



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TIAGO ALEXANDRE FREITAS PARENTE

**HISTÓRIA DO PENSAMENTO CONTÁBIL: A evolução do pensamento contábil e sua
repercussão no Brasil.**

Recife

2023

TIAGO ALEXANDRE FREITAS PARENTE

**HISTÓRIA DO PENSAMENTO CONTÁBIL: A evolução do pensamento contábil e sua
repercussão no Brasil.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Pernambuco –
UFPE, como requisito parcial para obtenção
do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Severino Pessoa dos Santos

Recife

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Parente, Tiago Alexandre Freitas.

História do Pensamento Contábil: A evolução do pensamento contábil e sua
repercussão no Brasil / Tiago Alexandre Freitas Parente. - Recife, 2023.

40

Orientador(a): Severino Pessoa dos Santos

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis -
Bacharelado, 2023.

1. Pensamento contábil. 2. Evolução contábil. 3. Contabilidade no Brasil. I.
Santos, Severino Pessoa dos. (Orientação). II. Título.

990 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

TIAGO ALEXANDRE FREITAS PARENTE

HISTÓRIA DO PENSAMENTO CONTÁBIL: A evolução do pensamento contábil e sua repercussão no Brasil.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE,
como requisito parcial para obtenção do grau
de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 04 de maio de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Severino Pessoa dos Santos
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Eduardo Dória Silva
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Severino José Lins
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades encontradas na minha vida. A Universidade Federal de Pernambuco, pela oportunidade de fazer o curso. Ao meu orientador, pela orientação acadêmica, apoio e confiança. A todos os professores do curso de Ciências Contábeis da UFPE, por terem contribuído com minha formação acadêmica. Ao meu pai que, mesmo não estando presente hoje, me fortalece. À minha mãe e meus filhos pelo apoio sempre prestados nas horas necessárias. A todos que direta ou indiretamente fizeram parte de minha formação, o meu muito obrigado.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa consistiu em estudar e compreender como se deu a evolução do pensamento contábil e sua repercussão no Brasil. Tendo como objetivos específicos: pesquisar sobre a história da contabilidade, desde o seu surgimento até as primeiras formulações de ideias e conceitos; conhecer as primeiras correntes de pensamento contábil surgidas no mundo; saber como a contabilidade chegou ao Brasil, quais foram as primeiras ideias aplicadas, e como elas influenciaram no pensamento contábil atual; e conhecer as correntes contemporâneas do pensamento contábil no mundo, e saber como suas ideias influenciam no Brasil. Como procedimento metodológicos o estudo realizou uma revisão bibliográfica de natureza qualitativa com abordagem descritiva-exploratória. Conclui-se que a Contabilidade surgiu no Brasil como no resto do mundo, com as primeiras civilizações. Após, com a criação dos primeiros cursos de Contabilidade, chegaram as influências externas que eram predominantemente das escolas de pensamento europeias, passando aos poucos para a influência das escolas estadunidenses, que ocorreu em meados do século passado, culminando com o surgimento da primeira escola de pensamento nacional, no fim do século passado.

Palavras-chave: Pensamento Contábil. Evolução Contábil. Contabilidade no Brasil.

ABSTRACT

The objective of this research was to study and understand how accounting thought evolved and its repercussions in Brazil. Having as specific objectives: research on the history of accounting, from its emergence to the first formulations of ideas and concepts; to know the first currents of accounting thought that emerged in the world; know how accounting arrived in Brazil, what were the first ideas applied, and how they influenced current accounting thinking; and to know the contemporary currents of accounting thought in the world, and to know how their ideas influence in Brazil. As a methodological procedure, the study carried out a bibliographic review of a qualitative nature with a descriptive-exploratory approach. It is concluded that Accounting emerged in Brazil as in the rest of the world, with the first civilizations. Afterwards, with the creation of the first Accounting courses, external influences arrived, which were predominantly from European schools of thought, gradually passing to the influence of American schools, a transition that occurred in the middle of the last century, until the emergence of the first school of thought country at the end of the last century.

Keywords: Accounting Thinking. Accounting Evolution. Accounting in Brazil.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	Problematização	9
1.2	Objetivos	10
1.2.1	Geral	10
1.2.2	Específicos	10
1.3	Justificativa	10
1.4	Delimitação do estudo	11
2	REFERENCAL TEÓRICO	13
2.1	A evolução histórica da contabilidade	13
2.1.1	Primeiro período da Contabilidade: A Pré-História e o surgimento da Contabilidade	14
2.1.2	Segundo período: História Média ou da Sistematização da Contabilidade e a obra liber abaci	16
2.1.3	Terceiro Período: História Moderna ou da Literatura da Contabilidade.	17
2.1.4	Quarto período: História Contemporânea ou Científica da Contabilidade e a obra La Contabilità Applicatta	17
2.2	Conceito de Contabilidade na História	20
2.3	A Contabilidade como ciência	22
2.4	Início do pensamento Contábil	23
2.5	A ascensão da literatura de contabilidade	24
2.6	Inovação no início da era 'contemporânea': uma avaliação crítica	24
2.7	A Contabilidade no Brasil	26
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	31
4.1	O início da Contabilidade	31

4.2	Surgimento do Pensamento Contábil	32
4.3	Pensamento moderno da Contabilidade	33
4.4	Evolução da Contabilidade no Brasil	34
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
6	REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que a Contabilidade, como ferramenta social, surgiu no esteio do aparecimento dos primeiros agrupamentos sociais, sendo o meio pelo qual o homem antigo controlava seu rebanho e sua produção agrícola e de bens, a esse período dá-se o nome de Contabilidade Antiga ou Empírica, que vai até o ano de 1202, são muitos os registros de algum tipo de uso da Contabilidade nas mais diversas localidades do mundo.

A partir da publicação da obra “*Liber Abaci*”, de autoria Leonardo Fibonaci, o Pisano, nasce a Contabilidade Medieval ou Sistematização da Contabilidade, período que vai até o ano de 1494, e cujas transformações sociais e econômicas foram imensas, pois trata-se do período no qual houve a derrocada do Feudalismo, a ascensão do Capitalismo, o Renascimento Comercial e a Expansão Marítima.

Em 1494, no livro “*Summa de arithmetica, Geometria proportioni et propornalitá*”, do Frei Luca Pacioli, no qual se enfatiza o método das partidas dobradas, surge a Contabilidade Moderna, mudando toda forma de utilizar a Contabilidade e plantando as raízes do cientificismo hoje existente.

Com a publicação de “*La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*”, de Francesco Villa, em 1840, inicia-se a Contabilidade Científica ou Contemporânea, período que se estende até os dias atuais, e no qual houve grande desenvolvimento científico e surgimento de escolas doutrinárias com pensamentos filosóficos dos mais diversos.

Sendo uma ciência, a contabilidade é calcada por doutrinas filosóficas que levam a evoluir no tempo e contribuir com o desenvolvimento das sociedades. Esses pensamentos são organizados e objetivam aplicabilidade de ideias nas atividades rotineiras dos profissionais das Ciências Contábeis São conceitos formulados para facilitar a execução de tarefas, dar segurança e resolver problemas encontrados no desempenho dos trabalhos dos profissionais e nos estudos dos acadêmicos.

São diversas as escolas de pensamento contábil, entre as quais estão Escola Administrativa ou Lombarda, Escola Contista, Escola Controlista ou Veneziana, Escola Personalista, Escola Neocontista ou Francesa, Escola Patrimonialista, Escola Norte-americana, Escola Matemática, Escola Alemã, Escola Moderna Italiana, entre outras. Cada uma tem seus pensadores e consagram princípios, ideias e métodos relevantes para o

desenvolvimento científico das Ciências Contábeis, tendo sua importância na evolução da Contabilidade como ciência social aplicada.

No Brasil, a Contabilidade surge primitivamente como nos demais locais do mundo, mas ganha base com o início da colonização pelos portugueses, haja vista a implementação das relações comerciais e da economia, necessitando agora de um melhor controle patrimonial por parte dos comerciantes e dos colonizadores.

Ainda assim, a primeira instituição de ensino contábil que se tem notícia surge apenas no início do século XX, trata-se da Escola de Comércio Álvares Penteado. Depois, a Contabilidade vai ganhando espaço no Brasil, com o surgimento de novas instituições de ensino.

Mas é a partir da década de 70 que a Contabilidade ganha rigidez, o aumento do comércio transnacional e a era de ouro do capitalismo fizeram com que a economia se expandisse globalmente, necessitando de mais controle no patrimônio das empresas, visando atender os interesses não só dos proprietários, como também dos acionistas.

Com o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, nascem também os doutrinadores, que desenvolvem princípios, ideias, métodos e normas para que cada vez mais haja uma evolução no pensamento contábil.

1.1 Problematização

Conhecer e entender como evoluiu a Contabilidade é importante para saber quais escolas de pensamento contábil que mais influenciaram na evolução da contabilidade no Brasil, e de que forma isso impactou nos procedimentos utilizados pelos profissionais atualmente.

Sabendo disso, dá para se ter um melhor panorama sobre os princípios, métodos e normas que são aplicados no dia a dia, e porque tais recursos são utilizados em detrimento de outros. Além disso, a partir dessas observações, depreende-se como as ciências contábeis devem ser abordadas na academia, quais desses princípios, métodos e normas devem ser ensinados aos futuros profissionais.

Diversas foram as correntes filosóficas que ganharam espaço e tiveram relevância dentro da contabilidade, mas poucas perduraram no tempo e ainda vivem, influenciando o

pensamento contábil atual, e é isso que precisamos saber, não somente para entender o presente, como já foi dito, mas também para permitir conjecturar e apontar para qual caminho evoluirão as ciências contábeis.

Diante disso, há que se questionar: Como evoluiu o pensamento contábil no mundo, e qual sua repercussão no Brasil?

1.2 Objetivos

1.2.1 *Geral*

Estudar e compreender como se deu a evolução do pensamento contábil no mundo e no Brasil.

1.2.2 *Específicos*

- Pesquisar sobre a história da contabilidade, desde o seu surgimento até as primeiras formulações de ideias e conceitos;
- Conhecer as primeiras correntes de pensamento contábil surgidas no mundo;
- Saber como a contabilidade chegou ao Brasil, quais foram as primeiras ideias aplicadas, e como elas influenciaram no pensamento contábil atual;
- Conhecer as correntes contemporâneas do pensamento contábil no mundo, e saber como suas ideias influenciam no Brasil.

1.3 Justificativa

Em geral, no curso de bacharelado em ciências contábeis, diferente de outros cursos superiores das ciências sociais, as Instituições de Ensino Superior não costumam elencar na grade curricular disciplinas que tratam especificamente de temas ligados à história e evolução, o que é importante para se ter um conhecimento científico amplo dos diversos ramos e vertentes da contabilidade.

Esse tipo de trabalho investigativo da história, serve de base aos demais acadêmicos e profissionais que desejarem se aprofundar no movimento histórico-evolutivo que culminou com os preceitos, metodologia e normatização das atividades desempenhadas pelos profissionais da área contábil.

Mais além, conforme proclamou Heródoto: “Pensar o passado para compreender o presente e idealizar o futuro”¹, corroborado por Confúcio: “Se queres conhecer o passado, examina o presente que é o resultado; se queres conhecer o futuro, examina o presente que é a causa”², é fundamental ter conhecimento limiar para poder imaginar o que ocorrerá futuramente, pois sabendo como a ciência evoluiu até o presente momento, poderemos saber que rumo tomará.

Na contabilidade não é diferente, saber como evoluíram os pensamentos e ideias em torno das ciências contábeis nos faz ter uma noção mais precisa do que acontecerá no futuro, isso é imprescindível não só dentro do meio acadêmico, quanto para os profissionais, haja vista que a evolução sempre busca o aprimoramento das técnicas aplicadas.

Não compreender os fatos ocorridos no passado pode fazer com que haja uma regressão na ciência, o que seria prejudicial para a própria contabilidade, mas sobretudo para as sociedades, que esperam do conhecimento científico contribuição para o desenvolvimento social.

1.4 Delimitação do estudo

O estudo, inicialmente, fará uma breve apresentação de como surgiu a contabilidade, fazendo uma narrativa dos fatos historicamente relevantes e fundamentais para o pensamento contábil.

Depois será a vez de fazer uma análise das principais escolas do pensamento contábil, restringindo uma análise mais atenta às mais importantes, descrevendo características, atribuindo relevância para o presente e apontando os princípios, métodos e normas que deixaram de legado.

Em seguida, elaborar-se-á uma análise das principais correntes de pensamento contábil

¹ Disponível em: <<https://www.pensador.com/frase/NTQyMDQ4/>>. Acesso em: 17/08/2022.

² Disponível em: <<https://citacoes.in/citacoes/580452-confucio-se-queres-conhecer-o-passado-examina-o-presente-q/>>. Acesso em 17/08/2022.

existentes hoje no mundo, descrevendo suas principais ideias e de quais correntes pioneiras receberam influência.

Por último, será discorrido sobre o presente pensamento contábil no Brasil, explicando como evoluiu e de quais correntes filosóficas recebeu os preceitos.

2 REFERENCAL TEÓRICO

A revisão da literatura indicou que existem pesquisas semelhantes com a temática geral, no entanto como trata de um estudo acerca da evolução sempre há algo novo a ser buscar, pois novas ideias e conceitos surgem constantemente.

Sobre os subtemas da pesquisa há diversos artigos, monografias e obras de uma maneira geral, quando se busca sobre a história da Contabilidade há uma imensa gama de textos, através dos quais pode se buscar informações para subsidiar o trabalho. Não há dificuldade em encontrar trabalhos sobre a história do pensamento contábil, que é o principal tema abordado neste estudo.

Os textos encontrados são ricos, de fácil acesso e podem se tornar uma fonte confiável de informações para desenvolvimento das ideias a serem dissertadas na busca de desvendar o problema apontado.

Este estudo busca contar a história da contabilidade e relacioná-la com o mundo e a evolução do pensamento contábil. Começa com os registros contábeis mais antigos encontrados, passando pela idade média, onde até o Renascimento é recontada explicando como a contabilidade foi desenvolvida, e as razões disso.

Espera-se que os leitores completem esta seção com uma ideia das origens da atividade que praticam, tenham orgulho de se autodenominarem contadores e saibam o quanto isso se deve às grandes civilizações da África e Ásia. Continua através da Era dos Descobrimentos e da Era Industrial e seu impacto no mundo dos negócios e especialmente na contabilidade.

2.1 A evolução histórica da contabilidade

A Contabilidade surgiu com o desenvolvimento da civilização e, durante muito tempo, foi conhecida como a arte da escrituração mercantil. Utilizavam-se técnicas específicas, que aos poucos foram se aperfeiçoando, sendo algumas delas utilizadas até os dias de hoje.

Embora se conheça que a Contabilidade tem origem milenar, identificada por muitos historiadores como praticada nos primórdios da civilização, ainda que fossem de forma elementar e não sistematizada, a civilização se desenvolvia economicamente e enriquecia, e

isso levava a necessidade de impor e criar técnicas para fazer o controle e a preservação dos bens. A partir daí se inicia o desenrolar histórico da contabilidade, que segundo boa parte de estudiosos e historiadores, se divide em quatro períodos, que são: História Antiga ou da Contabilidade Empírica, História Média ou da Sistematização da Contabilidade, História Moderna ou da Literatura da Contabilidade e História Contemporânea ou Científica da Contabilidade.

2.1.1 Primeiro período da Contabilidade: A Pré-História e o surgimento da Contabilidade

O primeiro período, comumente chamado de período antigo da Contabilidade, no qual a Contabilidade era empírica, praticada pelas civilizações pré-históricas e já era utilizada com o objetivo de controlar o patrimônio, que nesse momento era representado pelos rebanhos, terras e outros bens com aspectos majoritariamente quantitativos. Os primeiros registros contábeis eram feitos de forma rudimentar, na própria memória do homem, que tinha que realizar o inventário de seus bens a cada mudança no panorama produtivo, tais como mudança de estações, crises climáticas, guerras, entre outras.

Assim mencionam os professores Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 11), na obra *Introdução à teoria da contabilidade para graduação*:

Imagine um homem, na antiguidade, sem conhecer números e, muito menos, a escrita, exercendo a atividade de pastoreio. O inverno está chegando. O homem prepara toda a provisão para o sustento do seu rebanho de ovelhas olhando para um período longo de muito frio que está se aproximando. Ainda que ele nunca tenha aprendido sobre os meses do ano, ele sabe que a neve está se aproximando, pois as folhas das árvores ficaram amarelas, e caíram, e assim ocorreu no passado por inúmeras vezes. Ele não sabia o que eram as estações do ano, mas tinha experiência: árvores secando, frio chegando.

O inventário tinha um papel fundamental, pois a contagem dos bens e rebanho era o método mais simples a ser adotado para o controle, que tinham suas classificações conforme sua natureza: rebanhos, safra, metais, terras, escravos, entre outros. O vocábulo “conta” é como se designa o conjunto de itens da mesma natureza. Para alguns historiadores, os primeiros registros de escritas contábeis datam do fim do período Neolítico, também conhecido como idade da Pedra Polida, do qual se encontram registros feitos pelo homem a partir de desenhos e gravações.

Outros estudiosos, como Santos, Schmidt e Machado (2005), afirmam que as primeiras fichas de barros contendo registros contábeis foram encontradas por volta do ano

8.000 antes de cristo em Uruk, no período Mesolítico (Era de transição entre o Paleolítico e Neolítico), e eram utilizadas para controle do patrimônio.

Em relação a esses registros, Sá (1997) afirma o seguinte:

Os registros eram feitos em plaquinhas de argila fresca, sulcadas por estiletes de madeira, pontiagudos, com a ponta prismática, em base triangular, e tinham em geral dimensões de 4 cm a 5 cm de comprimento por 2,5 cm a 3 cm de largura... mais tarde, resumos de tais pequenas peças começaram a ser realizados em pranchas maiores (peças de aproximadamente 20 cm por 20 cm), e assim nasceu o Diário.

Apurações de custos, revisões de contas, controles gerenciais de produtividade, orçamentos, tudo isto já era praticado em registros feitos em pranchas de argila, nas civilizações da Suméria e da Babilônia (Mesopotâmia).

Os registros encontrados no Egito datam de um período em torno do ano 6.000 antes de cristo, mas o legado desse acervo é riquíssimo para os historiadores da contabilidade. Já nesse período, a escrita era fiscalizada pelo Fisco Real, fazendo com que os escriturários fossem zelosos e tivessem seriedade na sua profissão. Nesse tempo, também se fazia a distinção entre bens móveis e imóveis, e começava-se a estabelecer controles administrativos e financeiros, mesmo que de forma embrionária.

Conforme estudos históricos, tudo leva a crer que os egípcios foram os primeiros a usar valores monetários nos registros contábeis. Usando como base para fazer isso moedas cunhadas em prata e ouro, que eram denominadas de “shat”.

Em Creta, os balanços eram feitos em peças de mármore e expostos em praça pública, os critérios adotados demonstram a qualidade dos procedimentos contábeis realizados.

Por volta de 2.000 anos antes de cristo, os gregos usaram como base os modelos egípcios e faziam a escritura das contas de receitas e custos, confrontando-as anualmente com a finalidade de apurar, ao final de todo período, o saldo de cada uma das contas analisadas. Além disso, foram aperfeiçoando cada vez mais os modelos egípcios, e estenderam a escrituração contábil a diversas atividades. Em relação ao Império Romano, os documentos históricos conhecidos até hoje em relação a esse período da Contabilidade são quase inexistentes.

Para Sá (1997) os primeiros registros datam do Paleolítico:

Admite-se, pois que há cerca de 20.000 anos, o homem já registrava os fatos da riqueza em contas, de forma primitiva. O homem primitivo buscava, assim, memorizar aquilo que dispunha e que não precisava mais buscar na natureza, porque armazenara.

O mais antigo documento dessa época que se conhece parece ser o que nos apresenta Figuier. Foi encontrado na gruta D'aurignac, no departamento de Haute Garone, na França; é uma lâmina de osso de rena, contendo sulcos que indicam quantidade.

2.1.2 Segundo período: História Média ou da Sistematização da Contabilidade e a obra *Liber Abaci*

O segundo período da história da Contabilidade, também conhecido como período medieval, inicia-se na Itália em 1202, com a publicação do livro *Liber Abaci*, de Leonardo Pisano. Se os sumeros-babilônios e assírios iniciaram a Contabilidade como ela é hoje, plantando a semente, e os egípcios e gregos a regaram, foi na Itália que o cultivo e a colheita foram feitos. Esse período foi importantíssimo para a história do mundo, principalmente para a história da Contabilidade, sendo chamado de a “Era Técnica”, devido aos grandes avanços tecnológicos da época, os quais criaram as condições para a expansão comercial através da navegação, como foi o caso de Marco Pólo e de outros navegadores contemporâneos a ele.

Nessa época, se utilizava predominantemente as partidas simples, embora já houvesse utilização das partidas dobradas em algumas regiões, é o que afirma Sá (1997):

A mais antiga prova completa de um registro em partida dobrada é de 1292, embora existam provas esparsas, oriundas da cidade de Siena, na Toscana, Itália, de que o processo já estivesse formado; antes predominava a partida simples, cujo mais antigo documento que se conhece é de um fragmento de escrita de banqueiros florentinos, de 1211.

O processo industrial se proliferou com o advento de novas tecnologias na extração e processamento dos minérios. O comércio exterior foi expandido, graças ao renascimento comercial que foi incrementado, no eixo do mediterrâneo, pelas cidades de Veneza e Gênova, fazendo surgir, dada às necessidades desse período, o livro-caixa, no qual se faziam os registros pagamentos e recebimentos das entidades.

Desse modo, já era utilizado, mesmo que de forma embrionária, o débito e o crédito, que eram advindos das relações entre obrigações e direitos, e, inicialmente, referindo-se a pessoas. O aprimoramento e a evolução da Contabilidade convergiram naturalmente pelas necessidades geradas a partir do crescimento do mercantilismo, nos séculos XII e XIII. Por outro lado, as mudanças ocorridas no processo produtivo criaram um ambiente natural para a acumulação de capital, modificando também as relações laborais, que aos poucos foram passando de trabalho escravo para trabalho assalariado, fazendo mais complexas as relações e os trabalhos.

2.1.3 Terceiro Período: História Moderna ou da Literatura da Contabilidade.

Na terceira fase da Contabilidade, também conhecido como período moderno e fase da pré-ciência, houve o acontecimento de três eventos importantes para a caracterização desse período: em 1493, Constantinopla é tomada pelo Império Turco-Otomano, fazendo com que os sábios bizantinos emigrassem, principalmente, para onde hoje é a Itália; em 1492, Cristóvão Colombo descobre a América, fato que representou um crescimento no potencial de obtenção de riquezas para os impérios marítimos europeus, levando à expansão marítima, e consequentemente à colonização das Américas. Em 1517, acontece a reforma protestante, na qual os dogmas da igreja católica foram contestados, em reação a esse movimento, em 1545, ocorre a contrarreforma religiosa, e alguns dos protestantes, que se sentiam perseguidos no Velho Mundo, emigraram para as Américas, impulsionando a colonização. A Contabilidade foi se tornando essencial, auxiliando no controle das infinitas riquezas que foram sendo encontradas e exploradas nesse Novo Mundo.

O aparecimento da obra de Frei Luca Pacioli, é o marco do início da fase moderna da Contabilidade. Em 1494, publica em Veneza, seu primeiro livro, *Summa de arithmetica, geometria, Proportioni et proportionalita*. A obra ficou famosa devido a um capítulo deste livro que tratava sobre a Contabilidade: “*Particulario de computies et scripturis*” onde Pacioli descrevia a contabilidade de partidas dobradas ou “método das partidas dobradas”.

No Método das Partidas Dobradas, Pacioli adotou a seguinte terminologia: “Per”, nas contas em que se reconhece o saldo devedor; “A”, quando se reconhece o credor. Completou que, primeiro deve vir o saldo devedor, e depois o saldo credor, método utilizado até nos dias de hoje. A obra de Pacioli conseguiu sistematizar a Contabilidade de modo simples e didático, e abriu caminho para que outros tratados pudessem ser publicados sobre o assunto.

2.1.4 Quarto período: História Contemporânea ou Científica da Contabilidade e a obra *La Contabilità Applicata*

O quarto período fase da Contabilidade, também conhecido como período científico tendo dois grandes autores clássicos: Francesco Villa, escritor milanês, contabilista público, que, com a obra *La Contabilità Applicata alle amministrazioni Private e Pubbliche*, superou os conceitos clássicos de contabilidade, de modo que a realização de escrituração e a atividade de guarda livros poderiam ser realizados por qualquer pessoa com bons conhecimentos; e

Fábio Bésta, escritor baseado em Veneza, que dá o ponta pé para o controladorismo e é considerado o primeiro e maior contador moderno.

Na perspectiva de Francesco Villa, a Contabilidade implicava em conhecer os detalhes, a natureza, as leis, as normas e as práticas que administram o patrimônio. Era o pensamento patrimonialista. Esse foi o início dessa nova fase da Contabilidade, e esse tratado de Villa dá origem à Escola Administrativa ou Lombarda da Contabilidade.

Enquanto que na perspectiva de Fábio Bésta encontra-se a teoria materialística das contas. Foi responsável, também, por desenvolver os conceitos de “controle” antecedente, concomitante e subsequente.

Outra escola nascida nessa época foi a Escola Toscana, também conhecida como personalista, logismográfica ou jurídico-personalista, surgida a partir da obra *I Cinquecentisti Ovvero La Ingannevole Teoricache Viene Insegnatane gli Istituti Tecnici Del Regno e Fuori Del Regno intorno il Sistema de Scrittura a Partita Doppia e Nuovo Saggio per La Facile Intelligentza Ed Applicazione del Sistema*, de Francesco Marchi, publicada em 1867, que também teve como importantes expoentes Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi.

As escolas Norte-americanas ganharam força após as escolas europeias entrarem em declínio. Segundo Reis e Silva (2008), no Brasil, até a metade do século passado, houve uma grande influência cultural vinda da Europa, e consequentemente da Itália, mas não somente por isso, aquele país foi o berço da contabilidade, lugar de origem de diversas técnicas contábeis, entre as quais o método de partidas dobradas, e seria lógico que tivesse influência no desenvolvimento da Ciência Contábil no Brasil.

A princípio ficou evidenciado que quem estudava e atuava na Contabilidade não ficava limitado somente em escriturar e guardar livros, haja vista que era essencial o detalhamento do trabalho e explicação quanto aos significados do que foi feito, ou seja, quem estudava e atuava na Contabilidade se dava com uma ciência propriamente dita, com seus métodos e procedimentos definidos por pesquisadores e profissionais. Desse modo, o consenso foi de que a contabilidade era uma ciência com o objetivo de realizar o controle econômico, trazendo esse conceito mais próximo da realidade e ligando a Contabilidade ao objeto de seu estudo, que é o patrimônio das entidades.

Até os anos 50, as escolas europeias, predominantemente italianas prevaleciam no Brasil, mas com o avanço da globalização do mundo e o surgimento de corporações transnacionais e internacionais, a maior parte dessas provenientes dos Estados Unidos, que

lideraram o eixo capitalista durante os anos da Guerra Fria e teve a hegemonia do mundo após a dissolução da União Soviética até o início dos anos 2000, essa influência foi diminuindo aos poucos, enquanto aumentava a influência da escola norte-americana.

O evento que consolidou a influência da escola norte-americana sobre a Contabilidade no Brasil se deu em 15 de dezembro de 1976, com a publicação da Lei nº 6.404/76, comumente chamada de Lei das Sociedades por Ações, também conhecida como Lei das S.A., que é a lei que rege as sociedades anônimas no Brasil.

As primeiras aulas de Contabilidade no Brasil, deram-se na Escola de Comércio Álvares Penteado, primeira instituição de ensino especializada em aulas de Contabilidade, essas primeiras aulas de Contabilidade no Brasil eram dadas na disciplina de comércio da corte. Nessa época, o Brasil ainda sofria uma forte influência das escolas europeias.

A partir dos anos 20 do século passado, as empresas brasileiras tinham seus “guarda-livros”, que eram profissionais de confiança dos donos das empresas, mas com pouca formação técnica. O “guarda-livros” fazia atividades de contabilidade da empresa, entre as quais estavam: pagamentos, recebimentos, escrituração, contratos e distratos, correspondências, preenchimento de cheques, entre outras funções.

Os primeiros eventos de influência da escola norte-americana sobre a Contabilidade brasileira foram a Resolução nº 220/1972 e a Circular nº 179/1972, ambas normas editadas pelo Banco Central do Brasil. Vale lembrar que nesse período o Brasil era governado pela ditadura militar, que tinha estreitos laços com o governo norte-americano.

Mas o evento que consolidou a influência da escola norte-americana, foi, como já foi mencionado, a publicação da Lei nº 6.404/76, que carregou diversos dogmas daquela escola. Hoje, boa parte dos princípios da escola norte-americana é disseminado pelo curso de Ciências Contábeis e Atuariais pela Faculdade da USP, que tem professores dedicando-se ao ensino da Contabilidade e conta com um núcleo de pesquisa contábil nos modelos norte-americanos.

As influências externas na Contabilidade brasileira serão mais detidamente analisadas em capítulos mais à frente, quando foram tratadas com mais detalhes as escolas contábeis e a evolução do pensamento contábil.

2.2 Conceito de Contabilidade na História

Contabilidade é uma das atividades profissionais mais antigas. A história da contabilidade vem desde os primórdios da civilização impulsionada pelo sistema de comércio de colheitas e produtos necessários à sobrevivência. Infelizmente, por muitos anos, teve-se a imagem do Contador associada apenas a realizava cálculos e criação de documentos fiscais, desprezando-se assim, o que hoje é considerado o bem mais valioso do ser humano, o conhecimento.

Com a chegada da era da informação, onde em questão de segundos pode-se trocar informações com o outro lado do globo terrestre essa percepção começou a mudar, pois os relatórios gerados no passado pelos escritórios contábeis agora tinham um novo papel no gerenciamento das organizações, levar base teórica e exata dos dados financeiros para montagem de estáticas e planos de ação. Conforme dispõe Padoveze (2010, p.4).

Toda informação contábil é útil desde que seja necessária e utilizada para o gerenciamento de uma empresa. Se informações com dados do passado são necessárias para o futuro, então elas devem fazer parte do sistema contábil gerencial. As informações sobre eventos passados são bastantes úteis na comparação com padrões ou dados orçados.

Segundo Maximiliano (2009, p. 71):

A diferença entre racionalidade e intuição está na proporção de informação, de um lado, e opinião e sentimentos, de outro. Quanto maior a base de informação, mais racional é o processo. Quanto maior a proporção de opiniões e sentimentos, mais intuitivo se torna. A racionalidade e a intuição são atributos humanos complementares e não concorrentes.

Isto ocorre porque os diversos relatórios ofertados pela contabilidade nutrem a racionalidade e a qualidade do processo de gestão. Ora, se temos um gestor em posse de informações claras, objetivas e que auxiliem no planejamento de suas ações, naturalmente ele tenderá a seguir um caminho lógico, racional, embasado em arcabouço teórico e muitas vezes prático. Conforme o administrador passe a enxergar a evolução e importância dos dados contábeis e financeiros, ele tenderá a tomar melhores decisões, pois agora ele descobriu uma nova ferramenta gerencial de suma importância, a Contabilidade.

Segundo Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011), na era mercantilista, a Contabilidade tinha como função a mensuração da variação do patrimônio, mas eles complementam que, a partir da Revolução Industrial, o foco da contabilidade evoluiu, visando também a otimização dos custos da produção.

Ainda com foco nas visões de Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011), as informações contábeis tornaram-se ferramentas para a humanidade. Devido à evolução da contabilidade e o início do mercado de capitais, as informações também passaram a satisfazer às necessidades dos usuários externos. Dessa forma, pode-se compreender que, a contabilidade com o tempo passou a se tornar determinante para a sociedade como ferramenta para os usuários, que a utilizam.

Conforme os apontamentos Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011) a contabilidade tornou-se, para o ser humano, indispensável desde as primeiras décadas. Existem indícios do seu surgimento há 4.500 anos antes de cristo, antes habitantes primitivos contavam suas ferramentas e seus rebanhos, praticando uma contabilidade básica.

As primeiras máquinas que, ainda arcaicas, auxiliavam o profissional contábil foram criadas em meados do século 20, somavam e subtraíam. Essas máquinas por serem bem rústicas, deviam ser manejadas com cautela. Era necessário puxar uma alavanca para escolher os números depois escolher uma alavanca maior para fazer a somatória do valor escolhido.

Segundo Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011) com isto ao se passar dos anos o profissional contador, foi se adaptando as mudanças ocorridas na Contabilidade. Com o passar do tempo, a contabilidade foi evoluindo com o surgimento de máquinas de datilografar, calculadoras, que eram utilizadas para realizar as 4 operações matemáticas.

Dessa forma, pode-se compreender que, após alguns tempos os computadores passaram a ser usados, com isto a contabilidade ficou mais simples e fácil. Em 1980, os profissionais das ciências contábeis ganharam um sistema informatizado que necessitava interligar a tecnologia com a comunicação, diante do surgimento da internet, com a criação do computador de trinta e dois bits.

Dessa forma, foi implantada, como modelo de documento fiscal eletrônico, a nota fiscal eletrônica. De todos estes dados o controle de estoque, que junto à contabilidade é usado desde o começo da humanidade para contagem de alimentos, cultivo de suas plantações, contagem de seus animais, já era usado como forma de inventário e controle de estoques.

Aos poucos, foram surgindo ferramentas mais eficientes para controle de estoque, que com o passar dos anos vai se evoluindo até hoje. Uma gestão de estoque eficiente pode ser um grande auxiliador da rentabilidade da entidade.

A contabilidade evoluiu em resposta às mudanças ambientais, novas descobertas e avanços tecnológicos. Não há razão para acreditar que a contabilidade não continuará a evoluir em resposta às mudanças que vemos em nosso tempo.

2.3 A Contabilidade como ciência

A contabilidade é uma ciência porque envolve certos princípios que são universalmente aplicáveis. Os itens registrados nos livros contábeis são baseados em certos princípios definidos (DOWER, 2022). É composto por conceitos, convenções, regras e princípios etc. No entanto, não há uma relação de causa e efeito estabelecida. Isso torna a contabilidade uma ciência, mas não uma ciência pura.

O primeiro codificador de contabilidade foi um frade franciscano chamado Luca Pacioli, que atuou como professor e foi aluno, na maior parte de sua vida, nas universidades de Perugia, Florença, Pisa e Bolonha. Terminou sua ilustre carreira como professor de matemática na Universidade de Roma, cargo de prestígio para o qual foi convidado pelo Papa Leão. Teve como amigos vários papas, o matemático e arquiteto Leon Battista Alberti, e o mais próximo de todos era Leonardo da Vinci.

O livro escrito por Pacioli chamava-se *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalitá*. Surgiu em Veneza em 1494, somente dois anos após à chegada de Cristovam Colombo à América e apenas alguns anos após as primeiras impressoras aparecerem em Veneza, uma prova da importância de seu trabalho. A *Summa* era um tratado matemático, porém havia uma acerca do sistema de contabilidade de partidas dobradas, denominado *Particularis de Computis et Scripturis*. Esse trecho da obra, foi o primeiro registro no qual foi publicado algo que descrevia o sistema escrituração em partidas dobradas e apresentava a justificativa para os lançamentos contábeis.

Como disse Littleton (1966), historiador da contabilidade, fica-se impressionado, ao ler trechos como esses por causa do pouco que acrescentamos à contabilidade nos anos seguintes. Débitos, créditos, lançamentos contábeis, livros contábeis, contas, balancetes, balancetes e demonstrativos de renda datam do Renascimento. Mas isso também não quer dizer que não houve mudanças.

Parte do legado é um rico vocabulário, quase todo desse tempo e a maior parte dele de origem fascinante. Dívidas, devedores, obrigações e dívidas, por exemplo, são palavras que

surtem do *debere* ou obrigação básica, cuja contração é *dr*, em lançamentos contábeis. Os credos são oriundos da mesma raiz da palavra *credo*, significando algo no qual se acredita, assim como o credo cristão estabelecido no Credo dos Apóstolos.

Também é possível se referir a pessoas em quem confiamos, como credores, depositamos nossa confiança emprestando dinheiro a eles. A origem, que vem da língua latina, é *credere*, cuja contração é *cr*, em entradas de diário.

Outro exemplo são os primeiros impostos na Inglaterra. Eles se reuniram em uma mesa coberta com um pano dividido em quadrados. As fichas foram colocadas no quadrado indicando o dinheiro devido; Bens pagos e dinheiro foram colocados na praça adjacente, na forma visual inicial de entradas duplas. O tecido, que era xadrez, levava ao equivalente inglês do US Internal Revenue Service, chamado *Exchequer*. Mais tarde, quando os títulos do governo foram emitidos, eles ficaram conhecidos nos Estados Unidos como títulos do governo ou cheques.

2.4 Início do pensamento Contábil

Muito antes de a Europa emergir, já haviam economias sofisticadas no Oriente Médio e na Ásia. A Dinastia Shang na China remonta a 1.600 anos antes de cristo, enquanto os registros da sofisticação da cultura na Índia datam de 2.300 anos antes de cristo. No Egito já tinham sido construídas as grandes pirâmides, a primeira das quais foi construída há 4 (quatro) mil anos, confirmam a antiguidade desta civilização.

O conhecimento dessas antigas civilizações atingiu seu auge na Grécia antiga. Pensadores como Platão e Aristóteles, escritores como Sófocles e Homero e matemáticos como Pitágoras e Euclides continuam influenciando nosso pensamento.

A Europa da idade antiga foi um mundo de diversos conflitos com ascensão e derrocada de povos, civilizações e impérios, então esse foi o mundo em que a contabilidade nasceu. Como observou Littleton (1966), era um mundo em que vários eventos, que ele chamou de precursores, convergiam. Entre esses precursores estão a capacidade de se expressar, como a arte de escrever, o desenvolvimento da aritmética, o uso generalizado do dinheiro como denominador comum, o conceito de propriedade privada, desenvolvimento de crédito e acumulação de capital. Esses precursores facilitaram a acumulação e o uso do

capital, influenciando na necessidade de criação do conceito de entidade e do cálculo dos lucros.

A Itália do século XIV foi um País afortunado para o qual esses eventos convergiram. Como estava na rota de comércio da idade antiga, ele foi o destinatário do acúmulo de conhecimento por diversas gerações de outras regiões do mundo, como da Mesopotâmia, Egito, Índia e Oriente Próximo.

2.5 A ascensão da literatura de contabilidade

Como já observado, uma característica básica da história da contabilidade na era "moderna" é o surgimento de uma literatura contábil, ou seja, uma tradição de escritos sobre a atividade de manter registros e rastreamentos de transações econômicas, principalmente em termos da técnica de dupla entrada. A técnica em si – como é conhecida – surgiu durante os séculos XIII a XV no âmbito da prática empresarial (DELLA PENNA, 1946, 1950). Embora ainda existam controvérsias sobre o processo preciso pelo qual o método das partidas dobradas surgiu ou foi inventado e sobre seu papel na evolução do capitalismo, para nossos propósitos será suficiente apontar que neste período inicial a dupla entrada (como outras técnicas contábeis) era simplesmente 'feito' em vez de 'escrito sobre'.

Em contraste, a 'literatura contábil' é uma inovação característica da nova era, e nessa medida justifica-se a visão da 'idade moderna desenvolvida na historiografia italiana - particularmente por Melis (1950) - que define 1500 a 1700 como um período de a 'difusão e desenvolvimento da literatura de dupla entrada'.

2.6 Inovação no início da era 'contemporânea': uma avaliação crítica

Certamente a nova era é inovadora em vários aspectos. De particular importância é a emergência de um novo contexto institucional, em que a literatura contábil poderia se desenvolver como um novo domínio quase autônomo de 'discurso acadêmico', como é sinalizado pelo estabelecimento de cátedras acadêmicas, a difusão de periódicos e o desenvolvimento de todas as atividades institucionais de uma comunidade de produtores de conhecimento.

No que diz respeito ao conteúdo desse novo discurso e às contribuições de autores individuais, depara-se com seu duplo foco, combinando uma preocupação com aspectos técnicos específicos da teoria contábil com reflexões mais amplas sobre todo o domínio, essência e posicionamento da contabilidade como disciplina. Tal dualismo é algo que parece caracterizar a tradição italiana em geral desde o século passado. Em outras palavras, desde o início do pensamento contábil 'contemporâneo', parece haver um forte interesse em observações 'autorreflexivas' sobre questões teóricas e 'epistemológicas' entre os estudiosos italianos, e não apenas um foco em questões técnicas estreitas (SCHMIDT, 1998).

Consequentemente, surge um sério problema em relação ao grau em que as escolas lombardas e toscanas constituem uma continuidade ou uma descontinuidade na história do pensamento contábil (SOARES, 2015). Por um lado, de um ponto de vista epistemológico - ou seja, em termos do que são percebidos como as características menores e os limites adequados da contabilidade como uma disciplina do conhecimento - os autores italianos da época certamente inovam, gerando uma abordagem significativamente 'nova' e rigorosa para entender contabilidade. Por outro lado, de uma perspectiva mais estritamente técnica, as contribuições desses estudiosos, como sugerido acima, podem ser vistas como fundamentadas na tradição francesa de personificação da conta.

No entanto, na opinião do autor, há uma complicação adicional, na medida em que a afirmação de que uma descontinuidade começa com os autores lombardos e toscanos pode ter uma explicação diferente, dependendo de quais historiadores da contabilidade estão fazendo a afirmação. No caso de Bariola (1897), Della Penna (1946) e Melis (1950), a afirmação deriva do viés estritamente nacionalista de sua abordagem. Na opinião deles, as contribuições de Cerboni (1889) representam uma mudança significativa na evolução do pensamento em comparação com os escritores italianos anteriores (como de fato representam).

No caso dos historiadores italianos mais recentes, no entanto, parece haver uma dinâmica bastante diferente em ação, além do foco nacional (deixando de lado o interesse de Onida (1947) pela evolução paralela da tradição contábil alemã). Pois ao tentar avaliar o trabalho das escolas lombardas e toscanas, Onida (1947) e Giannessi (1980) enfrentam um 'dilema interpretativo'. De fato, qualquer julgamento sobre até que ponto essas escolas representam continuidade ou descontinuidade em relação ao pensamento contábil anterior e posterior dependerá muito da maneira como se ponderar as características antitéticas que fundamentam as visões dualistas dos escritores contábeis italianos: inovador em termos de

abordagem global da disciplina, enquanto conservador em seguir a continuidade da personificação na teoria contábil.

Onida (1947) e Giannessi (1980), como estudiosos 'zappianos' sensíveis à ideia de que a contabilidade é uma disciplina do conhecimento com fundamentos unitários, parecem se inclinar para a visão anterior e, assim, enfatizam a inovação das primeiras contribuições da era 'contemporânea'.

As diferenças encontradas entre as interpretações levam, no final, a uma conclusão alternativa: que a própria abordagem nacionalista, juntamente com a periodização subjacente usualmente aceita na historiografia italiana, deve estar aberta a uma questão fundamental, e que deveríamos estar buscando uma abordagem menos nacional-centrada e, em certo sentido, mais pluralista da história da contabilidade. Nessa abordagem, a continuidade dos pressupostos contábeis que se estende desde os primeiros exemplos de 'explicação lógica', na tradição francesa do século XVIII, até a época da escola toscana, poderia ser definida como o período de predominância das teorias da personificação (SOARES, 2015). Ao mesmo tempo, as inovações características da abordagem italiana seriam então datadas da segunda metade do século XIX, ou seja, o interesse pelos fundamentos conceituais de uma nova disciplina do conhecimento e o interesse pelos fundamentos teóricos necessários para empreender o estudo da economia da 'agência'.

De maneira mais geral, a linha de crítica desenvolvida aqui pode ter implicações interessantes para outras tradições nacionalistas na história da contabilidade. Mas é claro que a mesma expressão é geralmente considerada como a 'equação fundamental' na teoria proprietária desenvolvida no curso do debate americano sobre contabilidade. Se aceitar as implicações disso, pode-se argumentar que a herança teórica da teoria da personificação só é finalmente superada com o estabelecimento da abordagem da teoria da entidade. A este respeito, a falta de "memória histórica" entre os estudiosos americanos sobre as contribuições francesas e italianas para a contabilidade é simplesmente surpreendente. Como segunda observação, pode-se notar também o nível mais baixo da literatura anglo-saxônica em geral sobre os quase dois séculos de debate teórico e epistemológico na tradição italiana, que é igualmente surpreendente.

2.7 A Contabilidade no Brasil

A contabilidade como ciência busca responder as inquietações do profissional e contribuir para o aprimoramento das atividades da área. O conhecimento científico da contabilidade, ao observar os fenômenos e analisar as circunstâncias relacionadas ao ambiente socioeconômico, busca uma comparação racional para formar uma base que permita a construção de modelos ou fundamentos para responder a esses fenômenos. Ao se deparar com problemas acerca da contabilidade, deve-se procurar entender qual o objeto ou matéria específica de estudo. Para isso, deve-se entender em qual ambiente esse problema está inserido, se há necessidade em abordar a forma como os modelos contábeis são aplicados ou se existe o interesse em entender se o comportamento das pessoas (neste caso, da classe contábil), pode afetar os resultados de uma entidade ou na tomada de decisão.

Por mais simples que fossem as demandas por controles àquela época, havia a necessidade de controlar e preservar o seu patrimônio, pois os bens serviam também como um meio de troca por outras mercadorias. Dessa forma, era possível quantificar seus bens e saber, ao longo do período, se houve ganho ou perdas.

Apoiando-se no exemplo dos professores Iudícibus, Marion e Faria (2009), pode-se dizer que um homem conta seu rebanho de ovelhas, protege-o contra predadores e alimenta-o para produzir (lã, criação de cordeiros etc.).

Esse processo para controlar o rebanho se repete a cada período (inverno), permitindo uma comparação com o período anterior. O resultado desse controle permite que o pastor utilize parte de seu estoque na troca por outros componentes, como por exemplo artigos para caça e pesca. A cada período é possível identificar qual o patrimônio estabelecido, como se fosse um inventário, comparando a quantidade de ovelhas com o inverno passado e controlando os outros itens adquiridos.

Ao passo que é feita a contagem de seu patrimônio, o pastor tem a possibilidade de identificar a necessidade por outros bens e o quanto isso comprometerá seu patrimônio. Embora não houvesse o domínio da escrita ou da moeda, era possível fazer suas marcações por meio de pedras em árvores ou paredes para controle de seu estoque ou situação patrimonial, o que mostra a contabilidade como um importante instrumento para o desenvolvimento da sociedade. Depois, apesar do surgimento da escrita e da moeda, a contabilidade não apresentou grandes evoluções.

A contabilidade brasileira sempre foi influenciada por critérios fiscais, como na legislação do imposto de renda ou no estabelecimento de “regras” para a depreciação. Com a

vigência da Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei das S.A. nº 6.404/1976, tornou-se necessária a adoção de critérios contábeis diferentes dos estipulados pela legislação tributária.

A contabilidade fiscal, também conhecida como contabilidade tributária, tem como obrigações a apuração e conciliação dos tributos e fornecimento das informações para o fisco, obedecendo a hierarquia entre União, estados e municípios. A contabilidade aplica as normas do regime tributário sobre a operação e as atividades relacionadas a cada entidade. Cabe à contabilidade fiscal entender as características do negócio, observar os limites da legislação e optar por um modelo de tributação adequado com a realidade da empresa. “As empresas podem ter seus resultados tributados de diversas formas no que se refere ao imposto de renda, tais como: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado” (GALLO et al., 2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A Pesquisa utilizada neste estudo é qualitativa, analítica e transversal, fundamentada em uma análise bibliográfica dos estudos que envolvem o tema abordado. Foi realizada uma pesquisa qualitativa, de cunho bibliográfico. Não sendo necessária a realização de entrevistas ou aplicação de questionários, haja vista que o trabalho consistiu na revisão histórica da Contabilidade, e a influência das Escolas de Pensamento nos dias de hoje.

Para Lakatos e Marconi (2009) a pesquisa é conceituada como um processo formal, com metodologia de pensamento concentrado que necessita de um tratamento científico, que busca estudar determinados assuntos encontrando a realidade.

De acordo com Gil (2017), a habilidade em classificar é uma individualidade do ser humano, ela proporciona uma sistematização dos acontecimentos e assim facilita a compreensão. Para classificar as particularidades de uma pesquisa, é necessário saber como as informações foram alcançadas e a metodologia empregadas no estudo.

A metodologia utilizada foi o estudo e leitura de textos que tratam de assuntos pertinentes ao tema. Isso foi feito a partir de consulta desses materiais na internet, em portais de textos acadêmicos tais como SciELO, Google Acadêmico, Scopus, Science direct, Periódico CAPES, BDTD, World Wide Science, Scholarpedia, ScienceResearch, entre outros nos quais houverem textos e trabalhos científicos com o tema do presente estudo.

Também foram feitas visitas a bibliotecas digitais e repositórios de artigos, sempre procurando elementos para subsidiar o desenvolvimento do trabalho. Realizando pesquisas em livros que tratam do assunto em bibliotecas, principalmente a biblioteca do Centro de Ciências Sociais Aplicada da UFPE.

Depois da coleta de dados, foi realizada uma seleção das melhores ideias e condensação destas a fim de tratar a problemática envolvida na pesquisa, analisando e comparando as visões das correntes filosóficas antigas e atuais, para entender como se deu a evolução do pensamento contábil.

O presente estudo foi feito com base em pesquisas bibliográficas, realizadas por meio de artigos, monografias, teses e livros, tendo como objetivo levar o pesquisador a se aproximar de forma imediata, com tudo o que está sendo mencionado no trabalho, oferecendo trajetos para definir, desvendar novas áreas, não sendo somente as questões conhecidas (LAKATOS; MARCONI, 2009).

O trabalho foi descritivo-exploratório. Caracteriza-se pela pesquisa descritiva exploratória, com enfoque em análise documental com respaldo quantitativo, obedecendo ao procedimento de definição e conceituação do tema (SEVERINO, 2011).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 O início da Contabilidade

Para falar sobre a evolução do pensamento contábil, temos que, antes de tudo, realizar uma abordagem do surgimento da Contabilidade, pois esta, muito embora as primeiras teses e proposições só viessem a ser feitas no século XIII, com a obra “*Liber Abaci*” de Leonardo Fibonacci, nos convém que a contabilidade surgiu muito antes, com o estabelecimento das primeiras civilizações.

Para essa parte do estudo, vimos diversas conjecturas, algumas delas diziam que a Contabilidade teria surgido no Neolítico, que foi de 10.000 a.c. a 3.000 a.c., período caracterizado pelo início da sedentarização e domínio da agricultura.

Cotrin et al. (2012, p. 45) sustenta que

alguns historiadores relatam que os primeiros sinais da existência das contas datam de aproximadamente 4.000 A. C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar as primeiras ferramentas e instrumentos de caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade.

Outros historiadores da Contabilidade, como os brasileiros José Luiz dos Santos, Paulo Schmidt e Nilson Perinazzo Machado, em sua obra Fundamentos da Teoria da Contabilidade, publicada em 2005, atribuem o período Mesolítico, período de transição entre o Paleolítico e Neolítico, baseados nos achados da cidade da antiga mesopotâmia Uruk, e assim discorrem sobre o assunto:

A arqueologia da contabilidade é fruto de estudos científicos de restos humanos desenvolvidos no período mesolítico (10.000 a 5.000 a.C.), ou seja, na pré-história, isto porque esses fatos ocorreram antes do aparecimento da escrita, sendo que as primeiras fichas de barro foram encontradas em 8.000 a.C. em Uruk, antiga cidade da Mesopotâmia e centro importante da civilização sumeriana. Nesse período, o sistema contábil era utilizado para controle de estoques de produtos agrícolas e animais, sendo registrados em fichas simples e complexas, através de caracteres cuneiformes, ou seja, a escrita em forma de cunha dos assírios, babilônios, medos e persas(SANTOS, SCHMIDT; MACHADO, 2005, p.).

Já Sá (2008), acredita que o início da Contabilidade se deu já no período Paleolítico, e corrobora seu pensamento na obra História Geral e das Doutrinas da Contabilidade, de 2008, no seguinte trecho: “Muitos foram os elementos arqueológicos encontrados em grutas e em rochas, no Brasil, em Portugal, na França e em outros países. Admite-se, pois que há cerca de 20.000 anos, o homem já registrava os fatos da riqueza em contas, de forma primitiva. O homem primitivo buscava, assim, memorizar aquilo que dispunha e que não precisava mais

buscar na natureza, porque armazenara.”. Esse nos parece ser uma visão mais condizente com a realidade, pois embora nesse período o homem ainda não contasse com a sistematização da matemática, ele sabia empiricamente contar os bens que o cercavam, e por isso mesmo esse período da história humana foi caracterizado pelas migrações, o homem era nômade porque sabia que o patrimônio ali existente em determinada área já não era mais suficiente para sua sobrevivência, então migrava para outro local.

4.2 Surgimento do Pensamento Contábil

A partir do século XIII, surgem as primeiras teses e teorias da Contabilidade, a obra “*Liber Abaci*”, de Leonardo Fibonacci, já mencionada, marca essa mudança, esta foi precedida de outra obra importante para o pensamento contábil, publicada em 1494, que é “*Summa de arithmetica, geometria, Proportioni et proportionalita*”, do Frei Luca Pacioli, na qual, no capítulo “*Particulario de computies et scripturis*”, discorria sobre o conhecido método veneziano (“*el modo de Vinegia*”) ou “método das partidas dobradas”, consolidando este método que é utilizado até hoje pelos profissionais que trabalham com a Contabilidade. Segundo Schmidt e dos Santos (2006), “por achar bastante necessário ao mercado, que deve saber registrar corretamente suas contas, a partida de crédito e de débito e seus correspondentes e também determinar os lucros e as perdas de todo o negócio”

Mas foi no século XIX, que a Contabilidade se consolida como ciência, com métodos pré-definidos e parâmetros estabelecidos, isso marcado pela obra de Francesco Villa “*La Contabilità Applicata alle amministrazioni Private e Pubbliche*”.

De acordo com Zanluca e Zanluca (2017, p. 8), Francesco Villa

extrapolou os conceitos tradicionais de Contabilidade, segundo os quais escrituração e guarda livros poderiam ser feitas por qualquer pessoa inteligente. Para ele, a Contabilidade implicava conhecer a natureza, os detalhes, as normas, as leis e as práticas que regem a matéria administradas, ou seja, o patrimônio.

Como toda ciência, a Contabilidade seguiu evoluindo, e parte dessa evolução partiu das escolas de pensamento contábil, que influenciam até os dias de hoje, e tiveram um papel fundamental para a Contabilidade como nos conhecemos na atualidade, não deixando de ressaltar que o pensamento contábil está em contínua evolução.

A primeira escola de pensamento contábil surgiu a partir da obra “*La Contabilità Applicata alle amministrazioni Private e Pubbliche*”, de Francesco Villa, é a Escola

Lombarda ou Administrativa, que procurava estabelecer que as contas fossem abertas a valores e não a relações pessoais.

Outra escola surgida no mesmo período foi a Escola Controlista ou Veneziana, cujos principais nomes foram Fábio Bésta, autor de *Sulla capitalizzazione continua degli interessi*, de 1872, e *La Ragioneria*, publicada em 1880, Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon e Pietro D'Alvise, esta escola tinha como foco o controle das empresas.

Mais uma escola a surgir nessa época foi a Escola Escola ou Personalista, também conhecida como Logismográfica ou Jurídico-personalista, que teve como importantes expoentes Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi e Francesco Marchi, autor da obra *I Cinquecontisti Ovvero La Ingannevole Teorica Che Viene Insegnata negli Istituti Tecnici Del Regno e Fuori Del Regno intorno il Sistema de Scrittura a Partita Doppia e Nuovo Saggio per La Facile Intelligentza Ed Applicazione del Sistema*, de 1867. Esta escola baseava-se no estudo das relações jurídicas entre os donos da empresa, os correspondentes, estes sendo terceiros que negociavam com a empresa, e os consignatários, que eram os empregados aos quais a empresa confiava os seus valores.

4.3 Pensamento moderno da Contabilidade

Com o grande desenvolvimento econômico do início do século XX, os Estados Unidos evoluíram também no campo científico, e a Contabilidade não ficou de fora disso, foi nessa época que surgiu a Escola Norte-Americana de Contabilidade, que apesar de não trazer à Teoria da Contabilidade grandes avanços no campo do pensamento, trouxe novas ideias no campo da atuação prática, pois foi com a Escola Norte-Americana que se começou a separar a contabilidade financeira da contabilidade gerencial, e teve como foco a preocupação com a tomada de decisão e com o usuário. Isso se deu devido à integração maior entre os pesquisadores e profissionais da Contabilidade. Para Iudícibus (2010, p. 34),

a premissa muitas vezes levianamente abraçada por alguns autores brasileiros de que as obras de autores norte-americanos são fracas do ponto de vista teórico demonstra desconhecimento de alguns trabalhos teóricos de profundo saber e que revolucionaram a Contabilidade nos últimos anos.

Segundo Schmidt (2000, p. 87),

as grandes questões enfrentadas por esta escola, especialmente neste século (aqui o autor refere-se ao século XX), foram um dos elementos responsáveis por transformá-la em uma das mais importantes do mundo [...]. Esta escola está na vanguarda da Contabilidade Mundial.

Entre o fim do século XIX e o início do século XX, surge a Escola Alemã, essa escola tinha como expoentes Eugen Schmalenbach e Fritz Julius August Schmidt, e tinha como base duas disciplinas *Betriebswirtschaftslehre* e *Rechnungswesen*, a primeira busca estudar e compreender as atividades das empresas, a outra é a contabilidade pura controlando os lançamentos realizados pelas entidades.

Houve também o surgimento da Escola Moderna Italiana, com Leonardo Fibonacci e Gino Zappa, essa escola centrava seu estudo no resultado, sendo o fenômeno mais importante da empresa.

Por volta de 1926, surge na Itália a Escola Patrimonialista, com a publicação da obra “*Ragioneria Generale*”, de 1926, cujo autor é Vincenzo Masi, esta escola defendia o estudo do patrimônio o qual era dividido em três grupos do Balanço Patrimonial, são eles: Ativo, passivo e o Patrimônio Líquido. Seus preceitos foram assimilados em diversos países, dentre eles o Brasil. Para Sá (2008, p. 34), “os patrimonialistas reconhecem o objetivo de estudos da contabilidade é o patrimônio, enquanto riqueza gerida para cumprir o fim da agência.”

4.4 Evolução da Contabilidade no Brasil

No Brasil, a Contabilidade surge como em todo o resto do mundo, com as primeiras civilizações. Para Sá (2008, p. 14),

a história no Brasil inicia-se na mesma época daquela da ‘conta’, ou seja, o registro contábil nasceu há mais de 10 mil anos, quando este homem produzia pinturas e inscrições qualificando as coisas por meio de desenhos e quantificando por sinais que expressavam traços, pontos grades e similares.

Mas foi em 1902, com a criação da 1ª Escola do comércio Alvares Penteado no Brasil, situada no estado de São Paulo, e que teve bastante influência das escolas europeias. Logo após, em 1905, foi criada, no Estado da Bahia, a escola Visconde de Carairu, também com influência das escolas europeias.

Esse período é conhecido por alguns como a primeira evolução da contabilidade no Brasil, já que a segunda evolução contábil brasileira se dá nas décadas de 60 e 70, com a influência europeia perdendo terreno para as Escola Norte-Americana, haja vista a expansão da hegemonia dos Estados Unidos no mundo.

Durante a década de 90, o professor Antônio Lopes de Sá produz uma nova corrente de pensamento chamada Neopatrimonialismo, a qual era baseada na história geral da

contabilidade, a partir disso a Contabilidade do Brasil é alçada para o mundo. Sá (1997, p. 11) afirmou que:

O Neopatrimonialismo foi uma consequência natural dessas mudanças. Foi necessário das as doutrinas do início do século uma visão holística e nisso nos inspiramos para estruturar uma Teoria Geral do Conhecimento Contábil, acrescentando enfoques ao já apreciável acervo doutrinário existente e sem estabelecer conflitos com as bases.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade tem como seu principal produto fornecer informações para a empresa, informações que permitam ao gestor, tomar decisões baseado em informações confiáveis. Como bem descrito ao longo dos conteúdos apresentados no trabalho a contabilidade vem passando por constante evolução no Brasil, sendo o ponto alto o desenvolvimento de normas para tornar as rotinas profissionais contábeis e seus demonstrativos unificados.

Uma contabilidade e relatórios financeiros sólidos, imparciais e transparentes são a base fundamental de nossos mercados de capitais altamente participativos e complexos, de nosso bem-estar econômico e de nosso modo de vida. As leis territoriais prevalecentes contribuem significativamente para as variações entre os padrões de contabilidade de um país e do outro. Como sabemos que é uma era de globalização, não há fronteira conceitual entre as nações. Assim, a obtenção de um único conjunto de padrões contábeis e de relatórios é a demanda da época. Estaremos para trás se este processo de convergência levar mais tempo.

Diante dos conteúdos apresentados pode-se observar que ao longo dos anos a contabilidade passou por uma evolução considerável dentro do ambiente brasileiro, buscando consolidar ainda mais as informações, métodos e procedimentos envolvendo essa área que ao longo dos anos se tornou fundamental para os administradores. Verifica-se que por meio da inserção da tecnologia em suas atividades, a contabilidade passou a ser uma das principais fontes de informações financeiras e econômicas, sendo dessa forma uma base para o planejamento organizacional.

Avaliando que ao longo do tempo algumas questões quanto aos procedimentos contábeis estão sendo abordados, estudados e pesquisados a fim de conceder uma estabilidade maior nas atividades realizadas e nos dados gerados, pode-se verificar que os anos foram fundamentais para estabelecer uma padronização dos relatórios, como também fundamentar quais medidas precisam ser tomadas pelos profissionais contadores a fim de obter um rendimento melhor de suas atividades.

A Contabilidade surgiu com a mais tenra das civilizações, e como toda atividade humana, evoluiu ao longo do tempo com grandes transformações, chegando ao patamar de ciência e agregando diversas escolas de pensamento, as quais foram fundamentais para o aperfeiçoamento das práticas contábeis. Sendo as escolas europeias com mais influência até

meados do século passado, passando a ter uma maior influência das escolas estadunidenses a partir do meio do século anterior.

No Brasil, como no resto do mundo, a Contabilidade nasce com as primeiras civilizações. Após, com a criação dos primeiros cursos de Contabilidade, chegaram as influências externas que eram predominantemente das escolas de pensamento europeias, passando aos poucos para a influência das escolas estadunidenses, transição ocorrida em meados do século passado, até o surgimento da primeira escola de pensamento nacional, no fim do século passado. No futuro, é possível que haja influências de outras partes do mundo, dado que a ordem mundial se torna cada vez mais multipolar.

Conclui-se que a Contabilidade evoluiu conforme as necessidades da humanidade, partindo de ferramenta rudimentar, posteriormente adquirindo métodos e procedimentos e, no ao final, já como ciência, teve evolução do pensamento através do tempo com a contribuição de diversos estudiosos e pensadores, por meio de escolas de pensamento, sempre com o objetivo de aprimorar as técnicas. No Brasil, sempre houve influências dessas correntes de pensamento externas, inicialmente pela falta de pensadores para propor teorias, e depois para convergir com os métodos utilizados no mundo.

6 REFERÊNCIAS

BARIOLA, P. **Storiadellaragioneriaitaliana (Historyof Italian accounting)**. Milano: Tip. Arnbrobianadi Cavalli Salmini, 1897.

CERBONI, G. **ElencocronologicodellaoperediComputisteria e Ragioneriaavenuteallaluce in Italiadal I202 a1 1888 (Chronologicalbibliographyofbookkeepingandaccountingworks in Italy, from 1202 to 1888)**. Roma: Tipografia Nazionale (fourthedition), 1889.

COTRIN, A. M. et al. **A evolução da contabilidade e o mercado de trabalho para o contabilista**. Revista Conteúdo, Capivari, v. 2, n. 1, jan./jul. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudo.org.br/index.php/conteudo/article/viewFile/70/63>>. Acesso em: 02/08/2022.

DELLA PENNA, F. **Le istituzionicontabili (parte prima) (The accountinginstitutes - firstpart)**. Roma: Castellani, 1946.

DELLA PENNA, F. **Le istituzionicontabili (parte seconda) (The accountinginstitutes - secondpart)**. Roma: Castellani, 1950.

DOWER, Fabio Cunha. **Comparação entre os conceitos da tríade princípios, postulados e convenções/regras na teoria da contabilidade e na teoria dos princípios**. Tese de Doutorado - Universidade de São Paulo, 2022.

FRANCISCO, Leonardo Soares et al. **A EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONTÁBIL ATÉ OS DIAS ATUAIS. REVISTA DE TRABALHOS ACADÊMICOS-CAMPUS NITERÓI**, 2016. Disponível em: <<http://revista.universo.edu.br/index.php?journal=1reta2&page=article&op=view&path%5B%5D=2631&path%5B%5D=1723>>. Acesso em: 13 Fev. 2022.

GALLO, Mauro Fernando et al. A Distribuição da Arrecadação do ICMS no Estado do Pará e o Comportamento do IDH-M. **Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais**, v. 13, n. 1, 2012.

GIANNESSI, E. **I precursor; in Economia Aziendale (The forerunners in economia aziendale)**. Milano: Giuffrk (IV edizione), 1980.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p.175.

História da Contabilidade/A Contabilidade na Idade Antiga. Disponível em: <https://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Antiga>. Acesso em 19/07/2022.

História da Contabilidade/A Contabilidade na Idade Contemporânea. Disponível em: <https://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Contempor%C3%A2nea>. Acesso em 20/07/2022.

HENDRIKSEN, Elson S., BREDAS, Michael F. Van. Tradução: Antonio Zoratto Savicente. **Teoria Da Contabilidade**. 1a. Ed. São Paulo: 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos, FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para graduação**. São Paulo, Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, Atlas, 2010.

JUNIOR, Ricardo. **Conheça a origem e a história da contabilidade**. Rede Jornal Contábil, 26 mar. 2017. Disponível em:

<<https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-origem-e-historia-da-contabilidade/>> Acesso em: 12 Fev. 2022.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 43-44.

LITTLETON, A. C. **Accounting Evolution to 1900**. Second edition, New York: Russell & Russell, 1966.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração: da revolução urbana à revolução digital**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELIS, F. **Storiadellaragioneria (Accountinghistory)**. Bologna: Zuffi, 1950.

ONIDA, P. **Le discipline economico-aziendali. Oggetto e metodo (The economia aziendale disciplines. Object and method)**. Milano: Giuffrè, 1947.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial**, 4ª ed. São Paulo: editora atlas, 2010.

REIS, Aline de Jesus, SILVA, Selma Leal da. **A história da contabilidade no Brasil**. 2008.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral da Contabilidade no Brasil**. 1º ed. São Paulo; Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos da teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, v. 6, 2005.

SCHMIDT, Paulo. A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. **Caderno de Estudos**, p. 01-17, 1998.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre. Bookman, 2000.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SEVERINO, Antonio Joaquim. Metodologia do trabalho científico: diretrizes para o trabalho didático-científico na universidade. In: **Metodologia do trabalho científico: diretrizes para o trabalho didático-científico na universidade**. 2011. p. 195-195.

SOARES, Tainara Figueiredo. **O perfil do contador e sua conduta Ética**. UNEB—Universidade do estado da Bahia. Barreiras—BA, 2015.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo e PACCEZ, João Domiraci e CONTRERA, Mara Jane. **Fundamentos da contabilidade: a nova contabilidade no contexto global**. São Paulo: Saraiva, 2011.

ZANLUCA, Julio César; ZANLUCA, Jonatan de Sousa. **História da Contabilidade**. 2017. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em: 04/08/2022.