasionadas pelo desenvolvimento industrial vão influenciar diretamente a sociedade, à medida que, segundo Castells (1999, p. 73):

[...] quanto mais próxima for a relação entre os locais de inovação, produção e utilização de novas tecnologias, mais rápida será a transformação das sociedades e maior será o retorno positivo das condições sociais sobre as condições gerais para favorecer futuras inovações.

Percebe-se, portanto, quão importantes foram as inovações experimentadas pela humanidade no decorrer dos séculos. Assim sendo, esta pesquisa apresentou, respectivamente, a Era agrícola, a Era comercial e a Era industrial (em duas fases), porém, é imprescindível falar do conceito “revolução tecnológica”, uma vez que este está diretamente ligado aos períodos descritos anteriormente.

Nesse contexto, à medida que toma-se conhecimento das inovações/evoluções tecnológicas, torna-se interessante saber distinguir as fases, da revolução tecnológica, ocorridas até hoje. E Sevcenko dá uma grande contribuição para definir as fases desta revolução.

Segundo o autor, a primeira fase vai do século XVI até o início do XIX, onde a Europa ocidental ingressou numa fase de desenvolvimento tecnológico “que lhes asseguraria o domínio de poderosas forças naturais, de fontes de energia cada vez mais potentes, de novos meios de transporte e comunicação, de armamentos e conhecimentos especializados” (SEVCENKO, 2001, p. 14).

Constata-se, portanto, através da delimitação do espaço de tempo, que esta fase compreende o período desde a Era comercial até o final da Primeira Revolução Industrial.

Já a segunda fase, compreende a chamada Revolução Científico-Tecnológica que ocorreu por volta de 1870, onde se desenvolveram a eletricidade, as usinas hidro e termelétricas, os derivados do petróleo que originou os motores de combustão interna, as indústrias químicas, novos meios de transporte – carros, trens, aviões – e de comunicação – rádio, fotografia, cinema, telégrafo (SEVCENKO, 2001). Esta fase pode ser relacionada, devido às características apresentadas, com a Segunda Revolução Industrial.

E por fim, a última fase da revolução tecnológica se iniciou com a Revolução da Microeletrônica e permanece até hoje. Essa fase caracterizou-se como período pós-industrial, pois revelou o crescimento dos setores de serviços, comunicações e informações (SEVCENKO, 2001). Pode-se dizer que este último estágio do desenvolvimento tecnológico representa o início da Era da informação.

2.1.4 Era da informação

O estágio em que a sociedade se encontra hoje é denominado Era da informação e caracteriza-se pela disseminação das informações através de tecnologias informacionais, ou pela união da computação com as telecomunicações, definindo assim a sociedade pós-industrial (SEVCENKO, 2001).

No entanto, para que se tornasse possível a expansão dessa tecnologia da informação um fenômeno que se iniciou nos anos 70, paralelamente ao período já citado, foi bastante relevante, a globalização. Sobre essa questão Sevckenko (2001, p. 28) coloca que:

Nesse novo contexto se produziu uma alteração drástica de todo o quadro da economia mundial. Por um lado, a possibilidade de multiplicar filiais de suas empresas nos mais diversos pontos do planeta proporcionou às grandes corporações um enorme poder de barganha [...]. Por outro lado, se o efeito da liberalização dos fluxos financeiros permitiu a ampliação dos investimentos por todo o mundo, dinamizando o mercado, a produção e os serviços, ela também acabou provocando uma separação entre as práticas financeiras propriamente ditas e os empreendimentos econômicos [...].

Sobre o conceito de globalização Souza (2005, p. 159) coloca que:

Para alguns autores, a “globalização”, que ter-se-ia tornado evidente dos anos 70 para cá, representaria uma fase inteiramente nova na história da humanidade; para outros, diversamente, ela nada mais é que uma simples “nova etapa” do processo multissecular de expansão e internacionalização do capital; [...] mas também possui aspectos interessantes e socialmente positivos, como o da potencial facilidade extraordinária de comunicação e transporte [...].

E ainda para Hitt, Ireland e Hoskisson (2008, p. 8) a globalização é:

[...] a interdependência econômica cada vez maior entre os países e suas organizações, de acordo com o refletido no fluxo de bens e serviços, capital financeiro e conhecimento através das fronteiras dos países.

Esses fragmentos descrevem quão importante é fazer menção a este conceito, pois para entender como as tecnologias da informação se multiplicaram pelo mundo afora, é preciso compreender o fenômeno que possibilitou esse acontecimento, bem como suas implicações sociais que se tornam cada vez mais intensas. Giddens (1991, p. 69) confirma as idéias descritas acima, colocando que a globalização pode ser definida como “a intensificação das relações sociais em escala mundial, que ligam localidades distantes de tal maneira que acontecimentos locais são modelados por eventos ocorrendo a muitas milhas de distância e vice-versa”.

Já esclarecido o meio como a informação ampliou seu leque de atuação, agora será abordada a Era da informação em si, partindo da idéia de que este estágio só se concretizou devido ao fato de as novas tecnologias da informação difundirem-se largamente após 1970. De acordo com Castells (1999, p. 76):

[...] só na década de 1970 as novas tecnologias da informação difundiram-se amplamente, acelerando seu desenvolvimento sinérgico e convergindo em um novo paradigma. Vamos reconstituir os estágios da inovação em três principais campos da tecnologia que, intimamente inter-relacionados, constituíram a história das tecnologias baseadas em eletrônica: microeletrônica, computadores e telecomunicações.

Partindo, desse desdobramento dado pelo autor à tecnologia da informação, percebe-se o quanto a sociedade evoluiu para aceitar e convergir para essas mudanças. Para ficar mais claro, as inovações serão descritas separadamente, primeiro a microeletrônica, em seguida os computadores e por último as referentes às telecomunicações.

A primeira inovação informacional se refere à microeletrônica, que ganhou força e espaço a partir de 1957 quando o circuito integrado (CI) foi inventado, porém

foi em 1971, quando um engenheiro da Intel inventou o microprocessador, que houve grande disseminação dessa tecnologia, pois agora os circuitos integrados se apresentam em apenas um chip (CASTELLS, 1999).

A segunda inovação se refere aos computadores, cabendo, no entanto, lembrar que esta tecnologia não foi concebida da forma que se conhece atualmente, já que o primeiro computador remonta às antigas civilizações grega e romana, e chamava-se ábaco. Logo em seguida, os projetos computacionais passaram a utilizar a tecnologia das engrenagens, cuja invenção remete à Pascal e Leibniz, contudo, essas máquinas não apresentavam a flexibilidade necessária para facilitar a execução dos algoritmos. Já Babbage construiu a máquina das diferenças, que possuía maior flexibilidade que as construídas com engrenagens, pois esta máquina analítica era programável e foi projetada para ler instruções sob a forma de furos em cartão de papel. No entanto, esta não foi a primeira vez que cartões perfurados foram utilizados para comunicar um algoritmo à máquina, esta idéia já tinha sido utilizada por Jacquard, quando este aplicou uma técnica semelhante para controlar os teares (BROOKSHEAR, 2005).

Como é possível imaginar, esses projetos demandam grandes dispêndios financeiros e, portanto, não se popularizaram. No entanto, com o advento da microeletrônica e do software para PC's, a disseminação dos computadores tornou-se possível, pois o custo reduziu-se grandemente em relação às primeiras máquinas de computar. Sendo assim, pode-se concluir que a propagação da segunda inovação informacional, só foi possível graças ao advento da microeletrônica.

E, finalmente, a terceira inovação que é a telecomunicação, experimentou grandes avanços também graças à microeletrônica e ao aumento da capacidade dos computadores. Como coloca Castells (1999, p. 81):

[...] tais mudanças somente foram possíveis após o surgimento de novos dispositivos microeletrônicos e o aumento da capacidade de computação, em uma impressionante ilustração das relações sinérgicas da revolução da tecnologia da informação.

As telecomunicações também foram revolucionadas pelas tecnologias de "nós" (roteadores e comutadores eletrônicos) e novas conexões (tecnologias de transmissão) [...].

Avanços importantes em optoeletrônica (transmissão por fibra ótica e laser) e a tecnologia de transmissão por pacotes digitais promoveram um aumento surpreendente da capacidade das linhas de transmissão. [...] Essa capacidade de transmissão com base em optoeletrônica, combinada com arquiteturas avançadas de comutação e roteamento, como ATM (modo de transmissão assíncrono) e TCP/IP (protocolo de controle de transmissão/protocolo de interconexão) é a base da internet.

O avanço na microeletrônica possibilitou um grande desenvolvimento dos computadores, que por sua vez, aumentaram a capacidade do setor das telecomunicações. Portanto, o desenvolvimento dessas tecnologias facilitou a expansão da informação pelo mundo, onde a globalização teve um papel preponderante já que permite às sociedades experimentarem inovações realizadas nas mais diversas partes do mundo.

Sendo assim, torna-se preciso entender que a rapidez na disseminação dessas informações só é possível graças à internet. Tecnologia que desenvolveu-se a partir da convergência das inovações eletrônicas, já citadas, e pode ser considerada como o mais importante meio tecnológico da sociedade informacional.

Como afirma Castells (1999, p. 82):

Cada grande avanço em um campo tecnológico específico amplifica os efeitos das tecnologias da informação conexas. A convergência de todas essas tecnologias eletrônicas no campo da comunicação interativa levou à criação da Internet, talvez o mais revolucionário meio tecnológico da Era da Informação.

E ainda sobre a internet Pires (2010, p. 14) descreve que:

Durante os anos 90 e até os dias atuais, o desenvolvimento da chamada Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e a expansão da Internet em todo o Planeta têm sido, sob diversas perspectivas, algo revolucionário. Não há dúvida que no futuro a época atual será lembrada com a mesma intensidade que, por exemplo, a época da Revolução Industrial alavancadas pela máquina a vapor. Guardadas as devidas proporções, o computador e a Internet são certamente a máquina a vapor dos dias atuais.

A junção da computação, das telecomunicações e da internet possibilitou a criação de redes, que unem todos os usuários numa perspectiva de acesso e disponibilização de informações para todos que utilizam. Portanto, pode-se afirmar que a internet foi responsável por abrir espaço para a comunicação à distância, cuja criação se deu através da fusão de estratégia militar, grande cooperação científica, iniciativa tecnológica e inovação contracultural. Consequentemente, a união dessas áreas fez com que surgisse a primeira rede de computadores chamada ARPANET, que posteriormente, por ter se tornado obsoleta e ter sido privatizada, deu lugar à internet, como se conhece hoje (CASTELLS, 1999).

Assim sendo, a sociedade se tornou informacional, global e em rede, à medida que, segundo Castells (1999, p. 119):

É *informacional* porque a produtividade e a competitividade de unidades ou agentes nessa economia (sejam empresas, regiões ou nações) dependem basicamente de sua capacidade de gerar, processar e aplicar de forma eficiente a informação baseada em conhecimentos. É *global* porque as principais atividades produtivas, o consumo e a circulação, assim como seus componentes (capital, trabalho, matéria-prima, administração, informação, tecnologia e mercados) estão organizados em escala global, diretamente ou mediante uma rede de conexões entre agentes econômicos. É *rede* porque, nas novas condições históricas, a produtividade é gerada, e a concorrência é feita em uma rede global de interação entre redes empresariais.

A Era da informação, nesse sentido, é o período vivido hoje pela população mundial, mesmo que o acesso a determinadas tecnologias ainda não seja privilégio de todos, mas a tendência é que todos possam compartilhar os benefícios dessa nova era, uma vez que o sistema mundial se tornou dinâmico, e a base de tudo é a informação, o que obriga a sociedade a manter-se sempre atualizada intelectual e tecnicamente, em todas as áreas do conhecimento. Sobre isso Lemos (1999, p. 129) expõe que:

As altas taxas de inovações e mudanças recentes implicam, assim, uma forte demanda por capacitação para responder às necessidades e oportunidades que se abrem. Exigem, por sua vez, novos e cada vez maiores investimentos em pesquisa, desenvolvimento, educação e treinamento. Argumenta-se, dessa forma, que os instrumentos disponibilizados pelo desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação — equipamentos, programas e redes eletrônicas de comunicação mundial — podem ser inúteis se não existir uma base capacitada para utilizá-los, acessar as informações disponíveis e transformá-las em conhecimento e inovação.

Sendo assim, não basta apenas ter acesso as informações, é preciso compreendê-las e torná-las úteis, pois isso é uma questão de sobrevivência onde só os capacitados conseguem se sobressair. Ou seja, de acordo com Hitt, Ireland e Hoskisson (2008, p. 10) “[...] a capacidade de acessar e utilizar eficaz e eficientemente as informações se tornou uma fonte significativa de vantagem competitiva”. Mesmo que essa teoria se aplique a todas as áreas do conhecimento, essa pesquisa pretende focar a capacidade informacional na área contábil e para isso segue, agora, contextualizando a história da contabilidade.

2.2 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

Partindo da idéia de cientificidade, o conceito de contabilidade surgiu a partir do século XIX (SÁ, 2006), no entanto, está comprovado que relações com características contábeis vêm sendo estabelecidas desde os tempos mais remotos, desde o período de formação das primeiras civilizações. Como coloca Iudícibus (2006, p. 34), “[...] a noção intuitiva de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*”.

Para Sá (2009, p. 15) “A Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela”. Tal afirmação encontra subsídio/comprovação nas descobertas arqueológicas que, em meio a documentos empoeirados, escavações e monumentos, tem encontrado registros da prática contábil entre os povos antigos, nos permitindo até, segundo Schmidt e Santos (2008), falar em arqueologia da contabilidade, uma vez que fica comprovada, através de estudos científicos, a existência da contabilidade em períodos pré-históricos. Sobre isso Schmidt e Santos (2008, p. 13) coloca que:

É possível falar de arqueologia da Contabilidade, pois os vestígios encontrados de sistemas contábeis são produto do estudo científico de restos de culturas humanas derivadas de conhecimentos desenvolvidos em tempos pré-históricos.

Muito se questionou sobre a veracidade de afirmações relacionadas à existência de uma contabilidade primitiva, pois, como poderia o homem primitivo que não tinha desenvolvido a linguagem escrita, o sistema numérico ou à moeda ter estabelecido relações de caráter contábil?

Tendo como ponto de partida responder essa questão, foram desenvolvidos estudos que permitiram concluir que, o registro contábil era efetuado através de figuras expressas em árvores e pedras, que identificavam o patrimônio existente (IUDÍCIBUS; MARION, 2008). Portanto, a maneira de registrar os fatos contábeis foi se desenvolvendo, à medida que a civilização e, conseqüentemente, a própria economia sofreram modificações significativas relacionadas à evolução, esta intrínseca ao homem como ser racional em permanente progresso.

Partindo da idéia da existência da prática contábil desde os tempos pré-históricos, alguns autores dividem a história da contabilidade em quatro fases: a contabilidade no mundo antigo, que vai dos primórdios da história até o ano de 1202;

a contabilidade no mundo medieval, que vai de 1202 a 1494; a contabilidade no mundo moderno, que vai de 1494 a 1840, e; a contabilidade no mundo científico de 1840 até hoje (MELIS apud SÁ, 2009). Apesar da história da contabilidade estar dividida dessa forma, cabe salientar que esta fragmentação não corresponde aos períodos em que a história das sociedades é dividida – Pré-história, Idade Antiga, Idade Média, Idade Moderna e Idade Contemporânea –, a nomenclatura é parecida, mas a temporalidade considerada apresenta diferenças.

Nesse contexto, a partir das considerações dos autores colocados acima, pode-se afirmar que a contabilidade surgiu da necessidade humana de manter o controle sobre o patrimônio, sendo esta realidade comum às diversas civilizações, nos mais variados períodos, como será trabalhado a partir de agora.

2.2.1 Aspectos contábeis nas civilizações antigas

2.2.1.1 Civilização Hindu

D'Áuria (1959), no livro "Primeiros princípios de contabilidade pura", afirma que, a civilização hindu (8.000 a.C.), considerada como o berço da humanidade deixou registrada sua contribuição para a contabilidade no Código de Manu. Considerado como um dos registros mais significativos do ponto de vista histórico e cultural, o referido código além de trazer esclarecimentos sobre a vida coletiva, padrões de comportamento, políticas públicas, entre outros, também menciona o interesse nos registros contábeis enquanto medida administrativa indispensável para a perpetuação de um governo equilibrado. Sobre o referido código o autor transcreve:

- Com os seus auxiliares, o soberano examina, continuamente,... as rendas... e a consolidação das propriedades adquiridas.
- Deve eleger... bons e fiéis coletores de impostos.
- Os negócios da comunidade... como os negócios particulares dos administradores devem ser controlados por um ministro do Rei.
- O soberano faça pagar taxas aos mercadores, considerando o preço de compra e venda; o comprimento das viagens, as despesas acessórias para a nutrição e as sofridas para segurar a mercadoria.

Neste trecho fica claro como o rei procede para estabelecer domínio sobre a riqueza, pois além de instituir regras, o mesmo cria um relacionamento próximo aos executores destas, para garantir maior confiabilidade aos serviços prestados.

2.2.1.2 Civilização Chinesa

Na civilização Chinesa (2.356 a.C.), tem-se as iniciativas do soberano Hien Yuan que criou medidas de comprimento, capacidade e peso, e mandou fundir metal para produção de moeda circulante. Além disso, no governo do soberano houve a nomeação de pessoas que ficaram responsáveis por repassar dados obtidos com a cobrança de impostos. Sobre essa questão D'Áuria (1950, p. 16) estabelece que:

[...] O soberano Hien Yuan tomou interesse pela arte do cálculo, criando as medidas de comprimento, capacidade e peso, na base de um sistema decimal, e mandou fundir o metal, para que servisse de moeda circulante.[...]

Na distribuição das atribuições administrativas, havia encarregados especializados. O *Se-Tu*, do impôsto sôbre imóveis; *Se-Mu*, do impôsto das florestas; *Se-Kuei*, do impôsto sôbre as águas dos lagos e dos rios; *Se-Tsao*, do impôsto das pastagens; *Se-Ki*, impôsto sôbre a indústria; *Se-Ho*, do impôsto sôbre mercadorias.

Pode-se perceber, então, que o soberano chinês preocupou-se não só com a busca de métodos que facilitassem o controle do patrimônio real e sua administração, como também em fixar responsabilidades específicas para os coletores de impostos, no intuito de aumentar a eficácia dos serviços e o cumprimento de suas determinações.

2.2.1.3 Civilização Egípcia

A civilização Egípcia (5.000 a.C.), por sua vez, tida como uma das mais avançadas no que diz respeito ao desenvolvimento de políticas públicas, aparece como uma das civilizações mais expressivas no que se refere à contribuição deixada para a prática contábil.

Utilizando a escrita hieroglífica, os egípcios tinham a seu favor o papiro, que permitia escrever textos extensos com maior agilidade em relação aos antes escritos em argila, o que teria favorecido de forma bastante positiva o registro contábil, pois a descoberta desse novo instrumento de registro além de facilitar a escrita, possibilitou a composição de livros, os Livros de Escrituração Contábil, uma vez que, ao contrário do que ocorria com a madeira, a argila e o bronze, as folhas de papiro podiam ser facilmente organizadas e costuradas (SÁ, 2006).

2.2.1.4 Civilização Mesopotâmica

A Mesopotâmia, nome que vem do grego, significa entre rios, situava-se entre os rios Tigre e Eufrates, e como estava localizada entre os continentes Africano, Asiático e Europeu, acabou por funcionar como ponto estratégico, no que diz respeito aos interesses econômicos, uma vez que todos que transitavam entre estes continentes passavam, quase que obrigatoriamente, por esta região, despertando o interesse de vários povos, que se estabeleceram e desenvolveram a economia local. Por esses motivos foi o cenário do nascimento de algumas civilizações (AQUINO; FRANCO; LOPES, 1989).

Uma das civilizações merece destaque na região Mesopotâmica é a civilização Suméria, pois seus feitos foram de grande relevância para a sociedade como um todo. Segundo Sá (2006, p. 43) os sumérios foram os pioneiros em criar:

1. A organização e o funcionamento do Estado;
2. A constituição do Império;
3. A irrigação de lavouras;
4. Uma evoluída indústria cerâmica;
5. Os padrões de valorimetria com base no ouro e na prata e nas jóias;
6. Os contratos comerciais;
7. Os primeiros sistemas de crédito;
8. As primeiras bibliotecas e escolas;
9. As edificações de templos e palácios;
10. A decoração com metais;
11. Produção de ervas medicamentosas (cura pelo vegetal);
12. O progresso do conhecimento contábil, literário, astronômico, matemático e bélico.

Pode-se perceber, dessa forma, que todas essas conquistas tiveram grande importância para a área contábil, à medida que forçaram, direta e indiretamente, o desenvolvimento na maneira de controlar o patrimônio, como também dos próprios

profissionais. De acordo com Sá (2006, p. 44): “Surgiu, assim, como decorrência natural do mercado de trabalho de escriturário contábil, a escola para a preparação desses especialistas [...]”. Observa-se, portanto que, com a ampliação no ramo de atuação da contabilidade fez-se necessário um maior aperfeiçoamento profissional, uma maior especialização dos profissionais que tomavam conta dessas questões, no sentido de que estes deveriam acompanhar as mudanças ocorridas no âmbito social, tecnológico e também contábil.

2.2.1.5 Civilização Grega

A civilização Grega, semelhantemente a Mesopotâmica, teve suas particularidades geográficas como fator preponderante para o fortalecimento de sua economia. As terras gregas eram férteis e de relevo acidentado o que, segundo Finley (1991), dificultava uma união dos povos gregos, enquanto nação unificada, e os obrigava a organizarem-se em cidades-Estados, que era uma forma de organização política oriunda das sociedades mediterrâneas e tinha como características a formação de cidades independentes entre si.

Nas cidades da Grécia onde o solo não era propício para a prática da agricultura, a exemplo de Atenas, os povos buscaram utilizar os portos naturais e arquipélagos vizinhos em favor de seu desenvolvimento, especializando-se, nesse sentido, em atividades ligadas aos aspectos marítimos como a pesca e o desenvolvimento de técnicas de navegação (FINLEY, 1991).

Nesse sentido, esses fatores teriam sido essenciais para o progresso econômico e contábil, na proporção que se verificou a necessidade de registrar os fatos que ocorriam nas transações econômicas relacionadas à produção agrícola, à guerra, às navegações.

Sobre a atividade contábil D’Áuria (1959, p. 26) coloca que:

O exame e julgamento das contas públicas era confiado aos *êutimos* e *logistas*, – espécies de contadores, – em número de dez, eleitos pelo povo, aos quais todos os administradores deviam prestar contas. Como se vê, função semelhante à de um moderno “tribunal de contas”.

Para D’Áuria (1959), apesar da escassez de notícias referentes à contabilidade na Grécia antiga, pode-se perceber que a organização estatal não

seria tão consolidada se não houvesse registros dos fatos econômicos e financeiros. Além disso, como essa civilização foi marcada por frequentes guerras que pretendiam o domínio territorial, se fazia necessário fiscalizar os dispêndios decorrentes da atividade bélica. Função esta, exercida pelos escravos que eram escolhidos para acompanhar os exércitos e verificar as taxas de guerra.

Esses fatos convergem à observância de que o controle da riqueza é essencial para interpretar os resultados adquiridos, decorrentes da própria produção como também de ocorrências externas, estimuladas pelas navegações e pelas guerras.

2.2.1.6 Civilização Romana

A civilização Romana foi beneficiada por sua localização geográfica, pois situava-se na região central da península Itálica, formando uma ponte comercial que ligava o norte ao sul da Itália. Essa pequena cidade-estado em pouco tempo se tornou a capital de um grande Império. E, estabeleceu unidade político-econômica à Antiguidade Clássica (FINLEY, 1991).

Entretanto, para Sá (2006), torna-se difícil averiguar todo o esplendor dessa civilização devido à atuação dos bárbaros, que destruíram muitos dos documentos utilizados por esta sociedade, inclusive registros contábeis. Porém, foi possível identificar alguns livros contábeis, são eles: Adversária (este livro consistia na reunião de tabuletas que registravam a primeira anotação de todos os fatos, então os fatos eram primeiramente registrados nas tabuletas e em seguida no livro), Codex Rationum (similar ao livro razão utilizado atualmente) e livros auxiliares como: Codex accepti et expensi (equivalente ao livro Caixa), Kalendarium (utilizado para o registro de empréstimos e juros, funcionando como um calendário de empréstimos), Libellus familiae (neste livro se escrituravam todos os bens que representavam o patrimônio) e Líber patrimonii (semelhante ao anterior, surgiu após a reforma tributária em 67 a.C.).

Portanto, percebe-se através da forma de registrar que essa civilização soube aproveitar o conhecimento dos povos conquistados e aperfeiçoar os métodos de

escrituração contábil, tornando-os importantes instrumentos de averiguação da contabilidade na civilização romana.

2.2.1.7 Civilizações Fenícia e Persa e o Povo de Israel

Para D'Áuria (1959, p. 18), a civilização Fenícia, não possuía um território delimitado, mas Cartago foi beneficiada como centro de suas atividades e organização política. E, ainda de acordo com o autor, em Cartago “[...] Pagavam-se tributos em dinheiro e em produtos da terra; direitos aduaneiros, pagos nos portos; e impôsto das minas existentes na Espanha”.

Na Pérsia “O Rei, para efeito da fiscalização, enviava anualmente, magistrados especiais – os seus *olhos* e os seus *ouvidos* – com o encargo de verem e ouvirem tudo quanto se passava nas partes mais remotas do Reino.” (D'ÁURIA, 1959, p. 19). Neste trecho o autor esclarece que apesar da antiguidade desta civilização, pode-se perceber através de registros que o conceito de auditoria já era exercido. O mesmo autor coloca que a civilização Persa através dos sátrapas ou prefeitos, enviados pelo rei Ciro, arrecadava tributos sob a forma de metais preciosos ou mercadorias.

O povo de Israel, na pessoa de Jacó, nos traz um exemplo bíblico que o ideal contábil, controle do patrimônio, era praticado. Na Bíblia Sagrada está descrito que Jacó perdeu toda sua riqueza, mas pela sua fé Deus lhe devolveu tudo em dobro. “Javé abençoou Jó em sua nova condição, mais do que na primeira. Jó chegou a ter quatorze mil ovelhas, seis mil camelos, mil juntas de bois e mil jumentas” (Livro de Jó, Cap. 42, v. 12). Isso nos mostra que é inegável a presença de um contador na realização deste inventário.

A partir do estudo de registros deixados pelas civilizações citadas acima, pode-se concluir que a contabilidade já existia desde os primórdios da humanidade, desde as primeiras relações e formas de organização, seja ela agrícola ou comercial. E mesmo fazendo-se a ressalva que cada uma delas apresentou suas peculiaridades nas formas de registrar os fatos, torna-se, ao mesmo tempo, relevante ressaltar que existia um objetivo comum a todas, ao que rege a contabilidade atualmente, controlar o patrimônio.

Todavia, pode-se perceber que há uma busca incessante por melhorias que promovam o progresso, não só no setor contábil, e a modernização se torna uma necessidade para acompanhar o desenvolvimento sócio-cultural-econômico.

2.2.2 Aspectos contábeis nas civilizações da idade média

O desenvolvimento contábil está diretamente ligado ao desenvolvimento das sociedades como um todo. E a Idade Média na contabilidade (1202 a 1494), mostrou-se como um período de transição da era agrícola para a comercial o que exigiu da contabilidade adequações para acompanhar as mudanças.

Sobre a Idade Média, na história da sociedade, vale salientar que este período se divide em duas fases, e que apesar de a contabilidade viver um momento de estagnação na Alta Idade Média (devido ao feudalismo) percebe-se que na Baixa Idade Média (com o desenvolvimento do comércio e do capitalismo) há uma recuperação considerável na evolução contábil, como identifica Sá (2006, p. 88):

A Idade Média européia, pois, divide-se em duas fases: a Alta Idade Média, que vai da invasão de Roma pelos ditos bárbaros, a formação dos reinos germânicos, a partir do século V, com a consolidação do feudalismo, entre os séculos IX e XII e a Baixa Idade Média, compreendida entre os séculos XIII e XV, época em que crescem as cidades, aumentam-se os recursos patrimoniais de comerciantes e banqueiros e inicia-se, com tal evolução, também aquela do conhecimento contábil.

Analisando o contexto desse período histórico, pode-se observar que foi marcado por guerras e fusão de culturas diversas, e isso seria um dos motivos de, nessa época, a contabilidade ter tornado-se tão carente de registros. Como coloca D'Áuria (1959, p. 35):

Sendo a contabilidade uma disciplina de ordem administrativa, evoluindo através do tempo e de par em par com a organização social, aplicada aos negócios públicos e à atividade particular, – não poderia ela encontrar campo propício em meio tão atormentado por guerras de conquistas e pela fusão promíscua de povos com característicos étnicos tão divergentes, crenças diversas, usos e costumes os mais variados, como aconteceu naquele longo período.

Eis porque a história da contabilidade, na Idade Média, se ressentia de falhas e deficiências que são o reflexo das próprias imperfeições das formas desse conhecimento durante todo aquele período [...].

Paralelamente à história, a contabilidade dependeu da organização social e, acentuadamente, das normas jurídicas; dependeu dos processos mais aperfeiçoados do cálculo e dos processos materiais de registro. Estas bases falharam ou pouco favoreceram, na Idade Média.

Apesar das civilizações antigas terem alcançado grandes avanços na área contábil, percebe-se que no início da Idade Média ocidental esses avanços foram bloqueados devido às razões abordadas por D'Áuria. No entanto, essa inibição contábil não foi experimentada pelo Oriente, pois os povos dessa região, não sofreram problemas relativos aos latifúndios ou desaparecimento das cidades, pelo contrário, continuaram seu processo evolutivo, culminando com o desenvolvimento das partidas dobradas.

Sobre isso Sá (2009, p. 34) discorre que:

No Oriente, todavia, sem os 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 denominado de partidas dobradas ou partidas duplas.

E, Sá (2006, p. 88) em seu livro “A evolução da contabilidade” mostra que:

O processo evolutivo contábil, portanto, na Alta Idade Média esteve praticamente congelado no ocidente, embora no oriente mostrasse sinais de progresso.

Estudos recentes evidenciam que a cultura mulçumana se fez presente na História da Contabilidade com o aparecimento de obras escritas difundindo um processo que já representava passos à frente não só nas informações analíticas, mas, também, em relação à partida dobrada.

Observa-se, portanto, que a contribuição oriental foi de grande relevância, já que estavam à frente do Ocidente, pois apresentava o método das partidas dobradas. E, para comprovar a contribuição oriental para a contabilidade, Sá (2006, p. 94) expõe que:

Abdullah ibn Mohammed ibn Kiyâ el – Mazêndêranî produziu, em 1363, uma obra sob o título *Risale-i-Felekiye*, ensinando Contabilidade, apresentando em livro “manuscrito” uma expressiva contribuição ao conhecimento.

[...] Portanto, 131 anos antes que Luca Pacioli escrevesse um “Tratado de escrituração, Abdullah ibn Mohammed ibn Kiyâ el – Mazêndêranî já o havia feito, para fins didáticos; a diferença está que o deste autor é manuscrito e o frei italiano é impresso pelo sistema de Gutemberg e versa expressamente sobre a Partida Dobrada.

Além da relevância da contribuição mulçumana para a contabilidade na Idade Média, é preciso lembrar que foi a obra de Fibonacci que delimitou o início desse período contábil. Como discorre D'Áuria (1959, p. 35):

Foi Leonardo Fibonacci que, em 1202, com o seu *Liber Abaci* “delineou o horizonte da moderna contabilidade”, resumindo os conhecimentos desenvolvidos pela escola árabe, em que incluiu: “da compra e venda de coisas mercantis e semelhantes”, “das barganhas mercantis”, “das sociedades em uso entre associados”, “da cunhagem das moedas e das regras que pertencem a dita cunhagem”.

Todavia, nota-se que Fibonacci utilizou-se da cultura árabe para escrever o *Líber Abaci*, pois empregou os números arábicos na escrita contábil, como mostra Sá (2006, p. 97-98):

Um contador e matemático, Leonardo Fibonacci, em 1202, escreveu, então, uma obra sob o título *Líber Abaci*, esta que passou a ter influência no comportamento dos registros contábeis.

Ao alvorecer da Idade Média Alta, a obra referida, sem dúvida, representou uma revolução no regime de escrituração.

O trabalho mostrou as vantagens da adoção dos números arábicos na escrita contábil, em substituição aos “romanos” (que eram obrigados pelo clero), e ficou facilitado o aprimoramento dos registros duplos.

Observa-se, portanto, que a Idade Média ocidental apresentou um período de paralisação, porém essa realidade não foi percebida pelos povos árabes, uma vez que, desenvolveram o método do débito e do crédito e contribuíram com o ocidente revolucionando a contabilidade da época.

No entanto, apesar de provas que o sistema de partidas dobradas tenha sido utilizado no século XIII, foi só no século XIV que este sistema se firmou, com o chamado Renascimento Italiano, onde as cidades italianas viveram momentos de grande ascensão intelectual e econômica, oferecendo assim campo propício para a evolução contábil. Segundo Sá (2006, p. 100-101):

Embora existam elementos que comprovem a prática do aludido sistema no século XIII, período este de importante influência para a evolução, como foi já referido, parece que a partida dobrada só se firmou no século XIV. [...]

Embora naquela época, na Itália, não existissem ainda obras contábeis doutrinárias que se dedicassem a desenvolver os conceitos referidos, todavia, no campo da escrituração das *aziendas* já se operavam relevantes aprimoramentos na classificação dos fatos patrimoniais.

Sendo assim, devido ao desenvolvimento econômico nas cidades italianas, na Baixa Idade Média, foi preciso instaurar procedimentos contábeis para acompanhar a evolução do capital. E, mesmo que os registros contábeis já se apresentassem em forma de partidas dobradas, foi apenas 1494 com a publicação do livro *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* (Súmula de Aritmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidade) do frei Luca Pacioli, que esse sistema de partidas duplas se intensificou e marcou um novo período na história contábil, a contabilidade no mundo moderno.

2.2.3 Aspectos contábeis nas civilizações modernas

Para Ludícibus (2006, p. 35):

É assim fácil entender, passando por cima da Antiguidade, por que a Contabilidade teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras. Estas cidades e outras da Europa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, mormente a partir do século XIII até o início do século XVII. Representaram o que de mais avançado poderia existir, na época, em termos de empreendimentos comerciais e industriais incipientes. Foi nesse período, obviamente, que Paciolo escreve seu famoso *Tractatus de computis et scripturis*, provavelmente o primeiro a dar uma exposição completa e com muitos detalhes, ainda hoje atual, da Contabilidade.

A publicação de Luca Pacioli, segundo Masi (1975 apud SÁ, 2004, p. 59), “[...] encerra o período medieval da Contabilidade e inicia a Contabilidade do Renascimento e Moderna”, uma vez que, o desenvolvimento econômico e as mudanças sociais ocorridos na Itália, favoreceram o surgimento das partidas dobradas. Sobre essa questão Schmidt e Santos (2008, p. 26) descrevem que:

Portanto, a Contabilidade moderna pode ser vista como resultado de uma mudança social e econômica vivida por cidades do Norte da Itália. O sistema de partidas dobradas foi uma resposta dada pela Contabilidade aos novos e complexos problemas enfrentados pelos novos homens de negócio surgidos a partir do século XII.

Para Hendriksen e Breda (2007, p. 39):

A contabilidade é um produto do Renascimento Italiano. As forças que conduziram a essa renovação do espírito humano na Europa foram as mesmas que criaram a contabilidade. Alguns argumentam até que essas forças não teriam progredido a ponto de moldar nosso mundo atual se não tivesse havido a invenção da contabilidade por partidas dobradas, pois ela criou uma base para o desenvolvimento do capitalismo privado, gerador da riqueza que sustentou o artista, o músico, o religioso e o escritor.

E ainda, para Santos et al. (2007, p. 30):

O desenvolvimento e a propagação das partidas dobradas ajudou o homem a atravessar o último período medieval vivido pela Europa, facilitando a solidificação de um novo período histórico, em que novas formas de administrar e de comercializar foram implantadas. O movimento Renascentista (movimento que, no começo dos tempos modernos, procurou renovar não só as artes plásticas e as letras, mas também a organização política e econômica da sociedade) e o capitalismo criaram novas condições sociais, permitindo que mais pessoas acumulassem bens e riquezas. Essa nova situação teve implicações nos negócios e, sem dúvida, nas práticas contábeis.

Portanto, os autores colocam as partidas dobradas como resultado ou necessidade da sociedade que estava se formando na época. Necessidade essa

impulsionada pela intelectualidade que, por sua vez, foi influenciada pelo renascimento europeu, como também pela economia capitalista emergente.

Melis (apud SÁ, 2006) resume a obra de Paciolo da seguinte forma:

1. Coisas necessárias ao comerciante;
2. O inventário;
3. Os três livros mercantis: Borrador, Diário e Razão;
4. A autenticação dos livros contábeis;
5. O Borrador;
6. O Diário;
7. O Razão;
8. O registro dos fatos inerentes à compra de mercadorias, as permutas, as sociedades etc.;
9. Os registros relativos às relações com as entidades públicas;
10. As contas de despesas;
11. As contas de estoques (Armazém);
12. A conta de Lucros e Perdas;
13. Os estornos de lançamentos;
14. O fechamento das contas;
15. O arquivo das correspondências;
16. Particularidade sobre o “Livro dos Comerciantes”.

Percebe-se, portanto, que a obra de Luca Pacioli revolucionou a contabilidade da época introduzindo as partidas dobradas como maneira de registrar as contas. E, como o próprio Melis descreve, a obra de Paciolo apresenta de forma detalhada como registrar as transações comerciais, pois o “[...] método de partidas dobradas foi considerado superior a outros métodos porque era capaz de ordenar a classificação de dados contábeis e, especialmente, fornecer resumos concisos da posição corrente dos negócios” (SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 36).

No entanto, apesar da disseminação das partidas dobradas através do livro de Paciolo, há autores que associam o período de 1494 a 1840 como era da estagnação contábil, pois a contabilidade não experimentou grande desenvolvimento nesse período. O que se pode dizer é que o mundo viveu um período estacionário e a contabilidade sofreu reflexos dessa situação mundial, mas, apesar disso, há quem diga que esse é o período de consolidação contábil. Como afirma Schmidt e Santos (2008, p. 36-37):

- Alguns fatores apresentados por Winjum (1970) podem corroborar essa visão de um período de consolidação contábil, ao invés de período de estagnação contábil. Os mais importantes são os seguintes:
- a avaliação de ativos passou a considerar, além do preço pago na sua aquisição, todos os demais custos incorridos na sua aquisição;
 - surgimento de um sistema embrionário de depreciação, em função dos ativos de longo prazo;
 - o capital social passou a ser entendido como o seu valor inicial mais os resultados obtidos;
 - surgimento do balancete de verificação.

Portanto, pode-se dizer que a consolidação da contabilidade foi o momento em que esta se mostrou essencial para a administração das empresas, uma vez que, o método das partidas dobradas permitiu que as informações fossem geridas de maneira organizada.

Muitos autores, além de Luca Pacioli, deram suas contribuições para que a contabilidade se solidificasse, posteriormente, como ciência. Entre eles estão: Ângelo Pietra (abriu portas para um período pré-científico com sua obra “Indirizzo deli Economi”); Domenico Manzoni (tratou minuciosamente a avaliação patrimonial); Bartolomeu Salvador de Solorzano (publicou o “Libro de caxa”, onde detalha e explica profundamente critérios de registro contábil); Giovanni Antonio Moschetti (publicou um livro sobre Contabilidade Industrial, onde deu atenção às contas de Capital e de apuração de resultados); Ludovico Flori (criou as partidas múltiplas, como também, o primeiro modelo de balanço e demonstração de resultado); Domenico Peri (em sua obra “Il Negotiante”, coloca o conceito de azienda, pela primeira vez, como empreendimento humano), entre outros (SÁ, 2006).

E, em 1840, a contabilidade recebe mais uma contribuição significativa, dessa vez Francesco Villa é o responsável, pois com a publicação de seu livro “[...] *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*; iniciava-se, assim o período científico da contabilidade” (SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 38).

2.2.4 Aspectos contábeis nas civilizações contemporâneas

As civilizações contemporâneas são classificadas no período em que a contabilidade iniciou-se como ciência. Segundo Sá (2009, p. 55):

O período científico foi aquele em que as doutrinas se agigantaram, determinadas não só em buscar a delimitação de um objetivo verdadeiro de estudos para a Contabilidade, mas também, especialmente de buscar conhecer a substância gerida pelo ser humano no sentido da satisfação de suas necessidades materiais.

“Para isso, é preciso que o contador tenha perfeito conhecimento da gestão da entidade e não domine apenas técnicas de registro contábil”, como coloca Schmidt e Santos (2008, p. 41).

Então, segundo Sá (2006, p. 153), Francesco Villa,

[...] afirmou que as normas de Contabilidade devem ter preocupações com a natureza dos fatos, ou seja, não se pode desconhecer a diversidade dos fenômenos e a necessidade de bem identificá-los em suas relações internas e externas.

[...] fracionou o conhecimento contábil, mostrando que duas eram as partes a considerar: a que denominou “mecânica” (informação) e a “doutrinária” (explicação e interpretação).

Villa mostra que a forma mecânica trata-se de um nível técnico não podendo ser comparado com a grandeza científica, que requer muito além de registrar a informação, mas sim analisar a natureza dos fatos que estão sendo registrados, por propor essa idéia doutrinária ele foi um marco na história contábil com a publicação, em 1840, da obra “La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche”.

A contabilidade é reconhecida como ciência social pela Academia Francesa, no início do século XIX. De acordo com Sá (2006, p. 144):

A tradicional e muito acreditada Academia Francesa fundada, em 1635, por iniciativa do Cardeal Richelieu, oficializada no reinado de Luís XIII, com uma auréola de dignidade e seletividade rigorosa, não tardou, no início do século XIX, em reconhecer o valor científico da Contabilidade [...].

Foi, pois, essa entidade oficial, elitista em admissões, intransigente em seus pronunciamentos, que a Contabilidade conseguiu seu reconhecimento como “ciência social”.

O reconhecimento da contabilidade como ciência, foi resultado de todos os processos passados, ou seja, a contribuição das civilizações antigas, das civilizações da idade média e das civilizações modernas, que moldaram as civilizações contemporâneas para a ascensão da contabilidade com raízes científicas.

Como consequência, surgiram diversas doutrinas para determinar o objeto de estudos da contabilidade. Sá (2005, p. 32-34) descreve, resumidamente, cada uma delas:

A primeira delas foi a que atribuía como objeto científico a *conta*; tal forma de pensar criou o *Contismo*, desenvolvido com vigor na França, principalmente.

[...] Outra corrente de pensamentos pendeu para as relações que a empresa estabelece com as pessoas e denominou-se de *Personalismo*.

[...] Outra corrente, ainda, entendia que os estudiosos dedicavam-se basicamente ao controle da riqueza, formando a corrente de pensamentos do *Controlismo*.

[...] Foram multiplicando-se as tendências novas, e, assim, surgiu ainda a que entendia que a Contabilidade dedicava-se ao estudo do Lucro (*Reditualismo*); outra, que o objeto era a empresa e a instituição (*Aziendalismo*) etc.

[...] De todas, entretanto, a que seria deveras a predominante, foi que atribuiu como objeto da Contabilidade o patrimônio dos empreendimentos, criando a mais poderosa corrente de pensamento doutrinário e que é a do *Patrimonialismo*.

O Patrimonialismo consolidou a autonomia científica da contabilidade, mostrando que ela possui objeto, finalidade e método próprios. No entanto, o desenvolvimento da contabilidade criou tendências neopatrimonialistas, “ou seja, de um aperfeiçoamento para uma visão holística do fenômeno patrimonial” (SÁ, 2005, p. 34). Nesse sentido, a contabilidade só se consolidou como ciência por possuir, segundo Sá (2005, p. 31):

1. um *objeto próprio* e que é o *patrimônio aziendal*;
2. *finalidade própria* e que é o aspecto de observação específico, ou seja, o da **eficácia** como satisfação da necessidade aziendal;
3. *método próprio* de observação e condução do raciocínio para o desenvolvimento e pesquisa e que se estriba no *indutivo axiomático* e no *fenomenológico*;
4. *tradição* como conhecimento *milénar*;
5. *utilidade*, como fonte de conhecimento do comportamento da riqueza aziendal, *aplicável* a um sem-número de utilidades [...];
6. *teorias próprias* como a das *aziendas*, do *redito*, do *valor*, [...];
7. *doutrinas científicas*, próprias e que estabelecem correntes de pensamento como *patrimonialismo*, *neopatrimonialismo*, *aziendalismo*, *personalismo etc.*;
8. *correlação com outras ciências* como a *Direito*, *Administração*, *Economia*, *Matemáticas*, *Sociologia etc.*
9. *enuncia verdades universais e perenes* sobre os fenômenos de que trata seu objeto;
10. *permite previsões*, através dos modelos que permitem os *orçamentos*;
11. *permite levantamento de hipóteses*, como as derivadas das doutrinas das contingências;

Deste modo, a contabilidade tem todos os atributos para se constituir como ciência, sendo assim, a contabilidade, segundo Sá (2008, p. 86), é a:

Ciência que estuda os fenômenos patrimoniais sob o aspecto do fim aziendal; é a ciência que tem por objetivo estudar o sistema da riqueza administrativa a fim de observar se ela atinge os fins propostos pelo sujeito aziendal.

Ainda, segundo Ribeiro (2003, p. 19) “A contabilidade é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do Patrimônio da empresa”.

Percebe-se, então, que a contabilidade se consolidou como ciência e permanece em pleno desenvolvimento. E que, portanto, continua seguindo um rumo científico, acompanhando as transformações sociais, econômicas, políticas e tecnológicas, que acabam por transformá-la também. Como tal, reconhecida no campo das ciências sociais, se pauta de teoria e aplicação prática. Logo, para este trabalho, conforme já foi dito, a pesquisa se desenvolve no tocante à aplicação prática, que se operacionaliza pela técnica contábil, tratada no tópico a seguir.

2.3 TÉCNICA CONTÁBIL

Entende-se por técnica contábil como sendo “Conjunto de procedimentos utilizados pela contabilidade para registrar os fatos contábeis” (NEVES; VICENCONTI, 1997, p. 55). Sendo assim, segundo os mesmo autores, as principais técnicas contábeis são: escrituração, demonstrações contábeis ou financeiras, análise das demonstrações contábeis ou financeiras e auditoria.

No entanto, apesar da técnica contábil subdividir-se nesses quatro itens, a base deste trabalho não é analisar todos eles, mas apenas a escrituração, especificamente os processos inerentes a esta.

A escrituração contábil é, segundo Sá (2008, p. 184), o “Registro realizado tecnicamente de acordo com princípios, preceitos, normas e procedimentos da Contabilidade”. E, para Padoveze (2008, p. 83): “Escrituração é técnica, cartorial até, de lançar apontamentos em livros, que, neste caso, são os livros contábeis”.

Portanto, a escrituração é o registro dos fatos administrativos através de processos, onde estes podem ser: manual, maquinizado, mecanizado e eletrônico (MARION, 1998).

Sendo assim, a os processos de escrituração sofreram mudanças ao longo dos anos, porém o método das partidas dobradas permanece o mesmo, pois segundo Neves e Viceconti (1997, p. 84) “Independente do sistema utilizado, tendo em vista a normalização com todas as outras empresas, o método deverá ser único.”

Deste modo, este trabalho analisa a técnica de escrituração contábil, levando-se em consideração aspectos sociais, econômicos e tecnológicos. E, a partir do estudo dos sistemas de registro dos fatos contábeis tem-se a maneira como evoluiu esse processo de escrituração.

2.3.1 Sistemas de registro dos fatos contábeis

Os registros de fatos contábeis são feitos em artefatos condizentes com o processo evolutivo da época, isto é, de acordo com a disponibilidade dos recursos necessários.

Como exemplo, cita-se as fichas de barro utilizadas como meio de registro em períodos pré-históricos. Essas fichas possuíam vários formatos e indicavam, principalmente, transações mercantis. Pode-se perceber este fato através da afirmação de Schmidt e Santos (2008, p. 16):

As fichas de barro (de diferentes formatos) foram usadas abundantemente entre 8000 e 3000 a.C. como uma forma de representação de mercadorias. Fica evidente que as transações comerciais eram representadas por transferências de fichas de barro, refletindo a entrada ou saída física de ativos. Por exemplo, a transferência de um carneiro de um pastor para outro representava a transferência de uma ficha de barro de um envelope para outro.

Na região Mesopotâmica foram encontrados dois tipos de material documentário. O primeiro refere-se ao registro de compras realizadas por funcionários da administração central, onde o material usado para oficializar a aquisição dos bens era a pedra, muito rara nessa região e por isso cara. Bouzon (1998, p. 26 e 29) discorre sobre essa questão:

O primeiro tipo é constituído por textos conservados em estelas, estatuetas, figurinhas e, até mesmo, tábuas de pedra, que registram a aquisição, por compra, de diversas parcelas de terra. Esses campos, certamente destinados à cultura cerealífera, eram comprados por uma única pessoa a um ou vários vendedores. O material usado pelos escribas nestes registros foi a pedra, um material raro e, por isso mesmo caro, na Baixa Mesopotâmia. Só a escolha deste tipo de material já demonstra o valor desses documentos.

Em relação a esses antigos documentos lavrados em pedra pode-se, ainda, indagar sobre a sua finalidade. Por que se registrariam, em uma estela de pedra, todas as compras de terras realizadas por um mesmo cidadão em um determinado período de tempo? Como já foi mencionada acima, a pedra era um material, praticamente, inexistente na Baixa Mesopotâmia, portanto devia ser importado e sua aquisição era dispendiosa. Um documento lavrado em uma estela de pedra devia ter, sem dúvida, um caráter oficial.

Bouzon acrescenta que havia um segundo tipo de documentação, este era utilizado pelas diferentes camadas sociais e consistia no registro de compra e venda de bens móveis e imóveis em tabuinhas de argila. Para o autor (1998, p. 30-31) esta documentação:

[...] Trata-se de contratos de compra e venda de bens móveis e imóveis (campo, casa, escravo, etc,...) registrados em tabuinhas de argila.
 [...] os compradores nestes contratos não são, apenas, altos funcionários da administração central, mas cidadãos de diferentes camadas sociais.

No Egito apresenta-se a utilização do papiro como grande contribuição para a prática contábil. Como Sá (2006, p. 62-63) descreve:

Os egípcios, todavia, tiveram em seu favor, como expressiva vantagem sobre os demais povos, para a escrita, a invenção do papiro, ou seja, um material que permitia com maior vantagem escrever textos mais extensos e sem o risco de perda (como ocorria com a argila e outros materiais).
 [...] Tal recurso em muito influenciou nos registros contábeis, ensejando evolução expressiva.

Todavia, a modificação na forma de registrar só começou a ganhar força, com o surgimento da moeda, da atribuição de valor, da escrita alfabética e do comércio.

Sá (2006), mostra que ao final do segundo milênio antes de Cristo, foram escriturados elementos, onde eram atribuídos valores expressos em “prata” como parâmetro de avaliação de medida. Ou seja, dar valor aos elementos contribuiu para uma posterior homogeneização dos registros contábeis. Para o mesmo autor, a cunhagem da moeda se deu em momento muito posterior a valorimetria, datando do século VI antes de Cristo, onde a invenção e a cunhagem da moeda é atribuída aos reis lídios.

Sobre essa questão Schmidt e Santos (2008, p. 20) coloca que:

Com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas contábeis representantes do patrimônio e seus respectivos valores.

De acordo com Schmidt e Santos (2008), a escrita alfabética foi um fato marcante para o desenvolvimento cultural do homem e também da contabilidade, pois promoveu a difusão das idéias entre os povos. E ainda, para Silva (2005, p. 65) “[...] a escrita se originou pela necessidade do homem em registrar e controlar o patrimônio, ou seja, por meio da contabilidade”.

Já a expansão do comércio em grande escala fez com que a contabilidade emergisse com intuito de fornecer informações para gerir e controlar os negócios desenvolvendo-se, para isso, o sistema de partidas dobradas cuja criação, segundo Schmidt e Santos (2008, p. 24), teria sido impulsionada por dois motivos:

- o desenvolvimento econômico na área abrangida entre as cidades de Veneza, Gênova e Florença, criando um ambiente de negócios e um nível comercial bem mais sofisticado que o conhecido até então;
- a aprendizagem da tecnologia de impressão de livros na Alemanha e sua rápida disseminação para os grandes centros comerciais e da Europa, principalmente para o norte da Itália.

Sendo assim, a contabilidade encontrou campo propício para o desenvolvimento das partidas dobradas que, segundo Sá (2009), apesar da incerteza quanto ao nascimento deste sistema de partidas duplas, o que se sabe é que este foi o maior avanço que houve na escrituração contábil neste milênio.

A forma de registrar passou por uma grande mudança com a implementação das partidas dobradas, o que, no entanto, não dá à contabilidade a classificação de ciência, essa só conseguida através de Francesco Villa com a publicação de seu livro “La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche” (SCHMIDT; SANTOS, 2008). Somente após esses processos ocorridos durante os séculos, chega-se, portanto, à contabilidade como ela se apresenta hoje.

Entendendo-se como se deu a contribuição de fatores diversos, relacionados à contabilidade (como a moeda, a valorimetria, o alfabeto e o comércio) da pré-história até as partidas dobradas, é preciso ressaltar o desenvolvimento dos processos de escrituração contábil. Neves e Viceconti (2006, p. 62) descrevem os processos de escrituração como:

- a) Manual (escrituração manuscrita);
- b) Semi-mecanizada (efetuada em máquina de escrever comum com ou sem dispositivos apropriados ao processo);
- c) Mecanizada (efetuada em máquina de contabilidade apropriada ao processo de escrituração);
- d) Eletrônico (com a utilização de computadores).

Marion (1998), também classifica os processos de escrituração em manual, maquinizado, mecanizado e eletrônico. Onde, o processo manual é feito com o auxílio de canetas, livros ou fichas.

Os processos maquinizado e mecanizado se deram na Era industrial já que a “primeira máquina de escrever foi fabricada em 1867” (ATANES, 1989), o que caracteriza que essa invenção faz parte da civilização contemporânea.

O processo maquinizado é feito através de máquina de datilografar com auxílio da máquina de calcular e da ficha tríplice. Sobre esta ficha Marion (1998, p. 225) coloca que:

A Ficha Tríplice é constituída em três vias (daí a origem de seu nome). Tem uma impressão tipográfica diferenciada em cada via e a datilografia é realizada com decalque de carbono. Cada via tem finalidade:

- *Primeira via.* Impressa e datilografada com tinta copiativa. Destina-se a ser copiada no Livro Diário.
- *Segunda via.* Destina-se a compor o Razão da conta debitada, uma vez que o campo (espaço) destinado à conta de crédito está cancelado.
- *Terceira via.* Tendo cancelado o campo da conta debitada, destina-se a compor o Razão da conta creditada.

E ainda, segundo Marion (1998) a qualidade do papel é adaptada de acordo com o equipamento de copiagem, no caso do equipamento de gelatina utiliza-se o papel acetinado e, em relação à prensa utiliza-se o papel chinês.

Já no processo de escrituração contábil mecanizado, utiliza-se máquinas contábeis para efetuar o registro dos fatos. Marion (1998, p. 227) ressalta que:

O sistema mecanizado é caracterizado pela inserção frontal que possibilita a elaboração simultânea do diário com a Ficha de Razão. O equipamento pode ser dotado também de somadores e saldadores para que forneçam as somas das colunas do Diário, tanto de débito como de crédito e para fornecer também o saldo da Ficha Razão.

[...] Neste processo é comum o uso de Fichas “Voucher”, semelhantes a “Ficha Tríplice”, que facilitam a seleção dos vários lançamentos na mesma ficha [...].

E, finalmente, o processo de escrituração, utilizado atualmente, é o eletrônico onde o processamento dos dados é feito através do computador.

Pode-se concluir, portanto, que a maneira de escriturar sofreu modificações de acordo com o processo evolutivo tecnológico, ou seja, a necessidade humana fez com que os processos de escrituração se modificassem para atender a demanda advinda com as mudanças sociais e econômicas.

Percebe-se essa questão no exemplo dado pela Revista Brasileira de Contabilidade (1991, p. 22):

Compare estas duas cenas. Um atarefado empregado, com a gravata afrouxada, maneja uma pesada máquina. Faz lançamentos contábeis em uma ficha, atrás da qual há uma folha de carbono. Depois, transcreve essas informações no Diário, por meio de gelatina. Ou, então, um operador faz os mesmos lançamentos em um microcomputador, com velocidade cinco vezes maior, deixando para o programa a elaboração de relatórios, que depois serão emitidos pela impressora. É a diferença entre usar ou não a informática como ferramenta no dia-a-dia do profissional da contabilidade.

Sá (2004, p. 160) coloca que:

É verdade que a forma antiga de escriturar livros foi caindo em desuso, passando a ser substituída por folhas soltas, fichas, listagens e arquivos magnéticos ao sabor de programações de computadores. No tempo de Paciolo, todavia, para que bem se possa compreender sobre o que ocorria, é preciso imaginar que só livros manuscritos se utilizavam e que tudo tinha que se subordinar às limitações destes.

Assim sendo, a implementação dos computadores como também da internet revolucionou a escrituração contábil.

Segundo a Revista Brasileira de Contabilidade (2008), não foi só a contabilidade que se beneficiou com estas inovações tecnológicas, mas os órgãos fiscalizadores também. Pois, a Receita Federal do Brasil iniciou, em 2005, um projeto chamado Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que tem como objetivos: promover a integração dos fiscos, padronizar e compartilhar informações contábeis e fiscais, racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias, entre outros.

E, os principais módulos do SPED, de acordo Revista Brasileira de Contabilidade (2008, p. 18), são:

- ECD (Escrituração Contábil Digital);
- Escrituração Financeira;
- e-LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real);
- EFD (Escrituração Fiscal Digital);
- Central de Publicações (Central de Balanços);
- NF-e (Nota Fiscal Eletrônica);
- CT-e (Conhecimento de Transporte Eletrônico);
- NFS-e (Nota Fiscal de Serviços Eletrônica).

Sendo assim, constata-se que a contabilidade em conjunto com o governo, possibilitou às administrações tributárias atuarem de forma integrada, e o SPED foi o instrumento utilizado para esta integração.

Observa-se, então, que a evolução da técnica de escrituração contábil recebeu influências sociais que modificaram a economia e, que por sua vez, impulsionaram o aperfeiçoamento tecnológico, que foi essencial para a contabilidade dar conta do número e da complexidade de empreendimentos que surgiram ao longo dos anos.

2.4 RELAÇÃO ENTRE A EVOLUÇÃO DA TÉCNICA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA SOCIEDADE

O homem demonstra que é um ser capacitado, à medida que oferece às futuras gerações a possibilidade de compreender as situações que determinaram suas atitudes, bem como de aproveitar os benefícios relacionados às descobertas realizadas em cada época.

É por isso, que esta pesquisa preocupou-se em explorar os conceitos e abordagens sobre a história da sociedade, enfatizando a influência econômica e tecnológica, como também a história da contabilidade, enfatizando o sistema de registro dos fatos contábeis, para mostrar como a escrituração contábil se comportou no decorrer dessa evolução.

Na abordagem feita sobre a história da sociedade percebe-se que durante a Era agrícola o homem, caçava e pescava, e devido às várias situações impostas pelo meio, desenvolveu a agricultura, apesar dos meios tecnológicos simples, como forma de saciar a fome e fixar-se em um local determinado. Esse período histórico refere-se à pré-história onde o homem tratava a contabilidade de forma rudimentar, desenhando nas cavernas como maneira de controlar o patrimônio.

Não obstante, as civilizações antigas gozavam de um processo muito evoluído no trato da escrituração contábil, apesar desta ainda ser rudimentar, fato este percebido e vivenciado devido a grande evolução de algumas civilizações privilegiadas por sua localização geográfica, como é o caso da Mesopotâmia, Grécia, Egito, Roma. Essas civilizações conseguiram alcançar grande desenvolvimento econômico e, apesar da antiguidade, não deixaram de atentar para o fato de controlar o patrimônio, desenvolvendo, nesse sentido, maneiras para registrar as riquezas e os frutos das transações comerciais, como é o caso das tábuas de argila, das fichas de barro e do papiro.

Na Era comercial, observa-se o surgimento da moeda, da atribuição do valor e do alfabeto, que sem dúvida nenhuma, foram grandes propulsores do desenvolvimento contábil. Contudo, após a origem e ascensão do comércio houve um retrocesso relacionado a essa atividade econômica, pois, com o surgimento do feudalismo a agricultura torna-se a atividade econômica preponderante.

Tal situação passa por modificações quando a agricultura já não atende de forma satisfatória as necessidades humanas, fazendo com que o comércio apareça como atividade mais significativa dando origem à sociedade capitalista. Sendo assim, a evolução econômico-social possibilitou a integração entre os povos, que teria aberto o espaço necessário para que Leonardo Fibonacci tivesse acesso à cultura mulçumana e, posteriormente, implementasse os números arábicos à escrituração contábil, através da publicação do *Liber Abaci*. Obra esta que, assim como a escrituração contábil da época, foi concebida de forma manuscrita, devido às restrições tecnológicas da ocasião. Sendo que a primeira obra impressa foi “*Summa de Aritmética, Geometria, Proportioni et Proportionalita*” de Luca Pacioli, também concebida neste período comercial, onde descreve o método das partidas dobradas, que representa a maior invenção contábil deste milênio.

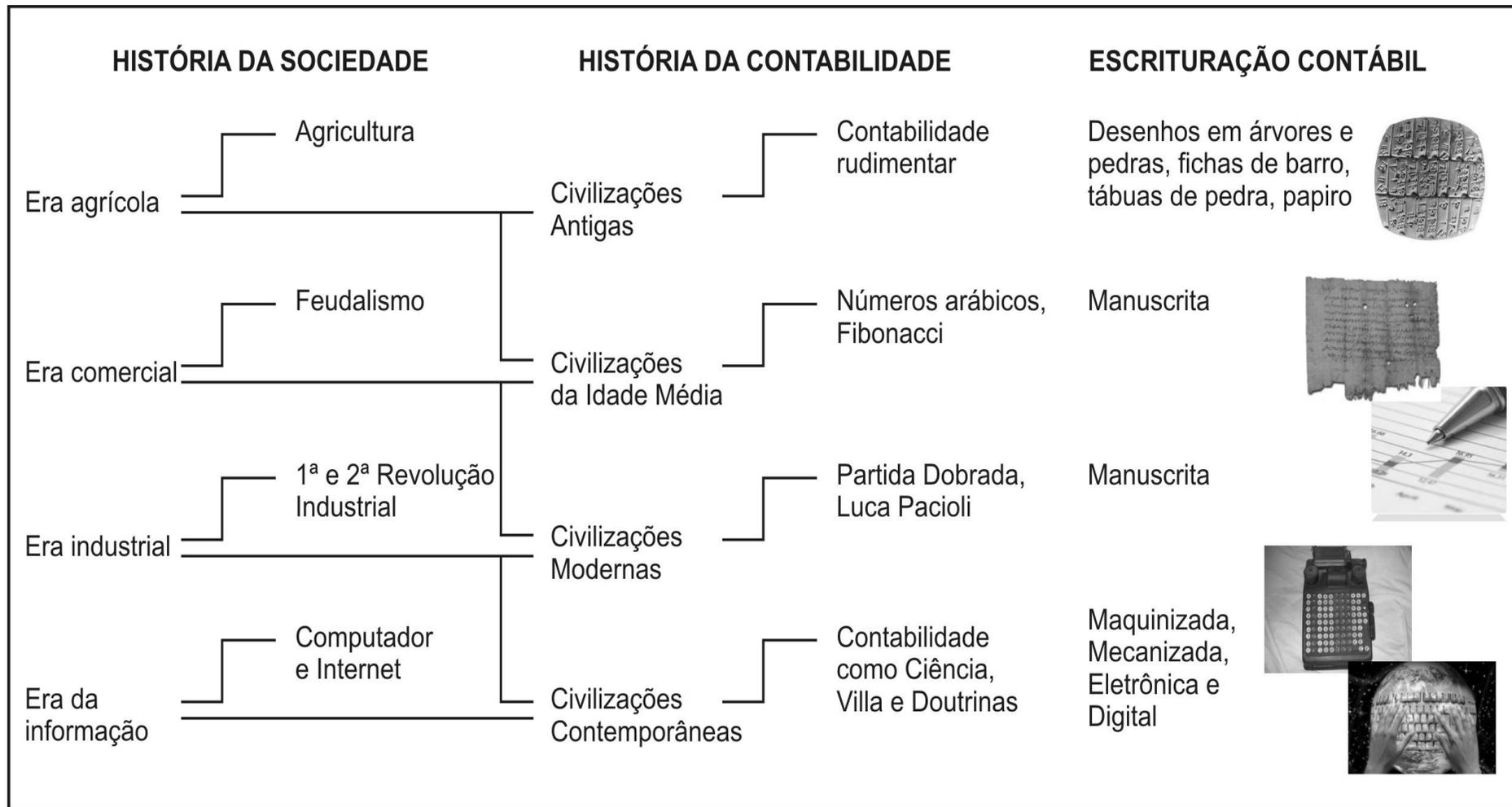
No que diz respeito à Era industrial o cenário tecnológico aparece como altamente desenvolvido, se relacionado às duas outras eras. No sentido de que, a primeira e a segunda revolução industrial impulsionaram de forma ampla o progresso na forma de registrar os fatos contábeis, pois houve a implementação da máquina de escrever e das máquinas contábeis, plantando as sementes para novas formas de registro que surgiram na Era da informação. Datando também desse período, mais especificamente da segunda Revolução Industrial, o momento em que a contabilidade inicia o seu processo de consolidação enquanto ciência através da obra de Francesco Villa.

Na Era da informação o desenvolvimento tecnológico e as necessidades sócio-econômicas vão estimular modificações na ciência contábil, instigadas pelas doutrinas da contabilidade, no que diz respeito às formas de registro. Que inclusive, é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade na Resolução nº 563/83, que trata da NBC T 2.1 relativa às formalidades da escrituração contábil, dentre outras regulamentações. Na sequência, tem-se a NBC T 2.8 que trata das formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica, regulamentada pela Resolução CFC nº 1.020/05, consolidando com a Resolução CFC nº 1.061/05 esta já estabelecendo o leiaute brasileiro de contabilidade digital para fins de escrituração, geração e armazenamento de informações contábeis em meio digital.

Assim sendo, esta Era se traduz como a revolução tecnológica que é vivida hoje, portanto, através de inovações como o computador e a internet, o processo de escrituração vive um momento de pleno desenvolvimento, à medida que

experimenta o alto poder da tecnologia informacional na execução das atividades, surgindo assim a escrituração digital.

Após, estabelecer a relação sociedade/contabilidade verificou-se quão interligadas estão, à medida que o desenvolvimento social influencia o desenvolvimento contábil, por meio do progresso econômico, que por sua vez, exige uma evolução tecnológica para acompanhar as modificações ocorridas.



Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 2 – Relação entre a evolução da técnica de escrituração contábil e a evolução histórica da sociedade.

3 CONCLUSÃO

Observou-se que a evolução humana ao longo de diversas gerações preocupou-se em desenvolver mecanismos de controle do patrimônio, para a obtenção de informações que proporcionassem melhores tomadas de decisões, notando-se, ao mesmo tempo, a influência tecnológica e econômica no desenvolvimento das técnicas contábeis.

O conhecimento de mundo e a necessidade de se modernizar condicionou as sociedades a buscarem métodos que fossem ao mesmo tempo eficazes e eficientes, e que se adequassem às necessidades de cada época. Nesse sentido, a contabilidade foi influenciada diretamente pelos avanços tecnológicos e pelo cenário econômico, conforme demonstra a história, uma vez que ao retratar a realidade do patrimônio percebe-se que este é afetado por variáveis econômicas.

Tal afirmação pode ser percebida na relação entre evolução da sociedade e das técnicas contábeis, estabelecida ao longo da pesquisa, quando se falou, por exemplo, da Era agrícola onde se registrava os produtos agrícolas advindos das colheitas, forma de registro modificada com o passar do tempo com a criação da moeda como forma de intermediar as transações entre as pessoas, dando início a Era comercial. Na sequência, advieram as Eras: industrial e da informação, onde também ocorreram modificações significativas no que diz respeito ao registro contábil. Nesse contexto, ao longo dos séculos, a contabilidade adquiriu fundamental importância para as mais diversas sociedades, pois é a ciência que registra, mensura, analisa o patrimônio das pessoas ou sociedades e fornece informações úteis à tomada de decisão.

Dessa forma, analisou-se que a prática contábil foi se adequando a cada época, com a evolução da técnica de escrituração, que foi desde as gravuras em pedras rupestres aos sistemas contábeis informatizados, acompanhando assim o desenvolvimento tecnológico.

Deste modo, verificou-se mudanças na sociedade, na economia, na tecnologia e na contabilidade. Contudo, a partir do reconhecimento da contabilidade como ciência social, estruturada num cabedal de teorias e técnicas, inclusive após o modelo de partidas dobradas, observou-se que a técnica contábil, neste particular a escrituração contábil – objeto deste estudo – não se modifica. Na verdade o que

muda são os recursos que ela utiliza para operacionalizar os registros que evolui, dos desenhos, ao manuscrito, depois passa para o maquinizado, logo em seguida o mecanizado, o eletrônico e atualmente o digital. Daí poder concluir a análise com o seguinte entendimento: a técnica da escrituração contábil se comporta na sociedade em função dos recursos modais que esta sociedade opera, ou seja, se a sociedade atual vislumbra a comunicação em rede, a técnica, por sua vez, também se utiliza das mesmas condições.

REFERÊNCIAS

AQUINO, Rubim Santos Leão de; FRANCO, Denize de Azevedo; LOPES, Oscar Guilherme Pahl Campos. **História das sociedades**: das comunidades primitivas às sociedades medievais. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico S/A, 1989.

ATANES, Silvio. **A máquina de escrever**. 1989. Disponível em: <http://super.abril.com.br/superarquivo/1989/conteudo_111729.shtml> Acesso em: 25 de nov. de 2010.

BÍBLIA. Português. **Bíblia mensagem de Deus**. São Paulo: Edições Loyola, 1994.

BOUZON, Emanuel. **Ensaio babilônicos: sociedade, economia e cultura na Babilônia pré-cristã**. Porto Alegre-RS: EDIPUCRS, 1998.

BROOKSHEAR, J. Glenn. **Ciência da computação: uma visão abrangente**. 7. ed. Porto Alegre: Bookmam, 2005.

BURNS, Edward Mcnall. **História da civilização ocidental: do homem das cavernas até a bomba atômica**. Porto Alegre: Editora Globo, 1975.

CASTTELS, Manuel. **A sociedade em rede**. 6. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008.

D'ÁURIA, Francisco. **Primeiros princípios de contabilidade pura**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

DURANT, Will. **História da civilização: Nossa herança oriental**. 4. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1957.

FINLEY, Moses I. **Escravidão antiga e ideologia moderna**. Rio de Janeiro: Graal, 1991.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. São Paulo: Editora UNESP, 1991.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

HITT, Michael A. IRELAND, R. Duane. HOSKISSON, Robert E. **Administração estratégica: competitividade e globalização**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

INFORMÁTICA o futuro chegou! **Revista brasileira de contabilidade**. Brasília. Nº 74, p. 21-27, jan/mar 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEMOS, Cristina. Inovação na era do conhecimento. In: LATRES, Helena M. M. ALBAGLI, Sarita. **Informação e globalização na era do conhecimento**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

LOBO, R. HADDOCK. **Pequena história da economia**. 4. ed. São Paulo: Livraria Martins, 1968.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARX, K. ENGELS, F. **A ideologia alemã**. 6. ed. São Paulo: Hucitecc, 1987.

NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade básica**. 13. ed. São Paulo: Frase Editora, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PIRES, Sílvio R. I. **Gestão da cadeia de suprimentos: conceitos, estratégias, práticas e casos – supply chain management**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. **A evolução da contabilidade**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

_____. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Fundamentos da contabilidade geral**. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. **Luca Pacioli: um mestre do renascimento**. 2. ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004.

_____. SÁ, Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, José Luiz dos. SCHMIDT, Paulo. FERNANDES, Luciane Alves. MACHADO, Nilson Perinazzo. **Teoria da contabilidade: introdutória, intermediária e avançada**. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

SEVCENKO, Nicolau. **A corrida para o século XXI: no loop da montanha russa**. São Paulo: Companhia das letras, 2001.

SILVA, Marcos Aurélio da. **Fundamentos de perícia contábil: teoria e prática**. São Bernardo do Campo: UMESP, 2005.

SINGER, Paul. **O capitalismo: sua evolução, sua lógica e sua dinâmica**. São Paulo: Moderna, 1996.

SISTEMA público de escrituração digital. **Revista brasileira de contabilidade**. Brasília. Nº 174, p. 14-23, nov/dez 2008.

SOUZA, Marcelo Lopes de. **ABC do desenvolvimento urbano**. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2005.