

Em busca das origens e evoluções da Contabilidade

Miguel Gonçalves

O artigo assume a finalidade de apresentar uma resenha sobre a evolução do pensamento contabilístico, efectuando, para o efeito, uma viagem pela Contabilidade de algumas das mais interessantes civilizações da Antiguidade Oriental e Clássica. A digressão vem acompanhada pela exposição sumária das principais razões que motivaram a necessidade do desenvolvimento da Contabilidade em cada uma dessas civilizações. Tenta-se, também, caracterizar e descrever o material contabilístico que sobreviveu até aos nossos dias e que se encontra documentado, realçando-se, contudo, a principal dificuldade inerente a esta temática: o reduzido número de documentos contabilísticos resistentes à inexorável passagem do tempo.

Introdução

Não será de todo descabido supor que a noção de conta e, conseqüentemente, de Contabilidade, seja tão antiga como a origem da vida do homem em sociedade. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objectivos de existência de contas aproximadamente a 4000 a.C.

O certo é que o homem primitivo ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar os seus rebanhos ou as suas ânforas de bebidas já estaria a praticar uma forma rudimentar de Contabilidade. Esta opinião é partilhada por Costa (1988, p. 5), pois para este autor a Contabilidade nasceu “logo que o homem primitivo sentiu a necessidade de controlar os animais que possuía, utilizando como processo de contagem e registo as inscrições feitas nos troncos das árvores ou seixos,



representativos do número de cabeças do seu rebanho”.

Com efeito, estes registos em rochas ou em placas de material diverso representam aquilo que se pode considerar como os primeiros vestígios de Contabilidade, tendo como propósito assegurar, como base de apoio memorialista, o posterior controlo dos seus bens, direitos e obrigações. Noutros termos, na esteira de Barata (1998), estas inscrições permitiam-lhe controlar tudo o que estava incluído no seu património.

A opinião de outros ilustres autores aponta na mesma direcção. Atente-se, em primeiro plano, na visão de Sá: “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em função dela. Talvez por isso os seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano” (SÁ, 1998a, p. 19).

O mesmo entendimento parece ser partilhado por Monteiro (1979), ao sustentar que a vida económica do homem primitivo fez aparecer aquilo que presentemente se designa pelo objecto da Contabilidade.

Neste mesmo sentido, assinala-se a opinião de outro emérito mestre, Gonçalves da Silva: “a contabilidade é arte velha. Conta milénios de existência. Nas suas formas mais rudimentares já a utilizavam os incas, os assírios, os egípcios e outros povos da mais remota Antiguidade” (SILVA, 1959, p. 11).

Como corolário, temos que a Contabilidade, desde o seu aparecimento, privilegiou sempre um cariz memorialista, sobretudo no que dizia respeito ao registo de valores patrimoniais e de transacções de maior magnitude e importância, motivadas pelo incremento da actividade comercial. Assim se expressaram Amorim (1929) e Silva (1975).

Desenvolvida para efeitos de gestão das firmas dos comerciantes, tendo como fim principal permitir-lhes seguir a evolução do capital nelas aplicado, a Contabilidade emerge assim como uma realidade umbilicalmente associada ao comércio, conexão magistralmente sintetizada por Dória (1919, p. 10): “A Contabilidade é a ciência a que se pode chamar a alma do comércio”.

Mesmo nestas formas mais rudimentares, cremos contudo que o propósito inicial da Contabilidade se mantém actual, ou seja,

ela terá sido desenvolvida e colocada desde sempre para atender a objectivos e fins de gestão, ainda que relativos às carências das pessoas, famílias e comerciantes da época.

A perspectiva de Gonçalves da Silva confirma o argumento supra:

[a génese da contabilidade explica-se pela necessidade], cedo sentida pelo homem, de suprir as deficiências da sua memória mediante um processo de classificação e registo que lhe permitisse recordar facilmente as sucessivas mutações de quaisquer grandezas comensuráveis e variáveis (como por exemplo, uma dívida, um stock) em ordem a poder determinar em qualquer altura a nova medida ou extensão das mesmas (SILVA, 1975, p. 13).

Lopes Amorim, outro excelso especialista sobre História da Contabilidade, insiste também no carácter memorialista da Contabilidade, indo no entanto mais além, explicando ser o crédito o factor impulsionador da técnica contabilística. A este título, atente-se nas palavras do autor:

a Contabilidade surgiu como necessidade imperiosa de se criar um conjunto de processos práticos destinados a suprir a memória dos mercadores a partir do momento em que ela se mostrou incapaz de fixar e de reproduzir com absoluta fidelidade, em qualquer momento, as quantidades e valores das mercadorias por eles vendidas a crédito. Ora a introdução do crédito no mundo dos negócios é muito mais antiga do que muitos certamente julgarão, podendo mesmo afirmar-se que ela remonta aos longínquos tempos das sociedades primitivas (AMORIM, 1968, p. 9).

Não é possível, com exactidão, determinar onde, quando e como nasceu a Contabilidade. No entanto, haverá sempre quem, por desconhecimento ou comodidade, esteja pronto a afirmar ou a acreditar que uma ciência (ou técnica) tenha origem num único homem, que passaria assim a ser o seu inventor. Toda a ciência provém do homem, mas é sempre uma conquista colectiva. A Contabilidade não configura, naturalmente, excepção.

Mas será que todos os registos dos Antigos podem considerar-se registos contabilísticos? Prudentemente, respondemos que não. Só os registos aplicados à contagem de factos de natureza patrimonial representam registos contabilísticos.

A contagem levou à criação dos numerais. Os numerais (números naturais) mais rudimentares de que há memória consistiam em traços rectos (verticais) para os números de um a nove. Estes símbolos apareceram no Egipto (3400 a.C.) e na Mesopotâmia (ca. 3000 a.C.). Assim que a contagem se aplica aos bens económicos ou aos bens que constituem o património administrável do indivíduo ou da colectividade, pode concluir-se estarmos na presença dos primeiros registos contabilísticos. Consequentemente, nos seus primórdios, a História da Contabilidade confundir-se-á com a História da Conta.

Em verdade, falamos de dois géneros de contas. Numa economia primitiva, em que se fazia a troca directa dos bens, a conta é a expressão das próprias unidades dos bens ou das coisas. Quando foram criados os sistemas de medição e de pesagem (pelos sumero-babilónios) a conta exprime as unidades da sua medida. É a conta em “natura” ou em “espécie”. Quando se passa à Economia monetária, ao sistema de troca indirecta, surge a conta “de valores”, ou seja, os bens, os direitos e as dívidas exprimem-se pela quantidade de moeda que valem ou que é devida.

Uma última palavra para os diversos materiais usados como suporte pela técnica contabilística ao longo dos tempos. Em termos quase cronológicos, isto porque alguns destes materiais coexistiram entre si, enumeramos: a pedra, placas de madeira, placas de couro, placas de argila, papiro, peles de animais preparadas, pergaminho e papel.

Indicações da presença da técnica contabilística entre os povos da Antiguidade Oriental e Clássica

Cravo (2000) refere que, de um modo geral, todos os povos contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade. Desta

forma, o périplo que se segue versará o exame de alguns dos principais passos da evolução contabilística, efectuando-se, para o efeito, uma viagem por algumas das mais interessantes civilizações antigas.

Civilização chinesa

Os chineses apresentavam como principais indústrias a seda, a porcelana, o bronze e o papel. A escrita chinesa já há muito tinha sido inventada com o sistema de caracteres que ainda hoje é utilizado na China. Sabe-se que cerca de 800 a.C. existiam, na China, notas de banco. Também utilizavam moeda metálica, títulos de crédito, dando assim origem ao aparecimento de entidades intermediárias que desempenhavam as funções de banqueiros do nosso tempo.

O elevado grau de desenvolvimento económico-industrial desta civilização aponta no sentido de que este não teria podido processar-se – é lícita a conclusão – sem a utilização de uma boa forma de contabilidade adequada, mas como advoga Amorim (1968), infelizmente nada se encontrou que nos possa elucidar sobre o funcionamento desta contabilidade.

Civilização hindu

Na velha Índia, as profissões comerciais e industriais eram tidas como muito honrosas e dignas e as suas principais indústrias eram as relativas aos tecidos de algodão, lã, seda e linho.

Provêm desta civilização algumas obras e legislação que demonstram algum avanço em matérias económicas. Uma dessas obras foi escrita por Kautilya, um sábio oriental, tendo vivido há cerca de dois mil e trezentos anos, num território situado na actual Índia. Da sua obra *Arthasastra*, constam diversos conceitos e definições relacionados com a Contabilidade, como definições e classificações de lucros, custos, receitas e capital, bem como uma distinção entre despesas ordinárias (constantes) e despesas extraordinárias (variáveis). Existe igualmente uma distinção de despesas que resultavam de fenómenos com fins operacionais e não operacionais.

Realce também para o Código de Manu, ca. século XII a.C., legislação comercial que incluía disposições atinentes à fiscalização da qualidade e do preço das mercadorias,

à prevenção de fraudes, à regulação dos tributos do rei por parte de funcionários que tinham de prestar contas ao soberano e ainda regulamentações sobre a taxa de juro e sobre taxas de empréstimo.

Não foram encontrados vestígios elucidativos da contabilidade hindu, mas, por muito primária que fosse, a contabilidade existia, porque havia uma hierarquia de funcionários incumbidos de administrar o produto das cobranças dos impostos. Prolongando esta linha de pensamento, e segundo Sá (1998b, p. 263), “tudo indica que na Índia havia já uma organização contabilística apreciável, com muitos cuidados técnicos pertinentes às áreas orçamentárias”.

“Toda a ciência provém do homem, mas é sempre uma conquista colectiva.”

Civilização persa

Os persas, que habitavam o actual território iraniano, apresentavam como principais indústrias o fabrico de tapetes, a cerâmica e o mobiliário. Era costume registar todos os actos e todas as ordens do rei que para esse efeito se fazia sempre acompanhar de secretários.

No tempo do rei Dario (século V a.C.) organizou-se um cadastro de todo o império, pelo qual se lançavam os impostos que eram depois repartidos pelas províncias, que não eram mais do que uma espécie de “repartição autárquica”, comparável às leis actuais de finanças das autarquias. Faziam-se inventários das propriedades dos conventos, das igrejas, dos comerciantes e dos particulares, o que pressupõe a existência de uma forma de contabilidade pública lado a lado com um sistema de contabilidade privado.

Civilização suméria, babilónica e assíria

Os sumérios, a mais antiga civilização da Humanidade (ca. 4000 a.C.) habitavam a Mesopotâmia¹. São devidas a este povo duas importantes criações: (1) a escrita cuneiforme (ca. de 3500 a. C.), complexa, conhecida apenas pelos sacerdotes e por uma classe especial² de escribas, tratava de incisões gravadas em pequenas placas de barro humedecido (que secava rapidamente) com estiletos de madeira com a ponta prismática, de base triangular e (2) as cidades-Estado³, com cada cidade a ter um rei, uma murada em seu redor, uma divindade própria e todo o movimento comercial a girar à volta de uma estrutura central – o templo.

Como escreve Sá (1998a), existe um generalizado consenso entre os peritos da arqueologia de que foram as imensas riquezas da Suméria – muito particularmente as de Uruk – que forneceram subsídios para as bases de um desenvolvimento da escrita contabilística. Prossegue o afamado autor afirmando que a origem da escrita cuneiforme, atribuída a esta civilização, muito “orgulhou o conhecimento da Contabilidade, pela sua qualidade como expressão do pensamento” (SÁ, 1998a, p. 30).

Os registos contabilísticos eram gravados em placas de argila e o instrumento utilizado para efectuar as inscrições cuneiformes era um estilete de madeira. De acrescentar que foram organizadas na Mesopotâmia escolas de escrituração contabilística, tendo sido encontradas uma razoável quantidade de placas de argila de exercícios de alunos.

No sentido de sobrelevar a originalidade das pranchas ou placas de argila das civilizações da Mesopotâmia (Babilónia, Suméria e Assíria) na evolução da escrita contabilística, importa reter duas reflexões de Sá (1998a, p. 31-32):

1. *as mesmas já registavam apuramentos de custos, orçamentos, revisões de contas, controlos de gestão de produtividade e*
2. *cerca de 2000 a.C. já se adoptava o razão, produziam-se balanços de qualidade, possuíam-se orçamentos evoluídos de receita e despesa pública e calculavam-se custos.*

No tempo dos babilônios (os babilônios tomaram a Suméria cerca de 2000 a.C.) realça-se o grande centro populacional da cidade de Babilónia⁴. De destacar, também, um dos mais antigos códigos escritos de legislação comercial e civil: o Código de Hamurabi⁵.

O Código continha leis gravadas em pedra (numeradas de 1 a 282, mas os números 13, 66 a 99, 110 e 111 não existem) inscritas em caracteres cuneiformes e mandadas reunir por Hamurabi, sexto rei da primeira dinastia babilónica e que reinou entre 1729 e 1686 a.C. Representa uma nova concepção sobre as classes sociais, a indústria, a economia, as leis em geral e inclusive sobre a família. Mais concretamente, e na óptica que mais interessa a este trabalho, aparecem normas relativas ao contrato de sociedade, à carta de crédito, a empréstimos, ao contrato de comissão e regulamentação de relações entre empregados e patrões.

Os babilônios usavam declarações de venda e conferiam muita importância à prova escrita e ao juramento. No seu tempo, havia contratos de troca, de empréstimo, de aluguel e até de penhora. Havia também recibos, sendo claro que o texto era gravado em pequenas placas de argila nas quais se inscreviam as incisões cuneiformes.

Os babilônios possuíam casas de sociedades em participação sob a forma de um contrato estabelecido entre um capitalista (fornecedor de mercadorias) e um comerciante (fornecedor de trabalho e de conhecimentos comerciais).

Eram, na realidade, um povo muito desenvolvido, autor do sistema de pesos e medidas, dos títulos de crédito, da carroça, entre outras invenções, como a cerveja, por exemplo.

De acordo com Vlaemminck (1961), muitas das tábuas ou placas de argila dos sumero-babilônios oferecem todos os elementos da conta moderna; o saldo anterior, a série de elementos a débito, a série de elementos a crédito e o saldo final que se junta para balancear a conta.

Para além destes elementos, os vestígios que chegaram até aos nossos dias permitem deduzir que estas civilizações teriam registos inscritos em tábuas de argila, de conteúdo mais variado: “incluíam contratos sociais

de intercâmbio em espécies, pagamento de salários ou de serviços prestados aos templos, empréstimos em dinheiro, vendas, testamentos, acções judiciais e registos de dívidas a e de terceiros” (RIVERO ROMERO *et al.*, 1997, p. 690).

Cravo (2000) refere que é dos babilônios e dos sumérios que se obtém a mais antiga documentação com contas com débitos e créditos (ca. de 4000 a.C.). O autor também avança que é a estes povos que devemos o processo de determinação e análise de custos (Cravo, 2000).

Entre 1800 e 1600 a.C. era usado um manual de ensino que mereceu ao matemático e filósofo Abel Rey a afirmação de que “nele se encontravam os segredos do bom calculador e do bom contabilista” (SARMENTO, 1997, p. 601).

Por último, sublinha-se que no reinado do rei Nabucodonosor II (século VI/V a.C.) existia na cidade de Hillah, na Assíria, uma casa bancária com o nome de Egibi e Filhos. Esta emprestava dinheiro a juros, bem como, entre outras coisas, vendia terrenos e escravos.

Civilização fenícia

Os fenícios ocupavam uma estreita faixa territorial compreendida entre o Mediterrâneo, a Síria a Norte e a Palestina

a Sul (o que, *grosso modo*, terá tradução hoje no território do Líbano e da Síria). Este era um território estéril e muito pobre em produtos agrícolas, pelo que se viraram para o mar – o Mediterrâneo, tendo ficado catalogados como o mais alto expoente no comércio da Antiguidade Clássica.

Criaram entrepostos comerciais – conhecidos como feitorias – na orla mediterrânica para abrigar os seus navios e para aí desenvolverem o comércio. O seu intenso tráfico comercial marítimo requeria a utilização de uma grande frota mercante cuja existência e manutenção se apoiavam numa forte indústria de construção naval.

O uso de uma escrita alfabética simplificou de tal modo os registos que numerosos comerciantes fenícios puderam praticá-la eles mesmos, ao contrário, por exemplo, dos babilônios e dos egípcios, cujos sistemas de escrita, cuneiforme e hieroglífica, respectivamente, eram tão labirínticas que só raras pessoas as teriam podido aprender e praticar.

Civilização egípcia

No Egito dos Faraós já se praticava uma Contabilidade com minuciosidade, exactidão e regularidade, necessária para assegurar a administração da monarquia e das obras de irrigação do Rio Nilo. A documentação era já arquivada cronologicamente e com base na oposição receitas-despesas, isto é, entradas e saídas.

Segundo Sarmento (1997, p. 601), é no Egito que se realizam “os primeiros registos provisórios feitos em Memoriais, e depois definitivamente efectuados em quadros ou dispositivos de secções sobrepostas ou justapostas (contas): em ambos os casos não se trata já de uma relação esparsa, fragmentária, mas sim de um conjunto de registos coordenados”.

A título de exemplo, pode citar-se o sistema de anotações contabilísticas realizadas no reinado do Faraó Sebekhotep (aproximadamente entre 2000 e 1900 a.C.). Trata-se do apontamento das despesas e receitas da Corte, elaborado de forma permanente e detalhada.

Entre 1800 e 1600 a.C. era usado um manual de ensino que mereceu ao matemático e filósofo Abel Rey a afirmação

de que “nele se encontravam os segredos do bom calculador e do bom contabilista” (SARMENTO, 1997, p. 601).

Quanto aos profissionais que se dedicavam à escrituração, Stone (1969, p. 284) afirma que “*in ancient Egypt in the pharaoh’s central finance department [...] scribes prepared records [on papyrus] of receipts of silver, corn and other goods*”⁶. A Contabilidade aparece-nos assim associada ao registo de activos, ganhando especial relevo a figura do escriba. Desta classe, muito considerada, saíram as figuras de maior representatividade social na administração pública, no exército, no sacerdócio e nas profissões liberais. Recorde-se que o sistema de escrita hieroglífica era muito complicado; só os escribas e os sacerdotes eram capazes de a compreender e aplicar.

Disto mesmo nos dá conta Stone (1969, p. 290), quando sustenta que “*the earliest management accountants were scribes*”. Na mesma linha, White, *apud* Sá (1998a, p. 34), enfatiza-nos que o escriba era “considerado como o máximo profissional ou o mais digno de todos os profissionais” no antigo Egipto. Amorim (1968, p. 35) também nos releva a importância na época dos escribas, citando uma passagem da obra de Brugschbey⁸: “obedecendo às ordens dos seus superiores, os escribas anotavam as várias ocorrências da vida doméstica, escrituravam exactamente as receitas e as despesas do soberano e tinham em boa ordem as suas contas”.

No entanto, terá sido o uso do papiro⁹, no Egipto, o grande impulsionador da escrita contabilística, aplicada muito particularmente nos domínios do controlo das colheitas armazenadas, na contabilidade das viagens e nas caravanas para transportes de pedras utilizadas nas suas magníficas construções.

No Antigo Egipto, o crédito desempenhava um papel de grande relevo e era interiorizado como um compromisso de honra que o devedor se esforçava por satisfazer, sob pena de ser considerado infame e de a sua ignomínia se estender aos seus descendentes.

No tempo da moeda, na expressão numérica das suas contas, os egípcios usavam como unidade monetária o *shat* e havia bancos públicos e privados¹⁰ que aceitavam depósitos em dinheiro e em géneros.

Em termos sintéticos, no Antigo Egipto, muitas eram as actividades que constituíam objecto de registo, inclusive, como foi constatado, as pilhagens, isto é, os saques que eram feitos nas cidades vencidas e que viriam posteriormente a ser objecto de distribuição pelo Estado. Outro pormenor interessante de constatar era o acompanhamento dado pelos contadores às caravanas para transporte de pedras para construção das pirâmides, quando estas atingiam determinada dimensão.

Civilização grega

Nos séculos VI e V a.C., a importância do governo das cidades, a riqueza dos templos e o desenvolvimento da economia dotaram de grande dignidade as tarefas de registo dos factos económicos, designadamente receitas e despesas públicas ou relacionadas com os templos gregos.

Tal como na civilização suméria/babilónica, os primeiros banqueiros gregos eram sacerdotes e por isso mesmo os primeiros bancos situavam-se nos templos. Depois vieram os trapezistas¹¹ – nome dado aos banqueiros que se lhes seguiram – que centralizavam os aforros e que dispensavam o crédito necessário.

Tipicamente, esta Contabilidade consistia em controlar os saldos iniciais e finais, os recebimentos e os pagamentos. “O Estado realizava um inventário anual nos templos, e os contadores preparavam as demonstrações financeiras apropriadas, as quais indicavam as principais fontes de receitas (juros e rendas dos empréstimos) e a origem das despesas (principalmente sacrifícios, entretenimentos e pagamento de salários)” (KAM, 1990, p. 14).

Estas circunstâncias são também relatadas por Amorim (1968), pois para este autor o comércio marítimo, a actividade bancária e a organização administrativa e financeira do Estado proporcionaram fortes contributos ao desenvolvimento da Contabilidade, muito particularmente da Contabilidade Pública, como sustenta, admitindo que o primeiro vestígio da sua existência possa ter sido dado pela apresentação das contas do Estado – gravadas em lápides de mármore – à sanção pública, as quais, nestes termos, eram confrontadas e livremente criticadas por todos. Adicionalmente, esclarece-nos

que, segundo alguns historiadores (não precisando no entanto quais),

a contabilidade privada era largamente praticada e tida em conta pelos gregos, existindo mesmo leis que impunham aos comerciantes a obrigação de possuir certos livros, o que parece ser confirmado por diversas passagens colhidas nas obras de vários escritores (AMORIM, 1968, p. 53).

Cremos que, não fosse a imensa destruição de acervos gregos, e muitos mais documentos contabilísticos nos haveriam de chegar. Não obstante, os gregos utilizaram a contabilidade tanto na administração pública como na privada, muito embora os vestígios encontrados não possam fornecer indicações exactas acerca da forma das espécies de registos em que as mesmas se suportavam.

Civilização romana

Em 753 a.C., na planície que vai desde os Apeninos até ao Mediterrâneo, começou a estruturar-se um dos mais fortes impérios da Antiguidade. Foi ele que dominou a maior parte do mundo antigo, tornando-se assim o centro político-económico da época, vindo a ter forte influência na formação da sociedade ocidental.

Recebendo grande influência dos gregos, as notícias mais vetustas que nos chegaram da contabilidade do povo romano datam dos séculos II e I a.C.

O mundo romano, sucedendo ao grego, foi palco de grandes acumulações de riqueza, pelo que a sua contabilidade, nas diversas fases da sua civilização (Monarquia, República e Império) pode ser qualificada como de superior, de grande qualidade, embora pouquíssima prova material tenha chegado aos nossos dias. Por outras palavras, a economia da Idade Antiga chegou ao seu apogeu no período romano. Os intercâmbios comerciais eram realizados por todo o Império, e entre este e o mundo bárbaro para lá das suas fronteiras. Assim, não é de estranhar que a Contabilidade dos velhos tempos tenha atingido a sua mais alta expressão no Império Romano.

O desenvolvimento da Contabilidade foi paralelo ao da administração pública e das empresas agrícolas: era já usada uma

série de livros de registo que constituía um sistema ordenado, devendo-se, assim, aos romanos a primeira grande contribuição para o desenvolvimento da Contabilidade, o que pode ser comprovado pela existência de alguns conceitos contabilísticos. Por exemplo, e de acordo com Lamarr¹², citado por Hendriksen (1970, p. 26), um arquitecto romano afirmava que a “valorização de uma parede não podia ser só determinada pelo seu custo, mas sim após dedução a este de um oitavo por cada ano que a parede havia estado de pé, isto é, a utilização de uma taxa de amortização de 12,5%”.

O objectivo da Contabilidade Romana era similar ao de períodos anteriores: medir o grau de eficácia dos responsáveis da administração dos bens e propriedades – privadas ou públicas – através de registos exactos e minuciosos. Esta é a opinião perfilhada por Santos (1998), autor para quem esses registos tiveram sobretudo a ver, inicialmente, com o controlo da prosperidade das famílias e da respectiva comunidade. Depois, com a expansão do seu território e o desenvolvimento da actividade económica, alargou-se a aplicação dos registos contabilísticos à actividade pública e à actividade comercial.

Em matéria de escrituração contabilística muito pouco se sabe da época monárquica. Aliás, mesmo nos dois outros sistemas de governo a documentação acumulada é muito exígua e as notícias são fragmentadas e indirectas. O pouco que se sabe dos períodos republicano e imperial tem por base mais os comentários e testemunhos de escritores da época do que, efectivamente, documentos contabilísticos que se tenham conservado.

Contudo, podemos afirmar que nos tempos da República a Contabilidade Romana atingiu um enorme grau de perfeição, continuando a evoluir no período imperial devido, em parte, ao facto de os romanos terem sido excelentes administradores, sendo lógico supor que bons administradores teriam bons registos contabilísticos.

Sá (1998a) projecta-nos um quadro com os traços distintivos da Contabilidade romana em que faz sobressair o seu carácter eminentemente analítico e a sua primordial preocupação em fazer instituir, como prova

perante o tribunal, os livros escriturados da contabilidade, técnica obrigatória para os comerciantes, proprietários e banqueiros. Baseando-nos em Amorim (1968), podemos identificar uns quantos livros, quase os mesmos que se adoptavam na administração pública:

– *Commentarius* (ou *Libellus*): este livro servia apenas para registar, preliminarmente, o facto contabilístico exactamente como havia sido constatado ou ocorrido. Era como um tipo de livro de primeiras anotações. Tendo por função referenciar meramente os factos, os registos contabilísticos efectuados neste livro não obedeciam a nenhuma regra, nenhuma sistematização ou metodologia prévias.

– *Adversaria* (ou *Ephemeris*): livro para o qual se passava o movimento do *Commentarius* e que segundo alguns autores correspondia a uma espécie de diário.

– *Codex accepti et expensi*: uma espécie de caixa. Era considerado o livro fundamental. Para Murray (1978, p. 126) “a sua exacta forma deu azo a muita discussão, mas é quase certo que este *Codex* tinha uma apresentação que permitia mostrar os débitos e os créditos ao mesmo tempo, provavelmente em páginas opostas, isto é, as entradas eram anotadas numa página e as saídas noutra”. Eram também anotadas a data, o género e a importância de todas as transacções.

– *Tabulae Rationum* (ou *Codex Rationum*) – espécie de razão. De acordo com Silva (1970, p. 36), “o *Codex Rationum* era conservado e podia, na falta de testemunhas, utilizar-se como meio de prova”.

– *Calendarium* – aqui se registavam os capitais cedidos, os nomes dos devedores, a quantia em dívida, os juros mensais, os dias em que se venciam, etc. O escravo que tinha à sua responsabilidade este livro era conhecido como *calendarus*. Segundo Sarmiento (1997, p. 602), o “nome deste livro provém da data habitual de pagamento dos juros, isto é, nas *calendas* (primeiros dias) de cada mês”.

O *Commentarius*, o *Adversaria*, o *Codex Accepti et Expensi*, o *Tabulae Rationum* e o *Calendarium* tanto eram usados na Contabilidade privada como na pública. O único livro exclusivo da administração pública era o *Breviarium Imperii*. Este livro, também denominado *Rationarium*, instituído no governo do imperador Augusto, apresentava aos cidadãos a forma como estavam a ser utilizados os fundos públicos, ou seja, o valor dos tributos arrecadados, provisões e dotações orçamentais bem como o património administrado, com base nas informações recebidas dos governadores e intendentess¹³.

No entanto, Amorim (1968, p. 58) observa que existiam dois livros e não um só:

1. *Breviarium*: para a discriminação das receitas auferidas pelo Governo e

2. *Rationarium*: para descrever o quantitativo bélico mantido pelo Império e a soma de recursos existentes nos cofres estatais, provenientes dos tributos cobrados. Nele também eram descritos os bens do Império, por unidade governamental (reinos, províncias, etc.), e o montante dos impostos, das provisões, doações e encargos do Império Romano. Por isso, pode-se concluir que o livro em referência ultrapassava o âmbito orçamentário, constituindo um verdadeiro livro de registo de inventários.

Uma característica marcante da Contabilidade Romana residiu sem dúvida na manutenção de livros para cada actividade, para cada grupo de factos específicos. Sá (1998a) ilustra-nos alguns clarividentes exemplos: (a) *Ratio Praedii* – livro de propriedades; (b) *Ratio Pecoris* – livro de rebanhos; (c) *Ratio Vinaria* – livro do movimento vinícola; e (d) *Ratio Olearia* – livro da produção do azeite.

A contabilidade pública romana encontrava-se centralizada na figura do Contador Geral do Estado¹⁴ – o *Procurator a Rationibus* – responsável também pela gestão do património público, coadjuvado por um contabilista chefe, dois secretários ou contabilistas adjuntos e, na base da pirâmide, por escravos libertos. No maior e mais vasto império de todo o mundo, o mais poderoso gestor da riqueza era um contabilista.

Interessante também a circunstância de já nesta época os romanos estabelecerem hipóteses sobre os custos de deslocamento de tropas para a Germânia ou para a Lusitânia, tendo tudo que ser registado e controlado, especialmente o número de soldados dispersos por todo o império.

Daqui se infere, portanto, que, como advogam alguns autores, a contabilidade terá atingido em Roma a sua expressão máxima até então. Nestes termos, Sá (1998a) defende que Roma terá representado o auge do período racional-mnemónico¹⁵ da História da Contabilidade, por três ordens de razões:

- 1) *pela qualidade dos trabalhos contabilísticos;*
- 2) *pela forma como eram analisados e explicados os factos patrimoniais; e*
- 3) *pela análise dos factos patrimoniais por actividade.*

Fazemo-nos valer da constatação de Amorim (1968, p. 60) para concluir que, *em face da descrição feita, nenhuma dúvida poderá restar de que a contabilidade entre os romanos era correntemente utilizada tanto na administração pública como na administração mercantil e doméstica e já apresentava um apreciável grau de sistematização, se se atender à recuada era em que o império romano existiu.*

Com a queda do Império Romano do Ocidente, em 476 d.C., observou-se, nesta parte do globo, um período de alguma letargia no que concerne aos progressos das técnicas contabilísticas, mas de lentos progressos no Oriente. No Ocidente, registou-se um declínio da riqueza e como a riqueza (património) é o objecto da Contabilidade, assistiu-se assim a um declínio do conhecimento contabilístico.

Com a invasão do Império Romano do Ocidente pelos povos bárbaros¹⁶, muitíssimo mais atrasados na cultura e instituições, regista-se um enfraquecimento da administração pública e das instituições comerciais, bem como se assiste a uma redução do tráfico comercial, associada também à ruptura das vias de comunicação, pois as calçadas romanas (vias terrestres,

precursoras das actuais estradas) foram descuidadas, acabando por ficar intransitáveis, na sua grande maioria.

Dada a Contabilidade dos romanos conter todos os elementos principais que se encontram no sistema de registos das épocas posteriores, alguns autores chegaram erroneamente a admitir que os romanos já conheciam a partida dobrada, entre os quais, o flamengo Simon Stevin, em 1608. O erro destas opiniões reside na confusão de coluna dupla (*accepti* – receitas e *expensi* – despesas) com a coluna do deve e haver na partida dobrada. Afinal, a coluna dupla é um elemento quase inseparável de qualquer contabilidade, por mais rudimentar que seja. Bastará para tal lembrarmo-nos das contas gravadas nas placas de argila dos babilónios, por exemplo.

Conclusão

A noção de conta, exposta ao longo deste trabalho, remontará ao tempo em que o Homem se tornou um ser social, isto é, ela existirá desde que este passou a viver em sociedade e a interagir, em termos sociais e económicos, com outros indivíduos, surgindo-lhe deste modo a necessidade de assentar elementos relativos a esta interacção.

No que concerne à Contabilidade, entrecruzada com o conceito de conta, desde os tempos mais remotos que, enquanto sistema de registo, privilegiou um carácter memorialista, sobretudo no que dizia respeito a valores patrimoniais e a transacções de maior magnitude de valores e importância relativa.

O aparecimento, em termos históricos, desta Ciência – ou técnica conforme a percepção do leitor – é muito difícil de precisar. A única certeza que existe é que esta não resultou das diligências de um só indivíduo, mas terá sido uma conquista colectiva, por intermédio de um gradual desenvolvimento e aperfeiçoamento dos seus métodos, limitados pelas necessidades e circunstâncias envolventes de cada época e de cada civilização.

No entanto, não deverá ter sido, de todo, muito fácil a tarefa dos primeiros técnicos de Contabilidade na Antiguidade e da qual não

se encontraram vestígios muito completos nas buscas arqueológicas. Não obstante, sabe-se que a técnica de registo existia, de forma rudimentar, porque sempre houve, entre os povos da Antiguidade, histórias e relatos de intenso tráfego comercial exercido nos territórios por eles ocupados, motivado fundamentalmente pelo uso da moeda e pelo uso de títulos de crédito.

Das descrições efectuadas da Contabilidade realizada por cada povo antigo podemos salientar a complexidade notória dos registos contabilísticos das civilizações que habitaram a Mesopotâmia (essencialmente da Suméria e Babilónia) e a minuciosidade, a exactidão e a regularidade dos registos contabilísticos do Antigo Egipto, não obstante estarmos, neste caso, perante uma Contabilidade muito primitiva.

Uma referência especial deverá fazer-se à civilização romana, pois que esta utilizava uma série de livros contabilísticos de registo, constituindo por assim dizer um sistema ordenado. Partilhámos mesmo o entendimento de que antes do início da Idade Média, e sequente retrocesso e estagnação de todos os aspectos da sociedade europeia, a Contabilidade atingiu a sua mais alta expressão no Império Romano, devendo-se, assim, a esta civilização, a primeira grande contribuição de destaque para o desenvolvimento da nossa área de conhecimento. ■

Notas

¹ *Meso – do grego “meio”; Potamos – do grego “rios”. Portanto, entre os rios. Mais concretamente, entre os rios Tigre e Eufrates. A Mesopotâmia corresponde, grosso modo, ao actual Iraque. A parte sul da Mesopotâmia era a Suméria.*

² *Só esta classe era capaz, por exemplo, de redigir contratos e cartas comerciais.*

³ *A mais conhecida terá sido Ur, mas também Uruk e Lagash.*

⁴ *Sensivelmente a oitenta quilómetros da actual Bagdad.*

⁵ *Hamurabi foi um rei da Babilónia. O código data de cerca de 1780 a. C. Está presentemente no Louvre e foi descoberto em 1901 na cidade de Susa (no Irão actual). Trata-se de um monólito de diorito preto com uma altura de dois metros e meio.*

⁶ Tradução livre. “no Antigo Egipto no departamento central de finanças do faraó, escribas preparavam registos [em papiro] de receitas [da venda] de prata, milho e outros bens”.

⁷ Tradução livre. “os primeiros contabilistas gerenciais foram os escribas”.

⁸ História do Egipto e dos Faraós a respeito da administração da casa do primeiro faraó “Menah” – cerca do ano 3623 a.C.

⁹ Planta existente nas margens pantanosas do rio Nilo. Esta planta é uma espécie de cana com o caule liso e direito, o qual era cortado às tiras horizontais e verticais, fazendo um género de folha. É no nome de papiro que reside a etimologia dos vocábulos papel, papier e paper.

¹⁰ Nestes bancos existiam contas-correntes, transferindo-se assim quantias de uma conta para outra.

¹¹ Trapezista deriva de trapeza, palavra grega para mesa.

¹² Lamarr, Layondon (1923). Rate making for public utilities. McGraw Hill Books Co., Inc. Nova Iorque, p. 51.

¹³ Intendente é aquele que tem a seu cargo a direcção ou administração de um serviço público ou grande estabelecimento.

¹⁴ Com o imperador Marco Aurélio (século II d.C.) este funcionário público beneficiava do reconhecimento de ser o cargo mais bem remunerado de toda a administração pública de Roma, com honorários de 300.000 sestércios/ano, sendo o único trecenarius, denominação dada a quem auferia tal vencimento.

¹⁵ Na óptica de Sá (1998, p. 20), período decorrido da Antiguidade – iniciado cerca de 4000 a.C – até à entrada na Idade Média (476 d.C., com a queda do império romano do Ocidente), que se caracteriza pela disciplina dos registos e pelo estabelecimento de métodos de organização da informação.

¹⁶ Assim considerados pelos Romanos, porque eram povos rudes, desconhecedores dos primores da civilização romana, os quais sobrepujam o culto da força ao culto do espírito.



Miguel Gonçalves – Professor do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC – Portugal. Doutorando em Contabilidade pela Universidade do Minho e de Aveiro. Mestre em Contabilidade e Auditoria pela

Universidade de Aveiro (pré-Bolonha). Pós-Graduado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (pré-Bolonha). Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (pré-Bolonha).

Referências

AMORIM, Jaime Lopes. **Lições de Contabilidade Geral: Prelecções feitas ao Curso de Contabilidade Geral durante o Ano Lectivo de 1928-1929**. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto, Ltda. 1929

AMORIM, Jaime Lopes. **Digressão Através do Vetusto Mundo da Contabilidade**. Porto: Livraria Avis. 1968

BARATA, Alberto. Contabilidade: Evolução e Ensino. **Revista de Contabilidade e Comércio**, n. 217, Vol. LV, Fevereiro. pp. 119-146. 1998

COSTA, Maria Assis. **Aconteceu Contabilidade: 75 propostas de trabalho e ... um pouco de história**. Lisboa: Plátano Editora. 1988

CRAVO, Domingos José da Silva. **Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais**. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. ISBN 972-98646-0-8. 2000

DÓRIA, Raul. **Comércio e Documentologia**. Porto: Tipografia da Escola Raul Dória. 1919

HENDRIKSEN, Eldon. **Teoria de la contabilidad**. Barcelona: Union Tipografica Editorial Hispano-Americana. 1970

KAM, Vernon. **Accounting Theory**, 2. ed. Nova Iorque: John Wiley & Sons. 1990

MONTEIRO, Martim Noel. **Pequena História da Contabilidade**. 2. edição. Lisboa: Europress. 1979

MURRAY, David. **Chapters in the history of bookkeeping accountancy and comercial arithmetic**. Nova Iorque: Arno Press. 1978

RIVERO ROMERO, José et al. El nacimiento y evolución de la contabilidad en el mundo antiguo. **Ensayos y estudios contables do ICAC**. Madrid. 1997

SÁ, António Lopes de Sá. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. 2. ed. Lisboa: Vislis Editores. 1998a

_____. Mais de Dois Mil Anos de Teoria de Contabilidade. **Jornal de Contabilidade**, n. 258, Setembro. pp. 261-263. 1998b

SANTOS, Simões Furet. **A História do Balanço na História da Contabilidade**. Trabalho de fim de curso do CESE em Controlo de Gestão. ISCAC: Coimbra. 1998

SARMENTO, José António. Notas de introdução à teoria da Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 216, Vol. LIV, Outubro de 1997. pp. 599-610. 1997

SILVA, Fernando V. Gonçalves da. **Doutrinas Contabilísticas: Resumo**

e Crítica das Principais. [s.l.] : Centro Gráfico de Famalicão. 1959

_____. **Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas**. Lisboa : [s.n.]. 1970

_____. **Contabilidade Geral**. 1. vol. 3. ed.. Lisboa : Sá da Costa. 1975

STONE, W. E. Antecedents of the accounting profession. **The Accounting Review**, April. pp. 284-91. 1969

VLAEMMINCK, Joseph-H. **História e Doutrinas de la Contabilidad**. Tradução espanhola de José Maria Gonzalez Ferrando. Madrid: Editorial EJES. 1961

