


Capitalismo na Europa Medieval: a contabilidade impulsionou o genuíno espírito capitalista?


Capitalism in Medieval Europe: Did accounting boost the genuine capitalist spirit?

El capitalismo en la Europa Medieval: ¿impulsó la contabilidad el auténtico espíritu capitalista?

Valério Nepomuceno*

Mestre em Contabilidade (UFU)
 Professor do UNIPAM-Centro Universitário de Patos de Minas, Patos de Minas/MG, Brasil
 valerio@unipam.edu.br
<https://orcid.org/0000-0001-5140-959> 

Ilírio José Rech

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA (USP)
 Professor do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis (UFG), Goiânia/GO, Brasil
 ilirio@usp.br
<https://orcid.org/0000-0001-7027-737X> 

Endereço do contato principal para correspondência*

Rua Major Gote, nº 808 – Caiçaras, CEP: 38702-054, Patos de Minas/MG, Brasil

Resumo

O propósito deste ensaio teórico é analisar se a contabilidade impulsionou, de forma *genuína*, a prática capitalista europeia medieval por meio do método da dupla entrada. O estudo centra-se entre os séculos XIII a XVIII, com retorno à Antiguidade. O método é dialético-histórico como exame dos fatos. As inferências foram feitas a partir da tese de Sombart, cuja ideia é de que o capitalismo europeu medieval só foi possível por causa da contabilidade de dupla entrada. Em contrapartida, Yamey contesta essa posição. De outra parte, para Sanandaji, o capitalismo não nasceu na Europa medieval, mas na Antiguidade. Este ensaio detectou evidências em *Guanzi*, *Arthashastra* e *Ciropédia*, ao apontarem marcas do capitalismo no mundo antigo. Mattessich revela que, no mundo antigo, já existia o princípio da *dualidade*, responsável pelo registro das transações negociais daquela época. As reflexões alcançadas sugerem afirmar que a contabilidade contribuiu tanto para a prática capitalista medieval na Europa quanto para o mundo antigo. Tais evidências insinuam a ausência de um espírito europeu *genuíno* tanto para o método contábil quanto para o capitalismo, na medida em que os elementos, pretensamente, genuínos foram trazidos da Ásia e do Oriente, como: a aritmética comercial e as regras de escrituração contábil.

Palavras-chave: Capitalismo; Partida-dobrada; Europa Medieval; Contabilidade

Abstract

The purpose of this theoretical essay is to analyze whether accounting genuinely boosted medieval European capitalist practice through the double-entry method. The study is centered on the thirteenth to eighteenth centuries, with a return to antiquity. The historical-dialectic was adopted. Then, the inferences were made from Sombart's thesis (double entry bookkeeping). By contrast, Yamey disputes that position. On the other hand, Sanandaji's position is that capitalism was not born in medieval Europe but in antiquity. The evidence was founded in *Guanzi*, *Arthashastra* and *Ciropedia*. Mattessich, on the other hand, reveals the presence of principle of duality (kind of double entry bookkeeping) responsible for recording the business transactions of that time. The reflections found are that the evidence suggests that accounting contributed as much to medieval capitalist practice in Europe as to the ancient world.

Keywords: Capitalism; Double-Entry; Medieval Europe; Accounting

Resumen

El propósito de este ensayo teórico es analizar si la contabilidad ha impulsado la práctica capitalista europea medieval a través del método de partida doble, de una manera *genuína*. El estudio comprendió entre los siglos XIII y XVIII, con un retorno a la antigüedad. Se adoptó como examen de los hechos el método histórico-dialéctico. Las inferencias se hicieron a partir de la tesis de Sombart (presencia de la partida doble). Por otro lado, Yamey cuestiona esta posición. Además, la posición de Sanandaji es que el capitalismo nació no en la Europa medieval, sino en la antigüedad. Detectó se evidencias en *Guanzi*, *Arthashastra* y *Ciropédia*. Mattessich, por otro lado, revela la presencia de la partida doble en el mundo antiguo (principio de *dualidad*).

Las reflexiones son que la evidencia lleva a afirmar que la contabilidad contribuyó tanto a la práctica capitalista medieval en Europa como al mundo antiguo.

Palabras clave: Capitalismo; Partida doble; Europa medieval; Contabilidad

1 Introdução

O propósito deste ensaio teórico é analisar se a contabilidade contribuiu para a prática capitalista medieval na Europa. Isto é relevante para se compreender quão profundas são as raízes da contabilidade atual, cuja relação de dependência contabilidade/capitalismo tem recrudescido ao longo do tempo. O objetivo é buscar elementos históricos e teóricos que corroborem a ideia de que a contabilidade tem sido um dos sustentáculos viabilizadores da ideia de capitalismo como meio de acumulação de riqueza individual. É pouco provável que se possa dissociar a contabilidade do capitalismo. Ambos contribuíram, no curso da história, para o processo de formação do capital como riqueza pessoal (lucro).

Para alcançar o propósito do ensaio, adotou-se a lógica historial dialética como instrumento de condução da análise das ideias e da historialidade. Isso significa revisitar a Antiguidade, a Alta Idade Média, o Renascimento, o início do período mercantilista e o surgimento do método das partidas dobradas. Para que seja possível inferir sobre as contribuições da contabilidade com relativa razoabilidade, é necessário considerar, em todo o processo historial, algumas premissas relevantes.

Primeira: esses ambientes (Antiguidade, Idade Média Alta, Renascimento e Mercantilismo) em que pode ter florescido o capitalismo estão envoltos em culturas diferentes, em épocas diferentes e isso, por si só, cria elementos historiais distintos; segunda: para os propósitos de delimitações do ensaio, é necessário considerar que o capitalismo comercial medieval tem características diferentes do capitalismo moderno (Países Baixos, Inglaterra) (Reinert & Fredona, 2017); e é muito diferente do capitalismo industrial (Bryer, 2000), embora sejam consistentes na essência (lucro como resultado final); terceira: a incisão feita por diferentes técnicas nos diferentes períodos pode revelar as distinções ou semelhanças desses períodos, tendo por referência o capitalismo e a Contabilidade. Este ensaio limita-se ao capitalismo medieval e ao capitalismo moderno, considerando-os semelhantes ou processos em evolução.

O retorno ao passado dar-se-á por meio da contraposição (dialética) entre a ideia defendida por Sombart (1902), de que a contabilidade possibilitou o capitalismo na Europa medieval, e aquela contra-argumentada por Yamey (1949, 1964, 2004), de que o homem comum da Idade Média, na verdade, não tinha conhecimento suficiente para aplicar a partida dobrada, por isso sua contabilidade era feita apenas com o uso da partida simples. Outra hipótese considerada é de que a contabilidade baseada na partida de dupla entrada é anterior à Europa medieval (Schmandt-Besserat, 1996; Mattessich, 1995, 2000; Nigam, 1986; Singhvi, 1995; Filios, 1984; Zaid, 2000; Jacobsen, 1964; Sy e Tinker, 2006) e pode ter contribuído para o desenvolvimento do capitalismo de livre mercado nos povos antigos (Sanandaji, 2018a).

Algumas reflexões norteadoras para este ensaio podem ser levantadas: a contabilidade, no período medieval, contribuiu para o surgimento do “espírito” capitalista europeu genuíno? A contabilidade teve um papel semelhante tanto no capitalismo de livre mercado praticado na Europa medieval quanto naquele capitalismo dos povos antigos (Oriente, Ásia e Mesoamérica)? A discussão neste ensaio se dá pela presença da contabilidade no mundo antigo e na Europa medieval, propiciando a análise do surgimento do “espírito” capitalista na Europa medieval, cotejada com aquele capitalismo desenvolvido pelos povos antigos (Sanandaji, 2018a). Se a tese de Sombart (1902) é de que o capitalismo de livre mercado só ocorreu na Europa medieval por causa da contabilidade, então, se o capitalismo também ocorreu entre os povos antigos, a contabilidade foi uma condição necessária?

A reflexão seria de que o capitalismo também ocorreu entre os povos antigos e a presença da contabilidade pode ter sido uma condição necessária (Mattessich, 1995, 2000), como instrumento de controle para propiciar o capitalismo no mundo antigo. Essa reflexão alternativa está amparada pela defesa de Sanandaji (2018) de que o capitalismo de livre mercado já existia no Oriente, na Ásia e na Mesoamérica e que as práticas aritméticas e a contabilidade, trazidas do Oriente, inspiraram o desenvolvimento do mercado e da aritmética comercial em lugares como a Itália e a Espanha.

A aritmética comercial, que sempre esteve próxima da contabilidade, também tem um papel relevante na construção do capitalismo por causa de seus fundamentos baseados no cálculo. Provavelmente, o capitalismo não surgiria sem a presença dos cálculos proporcionais. Por essa razão, este ensaio busca, na contabilidade e na aritmética comercial, os elementos-chave que podem ajudar a explicar a construção do capitalismo medieval.

Optou-se pelo ensaio teórico porque, primeiro, é diferente do método tradicional da ciência em que “[...] o ensaio requer sujeitos, ensaísta e leitor, capazes de avaliarem que a compreensão da realidade também ocorre de outras formas” (Meneghetti, 2011, p. 321); segundo, e por consequência, o ensaio teórico tem, como característica, a originalidade (Meneghetti, 2011), o que significa direcionar os seus propósitos para algo que permita reflexões mais livres, menos tradicionais.

2 Europa Medieval: Princípio do Capitalismo?

Com base no trabalho de Sanandaji (2018) sobre a origem do capitalismo no mundo antigo, a premissa fundamental estabelecida é de que o capitalismo de livre mercado pode não ser uma criação do europeu medieval. Isso colocaria em xeque as teses de Sombart (1902 e Yamey (1949, 1964, 2004)?

2.1 A Tese de Sombart

Este ensaio fez uma breve e objetiva análise da publicação de Sombart: *Der Moderne Kapitalismus* (1902). Sua obra é a primeira peça científica que relaciona escrituração contábil por dupla entrada à origem do capitalismo medieval. Daí, a sua importância para este ensaio.

Sombart (1902, p. 208) afirma que “a acumulação de dinheiro não é, de modo algum, um pressuposto suficiente para se alcançar plenamente uma empresa capitalista”. A diferença está no “espírito” capitalista específico do dono (Sombart, 1902). Isso inclui a busca do *lucro*, o significado racional do cálculo econômico (Sombart, 1902).

“Como o lucro é possível?” (Sombart, 1902, p. 210). Sombart, em diversas passagens de sua obra, parece ter dificuldades em compreender e definir claramente o que é *lucro* (pp. 195, 210, 218, 282); ele não elabora um conceito, mas busca explicá-lo por meio de fatos históricos. Uma das possibilidades de lucro, segundo Sombart (1902), eram as enormes margens de lucros cobradas sobre as mercadorias. Os produtos do Oriente, que encontravam seus compradores, exclusivamente, nas esferas superiores da sociedade, como os castelos dos grandes nobres e as cortes dos príncipes, rendiam enormes margens de lucro. Sombart (1920, p. 220) afirma ainda que “além dos preços de venda, que são dez vezes os preços de compra, encontramos outros preços que não são mais do que 5, 10, 20, 30% do preço de compra, como mostram os exemplos que compilei na primeira excursão a este capítulo”. Outra fonte de acumulação de riqueza, nesse período, foi a extração mineral. Para Sombart (1902, p. 273), “o capitalismo medieval, sem dúvida, tem uma das suas raízes em tais fortunas mineradoras”.

No entanto, como controlar as movimentações financeiras e comerciais? Isso exigiu uma técnica peculiar do pensamento humano, cuja formação preenche os últimos séculos da Idade Média europeia. O que precisava ser criado era, antes de tudo, um método para a exata determinação aritmética de cada caso de negócio individual e, em segundo lugar, um método para o registro sistemático de uma empresa global de negócios (Sombart, 1902). Esses métodos permitiram o desenvolvimento da ciência matemática durante os séculos XIII, XIV e XV e serão tratados mais adiante. Pode-se delimitar o período de criação da nova técnica de negócios entre os anos de 1202 e 1494, com os nomes de Leonardo Pisano e Luca Paciolo (Sombart, 1902, pp. 391-392).

A primeira associação entre os conceitos instrumentais da contabilidade e a formação do capitalismo se dá com Sombart (1902). Ele descortina as razões que levaram a utilização do instrumento contábil da *partida dobrada* à formação do capitalismo, afirmando ser ela que dá, à contabilidade, um significado decisivo para o desenvolvimento da essência capitalista, por permitir que a sistematização correspondente à empresa capitalista seja plenamente alcançada (Sombart, 1902).

Portanto, para Sombart (1902), a evolução dos sistemas de contabilidade alcança seu ápice em 1340 (partida dobrada), e isso foi fundamental para que o capitalismo europeu alcançasse um significado diferente daquele até então assumido pelos povos medievais e empreendesse um dinamismo diferente à sociedade europeia daquela época.

2.2 Os Contra-argumentos de Yamey

Yamey (1949, 1964, 2004) foi um dos primeiros a rechaçar as concepções de Sombart. Ele tenta refutar a importância dada à partida dobrada, alegando ignorância dos comerciantes e a disseminação prática e descomplicada da partida simples. Yamey (1949) acredita que a contribuição [dupla entrada] não só foi pequena, como também não foi feita por essas características do sistema ou na solução dos problemas comerciais particularmente enfatizados por Sombart. Assim, ele sugere também, incidentalmente, que, no contexto da solução de problemas de negócios, a contabilidade de dupla entrada não era muito superior a métodos de contabilidade menos elaborados (Yamey, 1949).

Em síntese, Yamey contesta as conclusões de Sombart com base no seguinte:

1. As pesquisas de Yamey se concentraram, inicialmente, entre os anos de 1494 e 1840 (1949) e, depois, nos períodos dos séculos XVII e XVIII (1964, p. 124); a outra parte foi dedicada à Inglaterra e, particularmente, aos feudos ingleses (1949, p. 131a, 131b);
2. Yamey afirma que o método da partida dobrada (contabilidade sistematizada) foi, provavelmente, criado na Itália e, “pela força da adoção anterior do sistema árabe de numeração naquele país, é mais provável que tenha se originado em um dos centros comerciais da Itália” (1949, p. 102). Além disso, afirma que “Sombart deu proeminência e prestígio à *humilde arte* [grifo nosso] da contabilidade, atribuindo-lhe amplo significado econômico” (1964, p. 117-118);
3. Assegura ainda: “É provável que a grande maioria das empresas usasse uma forma simples de

manutenção de registros (que pode ser convenientemente chamada de “entrada simples”) até meados do século XIX, embora as exposições pelo método mais complexo de dupla entrada tomassem muito mais espaço nos textos” (1949, p. 105).

4. Ainda, Yamey cita Charles Hutton (p. 141) que, em 1811, escreveu: “É muito importante que quase todas as pessoas, que se destinam a negócios, aprendam um curso de escrituração deste tipo [entrada simples], porque ele é usado em quase todas as lojas” (1949, p. 105).

Yamey (1964, 2004), portanto, busca minimizar o papel do método da partida dupla nos séculos XVI, XVII e XVIII, sobretudo, no momento da apuração do resultado por meio de saldos apurados por entradas simples.

2.3 Sobre os Argumentos de Sombart e Yamey

Inicialmente, pode-se afirmar que ambos os autores acreditam que o capitalismo de livre mercado surgiu na Europa medieval. Por isso, é necessário analisar os argumentos dos dois pesquisadores sob dois ângulos diferentes. O ambiente revisitado por Sombart (1902) foi o da Itália, particularmente: Veneza, Florença e Gênova, a partir da Alta Idade Média. Yamey (1964) também faz, de maneira geral, suas pesquisas nesse período e, de maneira particular, nos séculos XVII e XVIII, mas voltado para o ambiente da Inglaterra, com ênfase no feudalismo inglês.

2.3.1 O ambiente italiano e a aritmética comercial

Uma das obras significativas para a Europa medieval, a qual vai permitir o avanço do capitalismo, é o *Liber Abaci* (1202) [*Livro dos Ábacos*, ou *Livro dos Cálculos*], escrito por Leonardo Fibonacci. O primeiro capítulo inicia-se com a apresentação dos números hindu-arábicos. “Os nove números indianos são: 9 8 7 6 5 4 3 2 1. Com estes nove números e com o sinal 0... qualquer número pode ser escrito, como é demonstrado abaixo” (Gies, 1969, p. 58). Os sete primeiros capítulos tratam dos números, de como utilizá-los e de como suas técnicas poderiam ser aplicadas na solução de problemas práticos – trocas, conversão de pesos e medidas, câmbio, sociedades e juros a possibilidade da letra de câmbio, contratos de seguro marítimo, desenvolvimento de bancos internacionais e novas sociedades comerciais e industriais (Gies, 1969; Reinert & Fedrona, 2017). A outra parte é dedicada à especulação matemática – séries e proporções, como resolver problemas por regras árabicas de falsa posição, extração de raízes, geometria e álgebra (Gies, 1969, p. 58).

O *Livro dos Ábacos* é o resultado do aprendizado de Fibonacci em suas viagens ao Oriente. Portanto, é relevante afirmar que sua obra não é fruto de suas reflexões matemáticas, mas dos ensinamentos adquiridos no Oriente. Por essa razão, é considerada uma das obras mais importantes para a Europa medieval porque permitiu, ao homem europeu, conhecer as matemáticas diferentes daquelas vindas de Boécio e Diofante (Klein, 1968). Eles estavam apreendendo algo que nunca lhes ocorrera: a dinâmica da aritmética e da álgebra, diferentemente daquela dos números romanos (defendidos ostensivamente pela Igreja Católica), que não permitia cálculos avançados, por serem limitados, pois sequer seria possível transacionar por meio de documentos que demandassem cálculos de juros, de câmbio, proporcionalidade dos seguros etc.

Le Goff (1995) lembra que, no século anterior (XII), os intelectuais europeus nasceram junto com as cidades e ligados à função comercial e industrial (modestamente artesanal). Paris era um dos principais centros intelectuais da Europa medieval, enquanto coube a Veneza, a Florença e a Gênova uma profusão enorme de atividades comerciais e intelectuais. Essa profusão intelectual fez do século XIII o século das universidades e das corporações universitárias, como a de Paris, que era composta de quatro faculdades: “Artes, Decretos ou Direito Canônico (o papa Honório III proibiu-lhe o ensino do Direito Civil em 1219), Medicina e Teologia” (Le Goff, 1995, p. 65). Essa avidez de Fibonacci pelo conhecimento tem sentido nesse contexto europeu, pintado por Le Goff (1995). Diferentemente da Baixa Idade Média, a Alta Idade Média e o Renascimento marcam o início de uma revolução nas ideias que fizeram da Europa o novo mundo alicerçado “sobre os ombros dos mercadores” (Hadden, 1994).

Os nobres de toda a Europa convergiam para Veneza. “Até mesmo Jacob Fugger, o príncipe comerciante e banqueiro alemão, deixava Augsburg para estudar técnicas de negócios em Veneza” (Swetz, 1987, pp. 10-11). Na verdade, o fluxo de mercadores alemães, holandeses e franceses para Veneza em busca de conhecimento ou de negócios era vultoso. Swetz (1987, pp. 10-13) lembra ainda que o livro de Fibonacci e suas mensagens eram bem recebidos nos *fondaci*, ou casa dos mercadores, de Pisa, Gênova e Veneza e promoviam os símbolos hindu-arábicos, que foram substituindo os numerais romanos nos livros de contabilidade (*account books*), e o uso do ábaco, que caminhava para o cálculo aplicado com pena e tinta. A melhor representação da transição do ábaco de contas para o ábaco com pena e tinta, com o abandono do cálculo físico para o abstrato, é expressa pelo afresco *Margarita Philosophica* [*Pérola Filosófica*], pintado por Gregor Reisch em 1503. O ábaco de mesa foi uma das grandes evoluções produzidas na Itália em favor das operações comerciais. Ele facilitava os cálculos e permitia os registros

contábeis dos nobres.

Os novos negócios lucrativos exigiram técnicas peculiares e cobraram do raciocínio humano uma nova lógica cuja formação preenche os últimos séculos da Idade Média europeia: o aparecimento da aritmética comercial, que era um misto de álgebra, regra de três, regra de cinco, permitiu o cálculo dos juros, do câmbio, da correção da moeda e o cálculo dos seguros etc. Aprender a lidar com os algarismos arábicos provocou uma “revolução comercial” na Europa, quando o desenvolvimento da “regra de três”, por exemplo, possibilitou novas relações comerciais (Hadden, 1994, pp. 88-90).

A aritmética e a contabilidade foram os fundamentos que permitiram erigir o capitalismo (Swetz, 1989). Swetz (1989) afirma que, “na verdade, se uma palavra pudesse ser escolhida para descrever a motivação dos mercadores ao longo do tempo, seria *avanzo*, lucro, como eles mesmos admitiam prazerosamente” (p. 275). Hadden (1994) liga as duas funções, ao afirmar que “a própria aritmética tem sua história embebida na história do comércio e do cálculo [...]” e que a escrituração contábil, por meio da partida dobrada, está justaposta aos manuais de aritmética. Esse conhecimento matemático, trazido dos árabes por Fibonacci, marca o início de uma nova era na Europa medieval que, associada à urbanização e à criação das universidades e das corporações, produziu o capitalismo comercial e, mais tarde, o industrial.

2.3.2 Os *abacistas* versus os *algoristas* e a diferença entre o cálculo unitário e o abstrato

A análise do significado das correntes de pensamento *abacistas* e *algoristas* é relevante para os propósitos deste ensaio teórico, porque elas determinam a diferença entre o cálculo unitário (unidade indivisível) e o abstrato (representação social), cujo impacto no campo contábil é muito maior e mais significativo do que se imagina. Por consequência, essa diferença amplia os informes contábeis, com novos planos de conta, por meio do *staet proef* [balanço compilado], que avaliava matematicamente o lucro do ano, elaborado pelo próprio Simon Stevin (Volmer, 1996). Tudo isso fortalecia ainda mais os propósitos capitalistas.

Yamey (1926), por dedicar boa parte do seu trabalho à contabilidade desenvolvida nos feudos ingleses, não aborda a importância do ábaco e suas consequências para a contabilidade. Também Sombart, embora tenha demonstrado maior fecundidade no campo da matemática comercial, não aprofundou seus estudos sobre o ábaco no contexto moderno e pré-moderno. “O ábaco foi associado à aritmética por tanto tempo que a palavra ‘ábaco’ serviu de sinônimo para cálculo; realmente, na Itália dessa época, ábaco poderia se referir aos numerais, às práticas aritméticas, ou a um livro de aritmética, dependendo do contexto de seu uso” (Swetz, 1989, p. 177).

Aqueles que se dedicaram à aritmética comercial baseada no ábaco são os *abacistas*; e aqueles que se dedicaram à aritmética comercial baseada nos algarismos hindu-árabicos são os *algoristas* (ou *cossistas*). “O uso dos nove algarismos arábicos e do zero na obra de al-Khwarizmi tornou-se o centro de uma batalha ideológica de três séculos na Europa a favor e contra a nova aritmética” (McLeish, 1991, pp. 139-140). Estavam a favor da nova aritmética *algorista* os comerciantes e os contadores (McLeish, 1991). Os *abacistas* não admitiam, por exemplo, os números irracionais, o zero (*cipher*) e, tampouco, os números negativos (Klein, 1968, pp. 147-149; McLeish, 1961, p. 148). Os *algoristas* viam os números dotados de notação de valor-lugar, admitiam os números irracionais, trabalhavam com o zero como notação de valor-lugar e aceitavam os números negativos como tendo o significado de “dívida” e, em contrapartida, os positivos representando os ativos. Bhramagupta (628 d.C.) é que os teria usado pela primeira vez (Kline, 1961). Essa percepção do número negativo, admitida na condição de “dívida”, como elemento oposto ao ativo, mantém a contabilidade no contexto das aritméticas, como se o método das partidas dobradas fosse parte das matemáticas (até o momento em que Simon Stevin dá, às contas contábeis, o significado de representação social).

Também na China, nos seus primórdios, calculavam-se as transações negociais por meio de varas vermelhas (positivos) e pretas (negativos), comparáveis ao ábaco. Feitos os cálculos, eles eram registrados por algum sistema contábil. A China, por volta do século X d.C., sofreu transformações quanto ao método de escrituração contábil, passando de partidas simples às partidas dobradas (Mattessich, 1995, pp. 35-36).

Em síntese, o que se constata é a transformação da sociedade europeia, particularmente a italiana, no sentido de buscar alternativa adequada para os propósitos capitalistas. A estrutura matemática mantida pelos *abacistas* não permitiria o avanço dos cálculos complexos exigidos pelo novo capitalismo. Diferentemente, os *algoristas* produziram outro tipo de desenvolvimento, como os novos números, com as novas regras de proporção, cálculos complexos etc.

Conforme afirma Flegg, Cynthia e Moss (1985), na tradução da obra *Triparty*, de Chuquet (1484), os números possuem duas faces: a dos números negativos, que é aceita por Chuquet (1484) como representação de “dívida”; e a de soluções negativas de equações, que é rejeitada por Chuquet (1484), em alguns casos.

Essa percepção do numeral, não como algo quantitativo (*eidós*), mas abstrato, a qual se prenuncia em Chuquet (1484), atingiu completo significado com os matemáticos Viète e Simon Stevin, no século XVII. Isso teve um impacto relevante na contabilidade e na maneira como os números são percebidos no contexto contábil. A comensurabilidade e a incomensurabilidade matemáticas alcançaram a contabilidade

na sua maneira de representar os números. É o momento em que o registro contábil passa a ter o caráter de *representação* da realidade como “noção de uma igualdade formal bastante rígida entre os participantes de uma transação” (Hadden, 1994, p. 153). Aqui, o número assumiu a *representação* da realidade, deixando de ser percebido como *eidos*, como quantidade indivisível.

No século XVII, essa mentalidade desapareceu quando Stevin – além de matemático, era também contador – definiu os números negativos não como “dívida”, mas como magnitudes incomensuráveis, abstratas e quando as contas contábeis (expressas por numerais) passaram a ter outra significação: a representação do fato (social). Este ensaio teórico registra esse momento histórico como um dos relevantes na história moderna do Ocidente, porque ele é seminal: inaugura-se o *ratio*, para os propósitos do pensar *abstrato*, tanto no campo das matemáticas quanto no campo contábil. Atribui-se a Stevin a invenção da demonstração do resultado como prova da mudança do patrimônio do proprietário sobre o balanço patrimonial (Volmer, 1996).

Outra revolução nos costumes adveio dessa percepção abstrata das contas contábeis e do crescimento da complexidade das transações econômicas. Isso provocou a extinção da oralidade contábil, posto que os “métodos contábeis eram inicialmente orais; a contabilidade passou de oral para textual de 1100-1600” (Tebeaux, 2000, p. 308). Miller (1959, pp. 32-41, tradução nossa) atribui ao capitalismo a erradicação do analfabetismo. Para ele, a maioria das pessoas aprendeu a ler por razões utilitárias e lia o que elas acreditavam ser benéfico para seu sucesso.

Geijsbeek (1914, p. 114), como também aponta Hadden (1994), sugere uma discussão interessante sobre a possibilidade de vínculo entre a contabilidade e a álgebra nos escritos contábeis de Stevin. Para Geijsbeek (1914), a abstração matemática coincide com a abstração representacional na contabilidade. Hadden (1994, p. 153) também segue nesse sentido: “Stevin elimina a conta do proprietário por uma fórmula algébrica. Essa contabilidade de Stevin, por sua vez, que reflete os desenvolvimentos social e legal, é muito clara”.

Ressalte-se que essa não é uma reprodução matemática dos árabes, mas uma reflexão seminal de Stevin. Até esse momento, contabilidade e matemática caminham juntas, fazem parte dos mesmos compêndios aritméticos. Daí em diante, os compêndios contábeis dissociam-se das matemáticas e criam-se representações próprias como, por exemplo, a equação fundamental ($A-P=PL$), desenvolvida por Dumarchey, no século seguinte (Michaïlesco, 2010, p. 6).

A reflexão que se pode fazer é que essa visão dos *algoristas* permitiu, além de outras vantagens aritméticas, consolidar a ideia de capitalismo por meio do instrumento de crédito (“dívida”). Isso possibilitou a expansão do giro dos negócios de maneira “artificial”, criativa, como foi o caso da *lettera di cambio* [letra de câmbio] ou *di pagamento*, sobretudo em escala internacional (Reinert & Fredona, 2017). Tal expansão assumiu, no contexto contábil, a condição de *dare/habere*.

2.3.3 Evolução da contabilidade: divisor de águas do capitalismo?

O método da partida de dupla entrada é uma linguagem própria de comunicação da contabilidade como o instrumento que permite gerar informações contábeis. Às vezes, ele é denominado de contabilidade sistemática, contabilidade de dupla entrada, ou sistema de escrituração da contabilidade. É inequívoco que o método, ao longo do tempo, sofreu adaptações, evoluções, mas sempre mantendo, essencialmente, a mesma lógica, definida por Mattessich (1995) como princípio da *dualidade*.

Sanandaji (2018a, 2018b) afirma que o capitalismo de livre mercado já existia no mundo antigo. Contudo, ele não trata da existência ou do desenvolvimento da partida de dupla entrada nesse mesmo período. Para ele, ou a ideia de partida de dupla entrada é sem importância, ou parece não haver vínculo entre o capitalismo e a contabilidade, exceto quando se refere ao período moderno. As afirmações de Sanandaji (2018, pp. 184-185) de que “a economia de mercado europeia se desenvolveu nas cidades-estados italianas, o mesmo ocorreu com os métodos contábeis” [grifo nosso] ou “[...] o método de escrituração contábil de dupla entrada evoluiu aqui”, ou mesmo “[...] o modelo de mercado italiano foi o berço da contabilidade moderna”, reforçam a tese de que o método “italiano” de partida dobrada se desenvolveu na Europa medieval.

Nesse sentido, Sombart afirma que, para se ter o capitalismo inaugural na Europa medieval, a criação do método da partida dupla, nessa mesma época, foi imprescindível. Most (1966, p. 24), por outro lado, argumenta que, se se provasse que a partida dobrada existiu antes do período medieval, isso teria sido fatal à tese de Sombart.

Se as afirmações de Sanandaji (2018) sobre o capitalismo são procedentes, então é preciso verificar se a condição de dupla entrada é também atendida no mundo antigo. É necessário, portanto, verificar se a partida dobrada existiu nesse ambiente. Em caso positivo, a tese de Sombart pode não se sustentar completamente. De outra parte, há que se constatar em que medida a dupla entrada conseguiu penetrar na Europa, particularmente na França e na Grã-Bretanha, já que esses países tinham um sistema contábil conhecido por *charge/discharge* (Littleton, 1926; Lemarchand, 1994).

As pesquisas feitas por Most (1976) sobre a contabilidade romana não foram muito fecundas: ele concluiu que pouca coisa restou daquela contabilidade. Afirma Most (1976, p. 24): “a controvérsia no século

XIX sobre a contabilidade de dupla entrada em Roma era algo que os franceses chamavam de diálogo *des sourds* - o diálogo dos surdos”. Mas Most (1976), em seus achados, conseguiu alguma evidência da partida de dupla entrada na Roma antiga por meio do historiador alemão Niebuhr (1835). Todavia, segundo Coronella, Antonelli e Lombrano (2017, p. 224), as hipóteses levantadas por Niebuhr são rejeitadas por diversos autores como Smith, (1954), De Ste Croix (1956), Jouanique (1968) e Glautier (1972).

Um caminho mais fecundo foram as interpretações dadas por Mattessich (1987, 1995, 2000) aos achados arqueológicos de Schmandt-Besserat (1977, 1978, 1979, 1980, 1983, 1992a, 1992b, 1996). Mattessich (1987b, pp. 79-81) deduziu que os antigos sumérios praticavam uma espécie de registro de dupla entrada, há cerca de 5.000 anos. Isso significa, afirma ele: “em primeiro lugar, que aqueles povos antigos do Oriente Médio tinham sistemas de manutenção de registros, cuja estrutura lógica era basicamente a mesma da dupla entrada moderna” (Mattessich, 1995, p. 27).

Essa estrutura lógica manifesta-se *empiricamente* em ambientes econômicos, tais como vendas e compras, transações de investimentos e dívidas, produção e outros processos de transferência (Mattessich, 1995). Essas manifestações *empíricas*, segundo Mattessich (1995), poderiam ter sido feitas por meio de estruturas lógicas como um diário, por entradas duplas, por matriz, por equações algébricas, ou seja, por meio de qualquer coisa que pudesse representar *entrada-saída*, ou o princípio da *dualidade* (Mattessich, 1995). Mas ele esclarece: “isso sugere que a dupla entrada não é simplesmente baseada na relação de entrada-saída de uma transferência de mercadoria”. A sua base é a combinação de três aspectos que são bastante diferentes em cada relação: i) a transferência física de mercadorias e serviços é feita de um local de entrada para um local de saída; ii) um direito de dívida liga um devedor a um credor; iii) um direito de propriedade conecta um recurso (ativo) a um proprietário (Mattessich, 1995, p. 30)

Mattessich (1995, p. 30) afirma: “é mais importante reconhecer que o desenvolvimento da dupla entrada passou por várias fases, cada uma possuindo características um pouco diferentes”. No entanto, Mattessich (1995, p. 34) se apressa em ressaltar que “de maneira alguma afirmo que a contabilidade de dupla entrada do Renascimento é a descendente direta da contabilidade de dupla entrada desenvolvida pelos sumérios”.

Outros povos também reivindicaram a criação do método da partida dobrada. Coronella *et al.* (2017, pp. 225-226) lembram que alguns estudos descrevem a invenção da partida dobrada como sendo indiana (Nigam, 1986; Singhvi, 1995), grega (Filios, 1984: 172), árabe (Zaid, 2000, 2001, 2004), incaica (Jacobsen, 1964), ou originária de algumas populações da África (Sy & Tinker, 2006) e, até mesmo, dos sumérios-babilônios (Mattessich, 1989; De Sá, 1995: 97). Os indianos argumentam ser o *Bahi-Khata* um sistema de dupla entrada (Nigan, 1986), embora tenham sido contestados por Nobes (2007) por falta de provas histórico-documentais.

Quanto à criação pelos romanos, também há inúmeras controvérsias sobre tal possibilidade (Coronella *et al.*, 2017). Mas, no caso dos árabes, como já foi ressaltado neste ensaio, o papel dos *números negativos* como “dívidas” e dos números positivos significando “ativos”, explica fortemente a existência do método da dupla entrada (Mattessich, 1995, p. 35) na Índia do século VII.

Em síntese, a proposta de Mattessich é considerar o princípio da *dualidade*, por meio do qual a dupla entrada, de alguma maneira, sempre existiu desde que a sociedade humana desenvolveu a “troca interessada”, assim denominada por Tinker (1985, pp. 92-93). Certamente, a troca interessada, que envolve a teoria do valor, igualmente tem passado por processos de aprimoramento tecnológico e seu significado de lucro, excedente, também tem se adaptado de acordo com os tempos. Portanto, a contabilidade de dupla entrada foi o divisor de águas porque, em todo o tempo, tornou possível o capitalismo.

2.3.4 *Guanzi, Ciropédia e Arthaśāstra*: indícios de um capitalismo fecundo na Antiguidade

Guanzi, dois volumes chineses escritos provavelmente por Guan Zhong, no ano 600 a.C., aborda política, economia e ensaios filosóficos. Foi traduzido para o inglês por W. Allyn Rickett, em dois volumes (volume 1, 2001; volume 2, 1998). Segundo Rickett (2001, p. 3), “*Guanzi* apresenta ao mundo uma das primeiras teorias quantitativas do dinheiro”.

Quando *Guanzi* trata da “arte da gestão fiscal” com o duque Huan, a sua resposta é no sentido da percepção do equilíbrio das políticas econômicas do Estado, tendo em vista as forças capitalistas de mercado. *Guanzi*, ao afirmar que o príncipe controla o aumento e a redução dos preços dos grãos, o que pode propiciar excedentes futuros, está afirmando-o sob as condições capitalistas existentes. *Guanzi* ainda salienta que, se houver um ano de secas ou inundações e as pessoas perderem sua principal fonte de renda, ele constrói palácios e pavilhões, proporcionando, assim, emprego para aquelas famílias tão pobres (Rickett, 1998, p. 365). O Estado, nesse caso, é o regulador do mercado e possui relativa liberdade de ação capitalista (transações econômicas), na medida em que o príncipe é o responsável pelo equilíbrio das políticas econômicas, o que não parece diferir, em certos casos, dos tempos atuais.

Um dos aspectos relevantes das lições de *Guanzi* é a estabilidade econômica do país. As lições dadas por *Guanzi* parecem ter sido tiradas dos manuais contemporâneos de economia, tal a facilidade com que trata da circulação da moeda e das mercadorias, particularmente, por se tratar da intervenção do governo no controle dos preços. Ele afirma que, tendo feito o preço dos grãos aumentar dez vezes, devolva

o grão como um empréstimo a ser pago em dinheiro, para que 90% da oferta monetária do país estejam nas mãos do governo na alta, enquanto 10% permanecerão com as pessoas, na baixa. Dessa maneira, enquanto o dinheiro está em falta e valorizando (*zhong*), os bens são abundantes e baratos (*qing*); mas, acima das mercadorias, pagando por elas, estarão nas mãos do governo, que aumentará o valor em dez vezes; os funcionários encarregados dos armazéns do governo vêm vender esses bens a seu preço de mercado, até que o preço caia (Rickett, 1998, p. 392)

A *Qing Zhong Ding* [Economia Política], nome dado aos últimos capítulos do livro *Guanzi*, trata da taxa de juros, dos agiotes que cobram 20% de juros sobre o capital emprestado, de tal forma que essa extorsão leva ao empobrecimento do reino e ao enfraquecimento do exército (Rickett, 1998, p. 484). O livro aborda também os mercados e as relações com o lucro, com os excedentes e com a escassez, investiga “oferta e demanda analisada a partir dos mercados, além de ensinar as crianças na ‘linguagem do lucro’” (Sanandaji, 2018a, p. 100). O duque Huan questiona *Guanzi* (1998, p. 487): “Eu ouvi falar sobre manter um equilíbrio adequado [entre a oferta monetária e o grão e outras commodities], mas posso perguntar sobre a estabilização da economia nacional?”. A resposta busca orientar as pessoas a fazerem seus negócios racionalmente, observando as peculiaridades das estações do ano, como a seda, a madeira etc., para adquiri-las mais barato. Os escritos de *Guanzi* são dedicados, em grande parte, aos ensinamentos sobre o papel do Estado, ao controle sobre as políticas econômicas e à ideia sobre como estabelecer relações comerciais, de forma mais vantajosa, entre os mercadores. Registre-se, contudo, o papel fundamental no desenvolvimento da economia chinesa com a *rota da seda*, que permitiu manter contatos internacionais com toda a Ásia e até mesmo com a Europa.

Da mesma forma que no *Guanzi* há referência ao capitalismo, o mesmo faz outro documento clássico da Antiguidade. A *Ciropédia* é um clássico romance político, escrito pelo grego Xenofonte (430-355 a.C.) e trata, além da educação de Ciro, de suas aventuras militares. Esses escritos de Xenofonte são relevantes, na medida em que abordam os sistemas econômicos persas que se estruturavam em mercados especializados e negócios privados (Sanandaji, 2018b). Xenofonte, em determinado trecho da *Ciropédia* (livro VIII), discorreu sobre a divisão do trabalho e seu elevado grau de especialização nos seguintes termos: “Há lugares até onde um homem ganha a vida costurando sapatos, outros cortando-os, costurando junto aos outros, enquanto há outro que não realiza nenhuma dessas operações, apenas monta as peças” (trecho citado por Gray, 1931, p. 32).

Este trecho de Xenofonte, do século V a.C., é muito semelhante àquele escrito pelo francês Tocqueville (1977, p. 226), no século XIX, quando está reconhecendo, criticamente, a industrialização na América: “quando um artesão se dedica sempre e exclusivamente à fabricação de um único objeto, aprende a executar este trabalho com perícia peculiar”. A impressionante semelhança entre os dois discursos leva à crença de que o processo gerencial norte-americano, iniciado provavelmente na fábrica de armas *Springfield* (1830), não era nada genuíno. No entanto, é pouco provável que o coronel Lee tivesse conhecimento de Xenofonte, sobretudo, porque o seu relato acerca da divisão do trabalho na Pérsia é feito em poucas linhas, no contexto de uma obra que trata de conquistas e guerras. Mas é possível que o coronel tivesse ciência da obra de Adam Smith (1779). Sanandaji (2018c) lembra que Smith reproduziu o mesmo discurso no século XVIII, como se fosse genuíno. E Sanandaji (2018c, p. 89) chega à seguinte conclusão: “é possível, se não provável, que Adam Smith simplesmente plagiou Xenofonte”.

Outro importante documento do ano 300 a.C. trata da existência do método da dupla entrada e de questões econômicas na Índia. O livro *Arthasāstra*, escrito por Kautilya, revela impressionantes detalhes de procedimentos contábeis e da conduta administrativa e econômica dessa época. Segundo Sanandaji (2018, p. 121), os informes contidos em *Arthasāstra* revelam que a economia indiana era intervencionista: “por exemplo, o papel do rei era gerenciar ativamente a produção de metais, de minério e de controle de seus escritórios”. Há outro capítulo que versa sobre o “desfalque por oficiais” e a primeira lição é de que “o Tesoureiro é a base de toda administração. Assim, o tesoureiro merece especial vigilância” (Ramaswamy, 1994, p. 86). A veracidade das contas é feita por quarenta quesitos de *auditoria*, claramente envolvendo *débito* e *crédito* a serem conferidos. A detecção de fraudes segue uma rotina de exames que pode ser constatada por meio de quesitos que muito se assemelham às auditorias atuais, como a verificação de valores inflados; o que é realizado não é mostrado etc. (Ramaswamy, 1994). Esses quesitos buscam evidenciar a capacidade de manipulação e fraude existentes naquela época. Já havia a preocupação com o controle das atividades de negócios, que era centralizado no governo (Ramaswamy, 1994).

Dessa forma, pode-se inferir que, pelo menos esses três importantes trabalhos escritos na Antiguidade, *Guanzi*, *Ciropédia* e *Arthasāstra*, revelam condutas voltadas para o controle, para os níveis elevados de inteligência e para a presença do capitalismo de livre mercado, ou com intervenção do Estado (como são os casos: chinês e indiano). Também é significativo verificar que o princípio da dualidade, de Mattessich (1995), está presente em todas essas sociedades capitalistas, desempenhando o papel relevante de registrar, informar e possibilitar cálculos complexos, como os custos e os orçamentos.

2.3.5 Os ambientes inglês e francês a partir do século XIII

O ambiente, a partir do século XIII, tanto na Inglaterra quanto na França, é diferente daquele vivido

na Itália, do ponto de vista seja econômico, seja político, social ou cultural. Por força da influência de determinadas circunstâncias, como a posição estratégica de Veneza, Florença e Gênova para o mar mediterrâneo, a rota da seda e, depois, fortemente, a rota das especiarias, o desenvolvimento econômico e cultural ocorreu primeiro na Itália e, só mais tarde (século XVII) e em proporções diferentes, ocorreu na Inglaterra, na França e nos Países Baixos. O contato dos venezianos com a cultura, com as matemáticas, com a contabilidade desenvolvida na China e no Oriente propiciou o florescimento do capitalismo na Itália, muito antes da Inglaterra e da França.

Lemarchand (1994) afirma que “esse tipo de contabilidade [*charge/discharge*] não deve ser considerado simplesmente como contabilidade de caixa” (p. 135). Essas considerações de Lemarchand são procedentes para o cenário do feudalismo inglês, que também abandona esse sistema de escrituração para adotar a partida dobrada.

Littleton (1946, p. 61) sugere que ocorreu o “processo de ‘anglicizar’ as ideias italianas de manutenção de registros”. Houve uma adaptação do método italiano às condições culturais da Inglaterra feudal, que mantinha uma estrutura econômica, social e política muito diferente daquela do norte da Itália. Débito o que é recebido; crédito o que é dado. Essas regras inglesas, como se observam, são quase o contrário das regras “italianas” (Littleton, 1926, p. 66). O sistema feudal mantinha o gerente como intermediário, como o administrador das propriedades dos nobres e, por isso, as relações de débito e crédito operam de maneira diferente, visto que a intermediação estabelecia vínculo de responsabilidade perante o senhor feudal. Na sua essência, permanece o princípio da dupla entrada, mas com significados diferentes, por causa da intermediação. A explicação de Littleton (1926) para essa mudança é meramente cultural.

Winjum (1971) tenta dar uma visão mais conceitual-contábil para a partida de dupla entrada. O autor (1977, p. 335) salienta que, “para alguns, a dupla entrada apenas se refere a um sistema no qual o único critério é a igualdade entre débitos e créditos”. Mas há aqueles que imaginam o extremo oposto: a dupla entrada refere-se a um sistema de registros em que contas reais e nominais são integradas dentro de uma estrutura coordenada e internamente consistente (Winjum, 1971).

Com base nesses extremos, Winjum (1971) estabelece pelo menos quatro definições de dupla entrada: (1) um sistema de escrituração constantemente em equilíbrio, no qual o único critério é a igualdade entre débitos e créditos; (2) a adição de uma conta de capital ao primeiro sistema; (3) o uso de contas nominais (receitas, despesas, ganhos e perdas etc.), além da conta de capital do sistema 2, mas com um encerramento irregular dessas contas de capital. Nesse sistema, não há cálculo periódico do lucro líquido; e (4) o mesmo do sistema 3, exceto para o encerramento periódico de contas nominais do capital e para o cálculo anual do lucro líquido (Winjum, 1971, p. 335).

Deve-se ressaltar que o sistema de partida *simples* defendido por Jones (1796), também faz lançamentos a débito e a crédito, mas de maneira distinta, porque não há igualdade entre débito e crédito. Winjum (1971, p. 335) lembra que Sombart (1902) e Yamey (1949) não fazem referência sobre qual tipo de conceito estavam tratando, porém supõe-se que se referiam ao conceito (3) ou (4), que expressava melhor o lucro sobre o capital. Winjum destaca quatro razões para explicar o papel da dupla entrada no capitalismo: i) a escrituração de dupla entrada, que estava imbuída da busca por lucros; ii) o refinamento dos cálculos econômicos; iii) a organização sistemática; iv) a separação entre propriedade e gestão.

Os pontos mais relevantes, defendidos por Winjum (3) e (4), envolvendo as contas nominais, encontram resistência nos argumentos de Mattessich (1995, p. 35). Este afirma que mesmo os modernos sistemas de contabilidade de dupla entrada podem funcionar sem contas nominais separadas (incluindo o resultado ou a conta de lucros e perdas). As contas nominais são apenas uma subcategoria da conta de patrimônio do proprietário que, se necessário, pode assumir a função de qualquer conta nominal (Mattessich, 1995). Essa subcategoria não muda a essência da partida de dupla entrada (princípio da *dualidade*) e, provavelmente, só o seu acréscimo na contabilidade medieval europeia não teria sido suficiente para permitir o desenvolvimento do capitalismo no Ocidente. Mas, apesar das anotações de Mattessich, há de se considerar que aquela era uma técnica nova, ainda não adotada e era mais expansiva, garantindo maior solidez, mais segurança aos resultados do capital aplicado. E era isso que o capitalista investidor queria.

3 Análises e Considerações

Em face de tantas evidências históricas – algumas parciais, outras conclusivas – divergências, hipóteses, teses e contestações, parece haver um curso dos fatos por meio dos quais se podem tentar estabelecer liames que permitam uma reflexão ensaística relativamente consistente, ainda que inconclusiva (dada a pouca pesquisa existente sobre o assunto). Poucos trabalhos utilizaram fontes primárias e, ainda assim, muitos são escassos em relação ao universo historial disponível, em particular, a partir da Europa medieval.

Este ensaio, diferentemente de outros estudos, incluiu as mais diversas e representativas visões e posições sobre o tema, inclusive, algumas que repensam o capitalismo sob o ponto de vista do livre mercado desde a Idade Antiga. Inclui outro quesito relevante, pouco estudado por pesquisadores contábeis,

que é a relação das matemáticas com a contabilidade e com o capitalismo, no período que vai do século XIII até o século XVII (no Ocidente).

A primeira inferência a ser feita é relativa ao “espírito” europeu. É razoável considerar a existência de um “espírito” capitalista europeu no período medieval, mas ele deve estar longe de ser considerado “genuíno”, visto que, no mundo antigo, esse mesmo espírito capitalista existiu e contou com os mesmos instrumentos de sustentação (para o cálculo e para o registro): a aritmética comercial e a contabilidade. Nesse aspecto, a Europa não parece ter inaugurado o capitalismo, mas reproduzido o modelo dos antigos com os mesmos instrumentos. Observa-se que uma das causas que propiciou o aparecimento do “espírito” capitalista, tanto nos povos antigos quanto nos medievais, foi o autointeresse (trocas interessadas) (Tinker, 1985) desenvolvido no seio social.

Outra inferência a ser feita é quanto à inauguração do conceito de excedente (lucro, ou *surplus*). É possível que, neste caso, também o europeu medieval não tenha inventado o lucro como resultado das trocas interessadas. A reflexão de Tinker (1985, p. 91) deve ser considerada: “Não há um fator que explique como as sociedades produzem um excedente [lucro]. Diferentes recursos naturais podem fazer com que um excedente surja em diferentes estágios do desenvolvimento social”

Em certa medida, é aceitável o raciocínio de Sombart, bem como o de Yamey, se se levar em consideração que, quando eles elaboraram suas teses, tanto os documentos quanto as pesquisas arqueológicas importantes ainda não haviam ocorrido. Por exemplo, o Ocidente só tomou conhecimento do *Guanzi* em 1998 (data da tradução do volume 2, por Rickett; o volume 1 foi traduzido depois, em 2001); o livro *Arthasāstra* foi redescoberto em 1904 e republicado em 1908 (Ramaswamy, 1994); as pesquisas de Schmandt-Besserat também ocorreram nas décadas de 1970 a 1990 do século XX. No entanto, essas pesquisas contêm as evidências de que as aritméticas e a contabilidade contribuíram fortemente para o desenvolvimento do capitalismo (oriental, asiático e europeu),

Algumas diferenças técnicas entre os dois períodos (Antiguidade e Idade Média), provavelmente, podem ser apontadas, mas não significam hiatos profundos. Um exemplo é do “mercador sedentário”, lembrado por Reinert e Fredona (2017), figura histórica que não existia na China (rota da seda), onde a mobilidade dos mercados era forte (mercador ambulante). Outra diferença técnica é a oralidade contábil: até meados do século XVIII, a Inglaterra ainda se utilizava das narrativas para registrar as transações comerciais. Com o aparecimento da técnica de escrituração *charge/discharge* e, depois, com a partida dobrada, desaparece a oralidade (Tebeaux, 2000). Quanto à contabilidade, seja por partidas simples, seja por partida de dupla entrada, é pouco provável que tenha havido diferenças significativas (Mattessich, 2000), porém o certo é que, em todas as suas manifestações representativas dos informes contábeis, ela sempre esteve ao lado do capitalismo.

Em síntese, admitindo-se a hipótese de existência do capitalismo de livre mercado na Idade Antiga (Oriente, Ásia e Mesoamérica) (Sanandaji, 2018a), tem-se o seguinte: 1) As conclusões de Mattessich (1995, 2000), de que variações da partida de dupla entrada (princípio da *dualidade*) já existiam entre os sumérios, podem estar corretas, na medida em que seria necessário um instrumento que permitisse o registro e o controle das transações naquela época. Os indícios de evidência são sustentados por *Guanzi*, pela *Ciropédia*, pela *Arthasāstra* e pelos *números negativos*, como “dívida”, de Bhramagupta. 2) As aritméticas parecem estar fortemente associadas ao cálculo comercial e ao cálculo contábil para a mensuração do capital e de seu crescimento (lucro), desde remotos períodos chineses (varas pretas e vermelhas, ábaco) e orientais (ábaco). 3) O que parece ser diferente entre a Antiguidade e a Europa medieval é o proceder contábil, seja pelos instrumentos de partida simples (Jones, 1796; Hutton, 1807), seja pela partida dobrada e suas variações (contas nominais, Winjum, 1971; ou *charge/discharge*, Littleton, 1926; Lemarchand, 1994), como elemento influente na formação do capitalismo. Portanto, é provável que as ideias de Yamey não se justifiquem como contraponto à tese de Sombart, nem como tendo a Europa medieval como criadora do capitalismo.

Finalmente, o que se percebe é que a contabilidade e a evolução dos métodos contábeis, por meio do método da partida dobrada, adequaram-se aos mais diversos ambientes culturais (Mattessich, 1995), percorrendo todos os períodos históricos da humanidade, mesmo antes da existência da escrita e com o propósito único de registrar o patrimônio dos indivíduos e suas relações com o mundo capitalista (ou protocapitalista). As reflexões obtidas nesse aspecto são de que as evidências levam a afirmar ser indiscutível a contribuição da contabilidade à prática capitalista medieval europeia, mas não há nenhum “espírito” genuíno nisso, sobretudo, quando se admite a hipótese de que o capitalismo e a contabilidade não surgiram na Europa medieval. Essas reflexões, perpassadas da Antiguidade à Modernidade, por consequência, explicam o recrudescido entrançamento atual da contabilidade com o capitalismo, cuja visibilidade é realçada em momentos de crises econômicas.

Referências

Brown, R. (1968). *A History of Accounting and Accountants*. New York: Reprints of Economic Classics, Augustus M. Kelley Publishers.

Cajori, F. (1896). *A history elementary mathematics: with hints on methods of teaching*. London: Macmillan & Co., Ltd. E-book. Disponível em <https://archive.org/details/mathhistory00cajorich/page/n7>. Acesso em 31/12/2018.

Coombs, H. M., & Edwards, J. R. (1994). Record keeping in municipal corporations: a triumph for double entry bookkeeping, *Accounting, Business & Financial History*, 4(1), 163-180. DOI: <https://doi.org/10.1080/09585209400000042>

Coronela, S., Antoneli, V., & Lombrano, A. (2017). A pioneering era of accounting history: The contributions of nineteenth-century Italian literature and its enduring dissemination around the globe. *Accounting Histor*, 22(2), 214–243. DOI: <https://doi.org/10.1177/1032373216662486>

De Roover. R. (1955). New Perspectives on the History of Accounting. *The Accounting Review*, 30(3), 405-420. <http://www.jstor.org/stable/241346>

Flegg, G., Cynthia, H., & Moss, B. (1985). *Nicolas Chuquet Renaissance Mathematician: a study with extensive translation of Chuquet's mathematical manuscript completed in 1484*. Boston: D. Reidel Publishing Company.

Gies, J., & Gies, F. (1969). *Leonard of Pisa: and the new mathematics of the middle ages*. Reprinted by New Classics Library. Gainesville: Elliot Wave International, Inc.

Gleeson-White, J. (2011). *Double Entry: how the merchants of Venice created modern finance*. New York: W.W. Norton & Company Ltd.

Gray, A. M. A. (1931). *The development of economic doctrine an introductory survey*. London: Longmans, Green and Co. E-book.

Hadden, R. W. (1994). *On the shoulders of merchants: exchange and the mathematical conception of nature in early modern Europe*. New York: State University of New York Press.

Hutton, C. (1807). *A complete treatise on practical arithmetic and book-keeping, both by single and double entry, adapted to the use of schools*. Edinburgh: G. Ross.

Jacobsen, L. E. (1964). The ancient Inca empire of Peru and the double entry accounting concept. *Journal of Accounting Research*, 2(2), 221–228. DOI: <https://doi.org/10.2307/2490002>

Jones, E. T. (1796). *The English System of Bookkeeping by Single or Double Entry*. Reprinted: Bristol: R. Edwards, ECCO, s/d.

Klein, J. (1968). *Greek Mathematical Thought and the Origin of Algebra*. Trans. By Eva Brann. New York: Dover Publications, Inc.

Kline, M. (1961). *Mathematics and the Search for Knowledge*. Oxford: Oxford University Press.

Le Goff, J. (1995). *Os intelectuais na idade média*. 4ª ed. Trad. Maria Julia Godwasser. São Paulo: Editora Brasiliense S. A.

Lemarchand, Y. (1994). Double entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century France, *Accounting, Business & Financial History*, 4(1), 119-145. DOI: <https://doi.org/10.1080/09585209400000040>

Littleton, A. C. (1926). Italian Double Entry in Early England. *The Accounting Review*, 1(2), 60-71. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/238820>. Acesso em: 02/01/2019.

Littleton. A. C., & Yamay. B. (1956). *Studies in the History of Accounting*. Illinois: Richard D. Irwin, Inc. E-book. Disponível em: <https://archive.org/details/studiesinhistory00litt>. Acesso em: 10/01/2019.

Michaïlesco, C. (2010). *Jean Dumarchey (1874-1946): une contribution à la théorie du bilan et de la valeur*. Disponível em: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00156408>. Acesso em: 17/04/2015.

Mattessich, R. (2000). *The beginnings of accounting and accounting thought: accounting practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and accounting thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*. New York: Garland Publishing, Inc.

- Mattessich, R. (1995). *Critique of Accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. London: Quorum Books.
- Miller, E. M. (1959). *The Professional Writer in Elizabethan England*, Harvard University Press, Cambridge.
- Most, K. S. (1976). *How Wrong Was Sombart?* Florida International University. E-book. Disponível em: <http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-3-numbers-1-4/how-wrong-was-sombart/>. Acesso em: 11/10/2018.
- McLeish, J. (1991). *The History of Numbers: how mathematics has shaped civilization*. New York: Fawcett Columine Books.
- Napier, C. (2009). Defining Islamic accounting: current issues, past roots. *Accounting History*, 14, 121-144. DOI: <https://doi.org/10.1177/1032373208098555>
- Nigam, B. L. (1986). Bahi-Khata: The pre-Pacioli Indian double-entry system of bookkeeping. *Abacus*, 22(2), 148–161. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1986.tb00132.x>
- Nogueira, A. V. (2004). Werner Sombart (1863-1941): apontamento biobibliográfico. *Análise Social*, XXXVIII (169), 1125-1151. <http://www.jstor.org/stable/41011849>
- Ramaswamy, T. N. (1994). *Essentials of Indian statecraft: Kautilya's Arthasastra for contemporary readers*. New Delhi: Munshiram Manoharlal Publishers Pvt. Ltd..
- Reinert, S. A., & Fredona, R. (2017). *Merchants and the Origins of Capitalism*. Harvard Business School, Work Paper 18-021. Disponível em: http://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/18-021_b3b67ba8-2fc9-4a9b-8955-670d5f491939.pdf. Acesso em: 02/01/2019.
- Rickett, W. A. (2001). *GUANZI: political, economic, and philosophical essays from early China*. v. 1. Trad. W. Allyn Rickett. Boston: Cheng & Tsui Company.
- Rickett, W. A. (1998). *GUANZI: political, economic, and philosophical essays from early China*. Vol. 2. Trad. W. Allyn Rickett. New Jersey: Princeton University Press.
- Sanandaji, N. (2018a). *The Birthplace of Capitalism: the middle east*. Livonia: Timbro Förg.
- Sanandaji, N. (2018b). The Middle East Needs to Rediscover its Market Roots. *Economic Affairs*, 38(3), 348-356. <https://doi.org/10.1111/ecaf.12309>.
- Sanandaji, N. (2018c). *Capitalism was born in Iraq and Syria, not invented by Adam Smith*. Disponível em: <https://capx.co/capitalisms-roots-are-in-iraq-and-syria-not-the-pages-of-adam-smith/>. Acesso em: 05/01/2019.
- Schmandt-Besserat, D. (1996). *How writing came about*. Austin: University of Texas Press.
- Singhvi, N. M. (1995). Origin of accounting (a case study of ancient Indian literature). *Proceedings of Special World Conference to Celebrate Fra Luca Pacioli*, p. 191-193. Milano: Ipsona.
- Sombart, W. (1902). *Der Moderne Kapitalismus*. Erster Band. Die Genesis des Kapitalismus. München und Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot.
- Sy, A., & Tinker, T. (2006). Bury Pacioli in Africa: A bookkeeper's reification of accountancy. *Abacus*, 42(1), 105–127. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00189.x>
- Swetz, F. J. (1989). *Capitalism & Arithmetic: the Math of the 15th Century*. Illinois: Open Court.
- Tebeaux, E. (2000). Visual texts: format and the evolution of english accounting texts, 1100-1700. *Journal Technical Writing and Communication*, 30(4), 307-341. <https://doi.org/10.2190%2FC7NK-5G61-LJNL-1DD1>
- Tocqueville, A. (1977). *Democracia na América*. Trad., prefácio e notas de Neil Ribeiro da Silva, 2^a., Ed. Itatiaia e USP.

Tony. T. (1985). *Paper prophets: a social critique of accounting*. New York: Praeger Publishers.
Volmer, F. (1996). Simon Stevin (1548-1620). In: Ed. Chatfield e Vangermeersh. *The history of accounting: an international Encyclopedia*. New York: Garland Publishing, Inc.

Winjum. J. O. (1971). Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View. *Journal of Accounting Research*, 9(2), 333-350. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2489937>. Acesso em: 05/01/2019.

Xenofonte. *Ciropédia: a educação de Ciro*. Trad. João Félix Pereira. E-book Vol. 1. Clássicos Jackson. Disponível em: www.ebooksbrasil.org. Acesso em: 24/01/2019.

Yamey. B. S. (1947). Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*, 22(3), 263-272. Disponível em; <http://www.jstor.org/stable/240718>. Acesso em: 10/01/2019.

Yamey, B. S. (1949). Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism. *The Economic History Review, New Series*, 1(2/3), 99-133. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2589824>. Acesso em: 19/10/2018.

Yamey, B. S. (1964). Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart. *Journal of Accounting Research*, 2(2), 117-136. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2489995>. Acesso em: 19/10/2018.

Yamey. B. S. (2004). Pacioli's *De Scripturis* in the Context of the Spread of Double Entry Bookkeeping. *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 1(1), 142-154. DOI: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v1i1.243>

Zaid, O. A. (2000). Were Islamic records precursors to accounting books based on the Italian method? *Accounting Historians Journal*, v. 27(1), 73–90. DOI: <https://doi.org/10.2308/0148-4184.27.1.73>

* Uma versão preprint do artigo foi apresentada no XIX USP International Conference in Accounting, 2019.

NOTAS

AGRADECIMENTOS

Agradecimentos aos professores do PPGCC da UFU que contribuíram para que esse artigo fosse publicado, em particular à Profa. Sirlei Lemes.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: V. Nepomuceno, I. J. Rech

Coleta de dados: Não se aplica

Análise de dados: Não se aplica

Discussão dos resultados: V. Nepomuceno, I. J. Rech

Revisão e aprovação: V. Nepomuceno, I. J. Rech

CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

Não se aplica.

FINANCIAMENTO

Não se aplica.

CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica.

APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

Não se aplica.

CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica.

LICENÇA DE USO

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir

contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

PUBLISHER

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](#). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

EDITORES

José Alonso Borba, Denize Demarche Minatti Ferreira e Carlos Eduardo Facin Lavarda.

HISTÓRICO

Recebido em: 11/03/2020 – Revisado por pares em: 19/06/2020 – Reformulado em: 20/07/2020 – Recomendado para publicação em: 08/11/2021 – Publicado em: 25/01/2022