

UMA OBRA DE CULTURA CONTÁBIL DE 1363

Antônio Lopes de Sá*

(que escreveu o livro antes de Pacioli, mas, não o editou).

O mistério que envolve o nascimento das partidas dobradas, as hipóteses sobre a formação do processo formuladas pelo autor, tão como os primórdios da literatura contábil, são objeto do presente artigo. Provas históricas evidenciam que o berço da difusão cultural, em obras, foi o Oriente Médio e que Pacioli não é o primeiro autor e nem o inventor das partidas dobradas. Enfoca a obra Risale-I-Felekiye, de Abdullah Al Mazarandarani, de 1363, como um dos grandes marcos da literatura contábil, em processo já deveras evoluído.

2 O AMBIENTE CULTURAL ÁRABE E A EVOLUÇÃO DOS REGISTROS

1 IDENTIFICAÇÃO DE UMA RARIDADE DA CULTURA CONTÁBIL

Cento e trinta e um anos antes que Luca Pacioli editasse a sua "SUMMA", surge uma obra, no oriente, considerada hoje uma das mais antigas conhecidas na difusão do conhecimento contábil.

Sob o número 2756, na divisão de manuscritos da Biblioteca Ayasofya, de Istambul, Turquia, encontra-se o livro intitulado RISALE-I-FELEKIYE, de autoria de ABDULLAH IBN MOHAMMED IBN KYA AL MAZARANDARANI, vinda a luz no Teerã (hoje Iran, naquela época Persia).

Tem 227 páginas e o formato de 12 x 17 centímetros (como era usual).

Do livro extraíram-se várias cópias, como se fazia antes que a imprensa surgisse (ela surge com Gutemberg em 1450).

Admite-se que a cópia de 1363 seja uma das primeiras (não se pode afirmar), mas, foi descoberta em Teerã e está exclusivamente dedicada à profissão contábil.

Está escrita em árabe e em persa, mas, em alfabeto arábico, encontrando-se algumas expressões turcas nos exemplos de registros contábeis, e, SIYAQATS.

Admite-se que o SIYAQAT seja uma tradição dos registros no comércio sendo ele um tipo de taquigrafia ou abreviação para acelerar os registros.

Alguns eminentes historiadores orientais, como o Prof. Ismail Otar, de Istambul, afirmam que, na época da elaboração da obra de Mazarandarani a ciência contábil chegou a denominar-se de "ciência do SIYAQAT" (tese que o mesmo apresentou ao IV Congresso Internacional de História da Contabilidade, em Pisa, na Itália, em 1984 e ao qual compareci também), em razão da intensidade do uso das abreviações na escrita.

Comprova, historicamente, a tese do Prof. Otar a referência do copista do manuscrito, ao concluir, afirmar que a obra do Siyaqat estava completa, referindo-se ao trabalho contábil de Mazarandarani (Kitab-us-Siaqat).

A obra de 1363, de origem persa (iraniana) é muito anterior à italiana de Pacioli e mesmo à de Cotrugli

Quando o livro de Abdullah Mazarandarani saiu à luz, na segunda metade do século XIV, ele já continha matéria que evidenciava um alto estágio de desenvolvimento na sistematização dos registros contábeis.

A obra, como analisaremos neste trabalho, já se referia ao Diário, ao Razão, às sub-contas, ao livro de apuração do lucro, além de outros livros auxiliares.

Referia-se, taxativamente, já, às transferências de registros do Diário para o Razão e aos critérios de apuração que se assemelhavam aos da partida dobrada do século XV, de Pacioli.

Os árabes tinham raízes profundas na cultura da contabilidade.

A grande evolução, a precursora da partida dobrada, já ocorrera, havia milênios, na Suméria e Babilônia,

O débito, o crédito, os saldos, as demonstrações de produção e de produtividade, o Diário, o Balanço, já existiam há 4.000 anos no mundo árabe.

O amadurecimento, pois, evidenciado pela obra de 1363, de Mazarandarani, não é uma surpresa no processo histórico-contábil.

Além do mais, a geminação dos conhecimentos matemáticos e con-

* Professor, pesquisador, Doutor em Contabilidade.

tábeis foi sempre uma tradição no oriente.

Segundo Struik: "as matemáticas orientais surgiram como uma ciência prática" e, visando "a administração das colheitas, a organização das obras públicas e a cobrança de impostos" (DIRK, 1989, p. 47), ou seja, muito ligada à evidência patrimonial.

Melis, em suas pesquisas, concluiu que as escolas de Contabilidade, na Suméria, estavam mescladas com as de cálculos (fato que se repetiria na alta Idade Média).

A vocação lógica, pois, do mundo árabe, milenar, deveria pontilhar, naquele segundo meado do século XIV com um vigor de alto nível de consolidação cultural. Existem provas concretas de que as partidas dobradas já estavam formadas, na Itália, há pouco mais de 100 anos antes do livro de Mazarandaraní (entre 1250 e 1280), mas, a maturidade da obra do iraniano pode alimentar a suposição de uma séria contribuição do mundo árabe ao processo.

Se não conhecemos o autor ou inventor das Partidas Dobradas (que não foi Pacioli, como erroneamente é comum confundir) lícito é considerar os ambientes culturais que poderiam ter alimentado tal evolução.

A fortíssima influência da obra do matemático Árabe Al-Khwarizmi (de cujo nome provém o termo algarismo), desde o século IX, difundindo a numeração hindú (que dada a influência referida ficou conhecida como árabe, sem o ser), sendo vertida para o latim e pressionando a cultura itálica, é um forte indício de avanços lógicos que autorizam a crer em um "direcionamento de idéias".

O emérito matemático árabe intitulou o seu livro de "Hisab Al-Jabr (de onde vem o nome álgebra) Wal-Mugabala" que significa ou induz ao conceito de "ciência das equações" (e a Partida Dobrada fundamenta-se na equação, ou seja, na igualdade de débitos e de créditos).

Se a intuição caminhava no sentido que a dava Al-Khwarizmi, se geminadas estavam as matemáticas e a

Contabilidade (isto está provado), não é demasiado supor que as razões de raciocínio de um genial processo se sedimentasse, ou, pelo menos, seguissem a trajetória das "equações".

O mistério que envolve a identificação de um criador ou autor das partidas duplas não exclue, todavia, a análise da gênese dos conhecimentos, e, nem, tão pouco, as hipóteses a serem formuladas dentro de um conjunto de razões.

Quando Leonardo Fibonacci, o Pisano, em 1.202 escreveu o seu "Liber Abacci" (também copiado por não haver ainda a imprensa), difundindo o conhecimento arábico e os números hindús na prática dos registros, os raciocínios já estavam sólidos, mas, a partida dobrada não estava, ainda amadurecida (não há prova histórica de que estivesse).

Os árabes alimentavam suas sólidas concepções sobre as equações, mas, no campo contábil elas ainda não se haviam transformado em um processo.

Em Bagdad, nas "Casas da Sabedoria", os califas do período islâmico incentivavam, fortemente, o desenvolvimento e as aplicações dos cálculos, inclusive os patrimoniais (do campo contábil).

Há uma coincidência, entretanto, entre a obra de Fibonacci e o surgimento das Partidas Dobradas, e, o método do Pisano era o árabe.

Nem meio século, praticamente, vai entre o "Liber Abacci" e a consolidação, provada, do aparecimento das partidas duplas.

É óbvio que, quando a obra de Mazarandaraní surgiu (1363) as partidas dobradas já tinham ampla e sólida aplicação na Itália (notadamente na Toscana), mas, não é menos óbvio que a SIYAQAT (Contabilidade dos árabes) tinha todo um vasto trajeto milenar; como a cultura árabe fluia fácil para a Itália, via Veneza e Gênova, principalmente, nos séculos XIII e XIV, não se torna muito fácil afirmar que a mesma não tivesse oferecido amplos subsídios.

Quando a obra iraniana saiu, a Itália não tinha ainda nenhuma outra do gênero, exclusivamente contábil e assim ocorreria, ainda, com a própria de Pacioli, no século seguinte (e que não foi "genuinamente" profissional para o Contador).

Os próprios números arábicos ainda não eram suficientemente conhecidos na Itália, apesar de haver sido editado no século X, o "Código Vigilanus", escrito na Espanha (em 976 D.C.), contendo numerais.

Como os números romanos é que prevaleciam, os cálculos eram feitos em ábacos (máquinas) e eram nas escolas onde se ensinava o manuseio desses que se ensinava a escrituração mercantil, e, também, a partir do século XIII, as Partidas Dobradas.

Os banqueiros de Florença, no século XIII eram proibidos, expressamente, de se utilizarem de números

arábicos, só podendo registrar em números romanos.

Em razão disto usavam-se os números romanos nas colunas dos livros e na parte do histórico os arábicos.

Admite-se que só a partir de 1482 foram abandonados os números romanos (há dúvidas, todavia, quanto a precisão da data).

Desde 1406, todavia, os Medicis tentavam introduzir a nova numeração em seus livros, como comprovam aqueles que se encontram na Coleção Selfridge, depositada na Harvard Graduate School of Business Administration.

O curso longo dessas mudanças é um ponderável argumento em favor da emigração do conhecimento árabe, através, notadamente, de mercadores.

O mais antigo documento da Partida Dobrada de que possuo conhecimento é de 22 de dezembro de 1281 e foi produzido em uma casa mercantil e bancária da Itália (anterior, pois, ao livro iraniano).

Não se pode afirmar, também, que seja esse o primeiro, mas, o que de mais remoto se tem prova.

Oitenta e dois anos separam tal documento da Obra iraniana, mas, não podemos negar que a maturidade dessa coloque interrogações várias sobre as razões lógicas que induziram a formação do processo das partidas duplas.

O prof. Otari, já referido, admite que o trabalho de Mazarandarani evidencia uma contribuição inequívoca ao processo, embora não ouse afirmar que foi o responsável.

O que se coloca em tela, e, isto é importante, é a maturidade da obra, acusando pleno domínio de um processo que há muito não se consolidara (e, naquela época, 100 anos são poucos para a difusão, considerando a ausência da imprensa e as muitas dificuldades da difusão).

Não há dúvida que os italianos, no século XIV tivessem um domínio muito grande do sistema; os livros de escrituração de diversas Companhias provam isto, como os dos Gallerani de Siena (1305-1308) e os Burlamarchi,

3 A MATÉRIA DESENVOLVIDA NA OBRA DE 1363, IRANIANA

O volume que Mazarandarani escreveu é composto de oito divisões ou capítulos.

Os três primeiros cuidam de cálculos aplicáveis aos registros, incluindo frações, números inteiros, medidas e números arábicos.

Daí por diante, ou seja, nos cinco capítulos restantes, trata-se da escrituração contábil, com destaque para os seguintes pontos (todos desenvolvidos detalhadamente):

- A - Normas e sinais contábeis;
- B - Forma dos documentos;
- C - Divisão de débito e crédito;
- D - Estrutura das partidas;
- E - Contas auxiliares;
- F - Regras para escriturar partidas;
- G - Registros de variações patrimoniais;
- H - Déficits e Superávits;
- I - Transferências de contas;
- J - Regras de composição de documentos;
- K - Livros Contábeis: Diário, Razão, Despesas, Armazéns, Mercadorias, Contas Financeiras, Construções, etc.;
- L - Casos especiais de registros.

A estrutura do livro difere, completamente daquele de Luca Pacioli, no que tange à exposição da matéria.

O "Tractatus", do Frei Italiano, como "parte" que é de um livro de Aritmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidades, tem 36 pequenos capítulos e já inicia pelos livros contábeis, passando ao inventário, documentos e já no capítulo VIII orienta sobre as partidas.

Não existe, pois, coincidência metodológica, no caso, entre a exposição italiana e aquela árabe.

Possuo, em minha biblioteca particular, a obra completa de Pacioli, de 1494, em um magnífico trabalho de reprodução que a Editora GUANDA,

de Luca (1332-1336), para citarmos, apenas, uns poucos exemplos.

A Itália, todavia, não tinha Obras de difusão de que se possa ter conhecimento; sabe-se que eram reproduzidos "Manuais" de ensino das Partidas Dobradas, mas, nenhum deles chegou até aos nossos dias, como prova histórica.

Sabe-se da existência poque algumas companhias debitaram em suas contas de Despesas a aquisição de tais manuais.

Fala-se de um "Troilo de Cancellaris" que teria a autoria de um desses manuais, mas, não existem provas inequívocas e nem material para estudos.

Os árabes, todavia, inversamente, no século XIV, legam-nos uma Obra de cultura contábil de alta valia, e, nisto, possuem vantagens sobre os italianos.

de Parma, realizou, com edição de apenas pouquíssimos exemplares; de toda a profunda análise que procedi (e que já havia, em parte, publicado na minha História da Contabilidade, em 1961) não consegui encontrar muito do próprio estilo do autor, no Tractatus.

Parece-me ser uma difusão de algo que, realmente, circulava como Manual e que o frei aproveitou.

Outros autores comungam conosco nessa opinião.

Entre o trabalho de Pacioli, todavia, e o de Mazarandarani, existem muitas diferenças de método expositivo, embora a matéria tenha o mesmo alvo.

Comparei os diversos capítulos da obra de 1363 e a de 1494, e, sinceramente entendo que são de metodologias diferentes, no campo expositivo.

4 ASPECTOS CULTURAIS CONTÁBEIS DO SÉCULO XIV

Em 1868, com matéria recolhida por Girolamo Gargioli, editou-se um trabalho, em Florença, tendo G. Barbera como editor, tratando de uma obra manuscrita cujo primeiro exemplar parece ter sido copiado nos fins do século XIV, ou seja, próxima da obra iraniana.

Reproduziu-se o livro "A arte da seda em Florença", trazendo preciosa matéria contábil, relativa ao custo de produção e evidenciando uma importante faceta da evolução daquele tempo.

Possuo, também, em minha biblioteca particular, o famoso livro e diversas foram as análises que do mesmo já fiz (embora o trabalho não seja propriamente dedicado à Contabilidade, mas, sim às indústrias de tecidos).

Na Itália, pelo amadurecimento expositivo do livro referido, de autor desconhecido, pode-se avaliar os critérios de preços, quer de matérias primas, quer de custeio do produto, tão como os livros utilizados na escrita de custos (Livro dos Tecelões, Livro

Razão da Seda Cozida, Livro da Seda Crua, Razão de Empreitadas).

A obra está plena de lançamentos e de registros contábeis de custos e já adota, plenamente, os números arábicos.

Não há dúvida de que o trabalho evidencia um alto grau de evolução técnica, comum, como comprovamos, na época do livro de Mazarandarani.

No ano de 1963, estando pessoalmente com Melis, em Florença e Pisa, tive a oportunidade de ter em mãos preciosos documentos e registros de custos do século XIV, na Itália.

O referido mestre, em sua monumental obra Storia Della Ragioneria (História da Contabilidade), página 533 e seguintes já havia-se referido e reproduzido textos da escrituração das fábricas de tecidos toscanas, bastando citar a dos "Del Bene", de 1318-1324.

A famosa empresa dos Dattini, da cidade de Prato, vizinha de Florença, deixou vasto material histórico onde se destacam preciosos registros da escrita industrial dos fins do século XIV, evidenciando um com-

plexo de livros, à semelhança dos referidos na obra "L'arte Della Seta".

Também, de custo comercial, encontram-se registros (como o dos Del Bene já citados).

É verdade que, na Itália, mesmo na época próxima à da obra de Pacioli, não havia uniformidade de critérios.

Assim, por exemplo, os registros em Veneza, diferenciavam-se daqueles de Milão (ambas cidades do norte da Itália) como provam peças de raro valor existentes nos arquivos do "Ospedale Maggiore", de Milão, bastando citar o livro Razão do mosteiro de "San Ciprian de Muran", de 1439-1460 (tal peça acha-se hoje no arquivo estadual de Veneza, "Mensa Patriarcale, sob nº 154, inventariado ali como registro de caixa, embora seja um razão).

As comunas italianas eram tão livres e independentes que faltava a unidade de procedimentos e costumes em muitas coisas, inclusive nos registros contábeis.

O poderio comercial italiano, no século XIV, era notório e a Contabilidade alcançara grande evolução; parece que ao longo do tempo o progresso da riqueza sempre se fez acompanhar do progresso contábil.

Não se pode negar, todavia, o intenso intercâmbio da península com o oriente, inclusive com intensas operações financeiras de Bancos venezianos e genoveses.

Muitos bairros de Constantinopla, como muitas ilhas gregas, eram nitidamente "venezianos".

As ligações daquela grande potência marítima, exercendo a talocracia em sua época, com os árabes foram muito grandes.

Veneza e Gênova eram, praticamente as senhoras das interligações mercantis e seus comerciantes aliavam a empresa à aventura (como já vinha ocorrendo no século XIII e onde são exemplos Nicolau e Matheus Polo, e, depois, Marco Polo).

A Itália estava completamente dividida, mas, o fluxo comercial com o oriente era intenso e abrangia largas distâncias.

Por isto é de extrema dificuldade o afirmar-se até que ponto a Contabilidade dos Iranianos influenciou naquela italiana e de onde provém, de fato, a maturação do processo das partidas dobradas, em sua fase final.

É inequívoco, parece-nos, que o século XII tenha sido o de complementação do sistema e o XIV o de seu amadurecimento cultural.

Quando Luca Pacioli, nos fins do século XV, inseriu em sua "SUMA", uma parte que ensinava a escriturar por partidas dobradas, estas já estavam consolidadas há mais de dois séculos.

No fim do século XIII, quando já a forma contábil referida tinha cumprido o seu curso formativo, as duas grandes potências marítimas italianas (Gênova e Veneza), haviam de tal forma criado uma abertura de informações que as mesclas culturais dificilmente se podem, em certas circunstâncias, separar.

Não conhecemos, todavia, como prova histórica, nenhuma Obra Contábil Italiana, específica, que se possa rivalizar com a Iraniana de Mazarandari.

O que podemos, sim, com relação a esse aspecto, no século XIV, é supor que os árabes estavam em um grau evolutivo apreciável e que as raízes orientais da Suméria e da Babilônia autorizam a admitir uma séria contribuição do oriente à cultura da Contabilidade.

Não se pode abandonar o argumento de que enquanto o oriente médio viveu, na Idade Média, uma grande prosperidade e uma evolução cultural séria, o ocidente viveu um período letárgico nesse sentido.

As manufaturas orientais foram grandes fornecedoras dos comerciantes italianos e todos esses fatos formam razões importantes de raciocínio na pesquisa sobre esse grande desconhecido que é o autor das partidas duplas.

Pacioli não foi, nem o inventor, nem o primeiro autor de obra contábil, como erroneamente se tem divulgado, cabendo aos orientais expressiva participação cultural na difusão de nosso conhecimento.

Outras obras de Contabilidade foram escritas no oriente, em diversas épocas anteriores à italiana, e, se enfocamos, apenas, a de Mazarandari foi para que se tivesse uma idéia sobre um importante trabalho.

A biblioteca AYASOFYA, de Istambul, guarda preciosas matérias contábeis que provam a grande evolução do oriente médio, na época medieval, islâmica, dignas de nossa consideração e apreciação e que os Congressos Internacionais de História da Contabilidade estão revelando através de teses de eminentes estudiosos árabes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BESTA, Fábio. *La Ragioneria*. 2. ed. Milão: Vallardi, 1922. v. 1-3.
- CECCHERELLI, Albeto. *La logis-mografia*. Milão: Vallardi, 1915.
- DHONT, Jan. *La alta edad media*, 14 ed. Madri: Siglo Veinteuno, 1984.
- GARGIOLLI, Girolamo. *L'arte della seta*. Florença: G. Barbera, 1968.
- GONÇALVES DA SILVA, Fernando V. *Curiosidades, velharias e miudezas contabilísticas*. 2 ed. Lisboa, 1985.
- LAMOUREUX, Fernando Martin. *Contabilidad*. Universidad de Salamanca, 1989.
- MASI, Vincenzo. *La ragioneria nell'está medievale*. Ed. Bolonha: Tamari, 1975.
- MELIS, Federigo. *Storia della Ragioneria*, Bolonha: Zuffi, 1950.
- MELIS, Federigo. *Aspetti della vita economica medievale*. Sierra: Monte dei Paschi, 1962.
- OTAR, Ismail. *Risale I Felekiye: Qitab-us-Siyagat*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE, 4. Pisa: Università Degli Studi, 1984.
- PACIOLI, Luca. *Suma de aritmética, geometria, proportione et proportionalitá*. Guanda, Parma: Guanda, 1949 (Reedição).
- STRUIK, Kirk J. *História concisa das matemáticas*. Lisboa: Gradiva, 1987.
- VLAEMMINK, J. H. *Historia y dotrinas de la contabilidad*, Madri: EJES, 1961.
- ZERBI, Tommaso. *Le origini della partida doppia*. Milão: Marzorati, 1952.