



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1517-9087

eduem@uem.br

Universidade Estadual de Maringá
Brasil

Gonçalves, Miguel

Análise de práticas contabilísticas na antiga civilização mesopotâmica
Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 29, núm. 1, enero-abril, 2010, pp. 9-17

Universidade Estadual de Maringá
Paraná, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307126111002>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

ANÁLISE DE PRÁTICAS CONTABILÍSTICAS NA ANTIGA CIVILIZAÇÃO MESOPOTÂMICA

doi: 10.4025/enfoque.v29i1.10133

Miguel Gonçalves

Doutorando em Contabilidade da
Universidade do Minho e de Aveiro
Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade de Aveiro
Pós-graduado em Economia pela Universidade de Coimbra
Licenciado em Organização e Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra
Professor no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC
mgoncalves@iscac.pt

RESUMO

Constitui um facto perfeitamente verificável que nas últimas décadas se tem vindo a dedicar uma atenção crescente a trabalhos em História da Contabilidade. Antes dos estudos considerados hoje como fazendo parte da Nova História da Contabilidade, os historiadores da nossa disciplina consagraram as suas investigações a aspectos relacionados com a origem e os processos evolutivos da Contabilidade, particularmente no que toca ao exame de práticas contabilísticas em civilizações antigas. Com base na revisão da literatura de autores não-contabilísticos e contabilísticos (principalmente aqueles que se podem classificar como historiadores convencionais da Contabilidade), a questão magna que versamos neste trabalho respeita à narração resumida de algumas técnicas contabilísticas praticadas no seio da mais antiga civilização da humanidade – a Mesopotâmia.

Palavras-Chave: História da Contabilidade. Mesopotâmia. Práticas de Contabilidade. Revisão de Literatura. História Tradicional da Contabilidade.

ANALYSIS OF ACCOUNTING PRACTICES IN THE FORMER MESOPOTAMIAN CIVILIZATION

ABSTRACT

It is a perfectly verifiable fact that in recent decades increasing attention has been devoting to works in Accounting History. Before studies considered today as part of the New Accounting History, historians of our discipline dedicated their research to aspects on the origin and evolutionary processes of Accounting, particularly with regard to the examination of accounting practices in ancient civilizations. Based on the review of the literature of non-accounting and Accounting authors, mainly those that can be classified as conventional Accounting historians, the broader issue discussed in this work thus relates to the narrative summary of some accounting techniques practiced within the most ancient civilization of mankind – Mesopotamia.

Keywords: Accounting History. Mesopotamia. Accounting Practices. Literature Review. Traditional Accounting History.

1 INTRODUÇÃO

Desde os anos setenta do século passado (AMERICAN..., 1970; BALADOUNI, 1977; PARKER, 1977) que a História da Contabilidade

tem estado na agenda dos académicos da nossa área de estudo. A maioria das suas investigações assumiu como objecto de análise uma perspectiva técnica relacionada com as origens e o progresso contínuo da Contabilidade (HOPWOOD, 1987).

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

A obtenção de conhecimentos acerca do passado da nossa disciplina, muitos deles simplesmente narrativos e descritivos, enquadra-se normalmente naquilo a que a literatura veio a designar por História Tradicional da Contabilidade. De facto, quando se viaja no tempo para retroceder até aos primórdios das civilizações humanas, a tendência natural será a de coleccionar dados e informações isoladas do seu contexto, no sentido de determinar as fundações da técnica contabilística.

Ainda que novas abordagens conceptuais associadas à contextualização social, histórica e económica da Contabilidade antiga (EZZAMEL; HOSKIN, 2002; CARMONA; EZZAMEL, 2007, 2009) venham recentemente contrariar a investigação dominante que se fez na área, a pertinência de estudos de corrente tradicionalista permanece válida, já que *“todos los estudiosos de la contabilidad deberían tener un mínimo de conocimientos históricos-contables, pues los mismos les ayudarían a situarse conceptualmente en el contexto académico e profesional”* (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1997, p. 257).

A ideia precedente, aliada ao interesse pessoal pela História mundial e à circunstância de nos últimos anos considerarmos bastante escassos os estudos sobre práticas contabilísticas antigas, justificam a relevância do tema.

Este trabalho apresenta como principal objectivo o de dar a conhecer algumas das práticas contabilísticas da mais antiga civilização da humanidade, nomeadamente nos domínios das actividades dos templos, da tributação e das transacções comerciais privadas, fazendo-se valer, para o efeito, de uma revisão da literatura dos principais estudos não contabilísticos (arqueológicos, no caso) e contabilísticos que se debruçaram sobre o tema da Contabilidade na Mesopotâmia.

A metodologia utilizada respeitou o seguinte protocolo: a) quanto aos objectivos, descritiva; b) quanto aos procedimentos, bibliográfica e quanto à abordagem do problema, qualitativa (BEUREN, 2006). Para a recolha de informação foram apenas utilizadas fontes secundárias.

No que tange à classificação deste estudo em História da Contabilidade, qualificamos a investigação como narrativa (PREVITS et al., 1990a) e tradicional (STEWART, 1992).

A arena na qual o estudo se irá mover no território vasto da História da Contabilidade respeita ao particular campo da História Geral da Contabilidade (AMERICAN..., 1970; PREVITS, 1984; PREVITS et al., 1990b; CARNEGIE; NAPIER, 1996).

Para além desta introdução, o texto está organizado em quatro secções. Na primeira, efectua-se uma referência, necessariamente breve, aos principais traços cronológicos, geográficos e culturais da civilização em questão. Na segunda secção esboçam-se ilações da revisão da literatura efectuada e na secção três introduz-se um conjunto de indicadores de presença e de manifestação da técnica contabilística em alguns domínios concretos da sociedade Mesopotâmica. Por último, são apresentadas algumas conclusões.

2 ABORDAGEM CONTEXTUAL DA CIVILIZAÇÃO MESOPOTÂMICA

Durante muito tempo pensou-se que os “Egípcios foram o primeiro povo a ter o que se chama de cultura: cidades e comerciantes, nobreza e reis, templos e sacerdotes, administradores e artistas, escrita e conhecimentos técnicos” (GOMBRICH, 2006, p. 39), mas sabe-se hoje que as tribos da Mesopotâmia, em certos aspectos, eram mais avançadas do que a civilização do antigo Egipto.

Era muito raro a Mesopotâmia ser governada por um só rei e ao longo do tempo foram surgindo tribos, sendo que as mais importantes foram os (1) Sumérios (terceiro milénio a.C.), os (2) Acadianos, os (3) Babilónios (derrotados pelos Persas, em 529 a.C.) e os (4) Assírios.

A civilização Mesopotâmica¹ emergiu durante o

¹ *Meso* – do grego “meio”; *Potamos* – do grego “rios”. Portanto, entre os rios. Mais concretamente, entre os rios Tigre e Eufrates. Segundo Edwards (1989), a Mesopotâmia corresponde, *grasso modo*, ao norte do actual Iraque.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

período 3700-2900 a.C e a Suméria durou de 2900 a 2335 a.C (CARMONA; EZZAMEL, 2005).

Foram descobertos registros em placas de argila (os habitantes da Mesopotâmia desconheciam os livros feitos de papiro) em que os escribas² anotavam as trocas comerciais (contratos, recibos, inventários de bens).

O velho império Babilônico governou durante o período 2003-1595 a.C. e os períodos Babilônico Médio e Assírio registaram a sua existência de 1590 a 1077 a.C. (CARMONA; EZZAMEL, 2005).

São devidas à civilização Mesopotâmica duas importantes criações:

(1) a escrita cuneiforme (ca. de 3500 a. C.), complexa, conhecida apenas pelos sacerdotes e por uma classe especial de escribas, a qual tratava de incisões gravadas com estiletos de madeira de ponta prismática e base triangular em pequenas placas de barro humedecido depois cozido em fornos e

(2) as cidades-Estado³, com cada cidade a ter um rei, uma murada em seu redor, uma divindade própria, girando o movimento comercial em torno de uma estrutura central – o templo.

O vestígio arqueológico mais corrente deixado por este povo respeita assim às inúmeras placas ou tábuas de argila ainda hoje conservadas em museus e espalhadas um pouco por todo o mundo, como por exemplo o Louvre, o museu Britânico e o museu do Vaticano. Desta forma, a Arqueologia, como estudo científico dos materiais deixados pelos humanos no sentido da obtenção de conhecimento acerca das civilizações antigas, aparece aqui fortemente relacionada com a nossa disciplina.

² Só esta classe era capaz, por exemplo, de redigir contratos e cartas comerciais. Boyd (1905) esclarece-nos que o escriba era o cérebro da máquina administrativa. As suas qualificações consistiam em saber ler e escrever, mas também em conhecer a Aritmética e noções elementares de escrituração. Neste particular, diz-nos Stone (1969, p. 284) que “*the earliest management accountants were scribes*”.

³ A mais conhecida terá sido Ur (capital religiosa da Suméria), mas também Uruk e Lagash.

3 REVISÃO DA LITERATURA

A investigação sobre técnicas e práticas contabilísticas na antiga Mesopotâmia apresenta os seus alicerces nos trabalhos da arqueóloga e assiriologista Schmandt-Besserat (1977, 1978, 1979, 1980, 1981, 1982, 1983, 1984, 1986a, 1986b, 1992, 1997). As suas pesquisas situaram-se predominantemente na área das origens da Contabilidade, da contagem e da escrita.

Particularmente, a autora contribuiu para o desenvolvimento do conhecimento contabilístico ao estabelecer que a contabilidade por símbolos (*token accounting*) foi inventada antes da contagem abstracta e da escrita (NISSEN et al.; MATTESSICH, 1994; CARMONA; EZZAMEL, 2009).

Na mesma linha, também Nissen et al. (1993), arqueólogos e historiadores da civilização Mesopotâmica, afirmam que os primeiros documentos escritos de que existem registros, constituídos por pequenas tábuas de argila com inscrições cuneiformes, datadas de há mais de 5000 anos, não contêm nem palavras, nem textos, mas apenas contas e números. Concluíram também os autores (*idem*) que foi a necessidade de conservação das contas⁴ originadas como consequência de processos administrativos que motivou o surgimento da escrita na antiga Mesopotâmia, entendimento partilhado também por Goody (1987) e Sá (1998), ao reconhecerem que a escrituração contabilística precedeu a escrita comum, ou seja, o registo da riqueza antecedeu os demais.

Por outro lado, o académico da nossa especialidade com mais obra publicada nesta matéria é Mattessich (1987, 1989, 1991, 1994, 1998a, 1998b, 2000). O autor, na senda de Schmandt-Besserat, mostra que “a escrita, assim como o cálculo abstracto, surgiram do sistema contabilístico sumério por fichas-envelope, no

⁴ Numa sociedade 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”. Neste sentido exprimiou-se Melis (1950), ao considerar que, nos promórdios, a História da Contabilidade confunde-se com a História da conta.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

quarto e terceiro milénios antes de Cristo” (MATTESSICH, 2000, p. 5).

No trabalho em questão – que qualificamos como de relevo para os investigadores da tradicional História da Contabilidade, mais interessados nos aspectos técnicos e evolutivos das práticas de Contabilidade antigas do que na contextualização social, económica e cultural da Contabilidade –, Mattessich (2000) mostra como estas fichas-envelope podem consubstanciar em si mesmas uma versão preliminar do sistema das partidas dobradas. Trata-se, em nossa interpretação, de um estudo que se pode catalogar como fazendo parte da História convencional da Contabilidade, uma vez que (1) analisa o passado através de conceitos do presente e (2) procura a origem remota de técnicas contabilísticas actuais, duas características próprias da História tradicional da Contabilidade, no entendimento de Carmona et al. (2004) e Napier (2002).

Van Doren (2007, p. 34) considera a Mesopotâmia o “berço da mais antiga civilização humana” e Vlaemmink (1956, p. 13) entende que “*les Sumériens ont été pour la Mésopotamie les initiateurs de la civilisation*”. Sá (1998) é de opinião que a escrita cuneiforme sumeriana era essencialmente uma escrita contabilística, sendo mais utilizada nesse sentido do que em qualquer outro. Como atesta Hernández Esteve (2002, p. 1), aquilo que motivou o nascimento da escrita,

no fue, pues, el deseo de legar a la posterioridad el recuerdo de hazañas guerreras, relatos de héroe o dioses, [...] sino simple y llanamente la necesidad de recoger y conservar las cuentas originadas como consecuencia de procesos productivos y administrativos.

Segundo Sá (1998), 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 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, 1998, 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, como ficou sobredito. 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 (SÁ, 1998).

No sentido de sobrelevar a originalidade das pranchas ou placas de argila das civilizações da Mesopotâmia na evolução da escrita contabilística, importa reter duas reflexões de Sá (1998, 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.

4 DOMÍNIOS CONCRETOS DA ACTUAÇÃO DA CONTABILIDADE

No tempo dos Babilónios (os Babilónios tomaram a Suméria cerca de 2000 a.C.) destaca-se o grande centro populacional da cidade de Babilónia⁵. De ressaltar, também, um dos mais antigos códigos escritos de legislação comercial e civil (Monteiro, 2004): o Código de *Hamurabi*⁶.

O Código continha leis gravadas em pedra (numeradas de 1 a 282, mas os números 13, 66 a 99, 110 e 111 não existem) mandadas reunir por *Hamurabi*, e inscritas em caracteres cuneiformes. 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

⁵ Sensivelmente a oitenta quilómetros da actual Bagdad.

⁶ *Hamurabi* foi o sexto rei da primeira dinastia babilónica (2285 a 2242 a. C.). O código 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 um altura de dois metros e meio.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

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 aluguer 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 Vlaeminck (1956, p. 16), muitas das tábuas ou placas de argila dos sumero-babilônios oferecem todos os elementos da conta moderna: *“le solde de la période précédente, la série des comptes positifs, la série des comptes négatifs et le solde final qui, si on l’ajoute à ces derniers, forme la balance”*.

Para além destes elementos, os vestígios que chegaram até aos nossos dias permitem deduzir que estes povos inscreveriam registos de conteúdo mais variado nas placas de argila: “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. 4000 a.C.). O autor também avança que é a estes povos que devemos o processo de determinação e análise de custos (Cravo, 2000). Sublinha-se também que, de acordo com Amorim (1968, p. 36), existia no reinado do rei

Nabucodonosor II (século VI/V a.C.) na cidade de *Hillah*, na Assíria, “uma importante casa bancária que funcionava sob a razão social de ‘*Egibi e Filhos*’”, a qual emprestava dinheiro a juros, bem como, entre outras coisas, vendia terrenos e escravos.

Garbutt (1984, p. 89) resume-nos o espírito da Contabilidade da civilização em exame: *“the Mesopotamians were obsessive book-keepers”*. Era também prática comum que mesmo as transacções comerciais de menor dimensão fossem gravadas nas tábuas pelos escribas e assinadas pelas partes contratantes e respectivas testemunhas (RIVERO MENÉNDEZ, 2004).

Ainda neste tema, mas sob outro ângulo, na Mesopotâmia os templos serviam fins religiosos, culturais, mercantis e bancários. Faziam empréstimos a juros, procediam à colecta dos impostos e funcionavam como bancos de depósito, salientando-se a capacidade da técnica contabilística como meio de intervenção na actividade privada e no governo doméstico.

Neste território, a tributação assumiu um papel importante na economia das cidades-Estado (RIVERO MENÉNDEZ, 2004). Era coerciva e desempenhada pelo palácio real e pelo templo. O palácio real estava dependente dos tributos para o empreendimento de projectos de construção pública, investimento em edifícios públicos e fortalecimento da burocracia do estado.

Beale (1978) entende as ofertas de provisões aos deuses como impostos obrigatórios suportados compulsivamente pelas pessoas.

O elevado número de burocratas das cidades-Estado permitiu a sofisticação de práticas de Contabilidade. As placas de argila, cada vez mais complexas, eram escrituradas fundamentalmente com dois objectivos: 1) o registo das transacções ocorridas nas cidades da Suméria e 2) a manutenção de um registo de tributos não pagos.

No que toca ao domínio comercial privado, Nissen et al. (1993) estudaram as actividades

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

desenvolvidas de *Kushim* (presumivelmente um oficial responsável por um armazém que continha malte e cevada ou, em alternativa, o nome de uma instituição produtora de cerveja), concluindo que as placas de argila especificavam as quantidades de produto, a sua qualidade, a sua localização no armazém, bem como a ligação à pessoa responsável por esse produto. A cerveja produzida era também registada, assim como o nome das pessoas que a recebiam (NISSEN et al., 1993).

Também foi recolhida evidência (ca. 2450 a.C) de cálculos da performance esperada de trabalho para cada tarefa, da quantidade de cevada que podia ser colhida por um trabalhador e de níveis de performance esperada por género e por idade.

Como noutra lugar ficou dito, mas que aqui convém repetir para encadeamento de factos, era bastante usual na Mesopotâmia a presença do escriba para registar as transacções ocorridas. Era habitual a presença do escriba para registar as transacções públicas e privadas ocorridas. Os registos eram assinados pelas partes, pelo escriba e por testemunhas (KEISTER, 1963; CHATFIELD, 1977; RIVERO MENÉNDEZ, 2004), servindo essencialmente para resolver contendas legais (BASU; WAYMIRE, 2006). Como exemplo, retiramos de Carmona e Ezzamel (2009) o de uma placa de argila com o registo de uma locação de gado, a qual mencionava datas, designação da espécie dos animais, o nome das partes envolvidas, as testemunhas e mesmo as sanções estipuladas no caso de incumprimento contratual.

5 CONCLUSÕES

Os registos em placas de argila representam aquilo que se pode considerar como os primeiros vestígios de Contabilidade, tendo como finalidade assegurar, como base de apoio *memorialista*, o posterior controlo dos seus bens, direitos e obrigações.

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).

A revisão da literatura mostra que a Contabilidade desempenhou um papel determinante no sentido de facilitar o funcionamento dos Estados e das economias antigas (CARMONA; EZZAMEL, 2009).

Também destaca a relevância das técnicas contabilísticas da Mesopotâmia como meio de intervenção em domínios como as actividades do Estado, as instituições religiosas, a actividade privada e o governo doméstico.

Ainda que as civilizações do antigo Egipto e da Mesopotâmia tenham coexistido em eras históricas similares, o objecto da centralidade do nosso estudo cingiu-se à descrição de práticas contabilísticas atinentes a este último povo.

As principais limitações em investigações primárias desta natureza centram-se fundamentalmente nas questões associadas à transliteração e posterior tradução da escrita cuneiforme (apenas decifrada em 1802), à extensão do conceito de arquivo (necessariamente lato e correspondente ao material histórico localizado em diversas partes do mundo) e à circunstância de, por vezes, o material sofrer estragos tão sérios e as lacunas de dados serem tão profundas que o investigador tem de fazer assumpções respeitantes ao material desaparecido, baseando-se, para o efeito, em padrões esperados pela análise de textos prévios.

Mas a maior preocupação relaciona-se com o poder constitutivo da linguagem e o seu efeito ao forjar uma imagem do passado remoto; os investigadores contemporâneos podem não estar exactamente a conseguir reproduzir o passado, mas sim a criá-lo, por intermédio da linguagem que utilizam. Nestes termos, Previts e Bricker

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

(1994) reconhecem que o uso de noções contemporâneas nos textos sobre práticas e instituições do passado conduz-nos a realidades que podem estar muito distantes daquelas vividas pelos nossos antepassados.

Carmona e Ezzamel (2009) admitem que as limitações assinaladas podem simultaneamente constituir-se como desafios e oportunidades de investigação nesta área, já que consideram que a investigação no campo da Contabilidade antiga está ainda a dar os seus primeiros passos.

Por conseguinte, é razoável esperar-se que surjam pesquisas no âmbito da Nova História da Contabilidade, trazendo à exposição novos actores e novas conceptualizações teóricas, que não as convencionais listagens de factos e dados, sendo para isso desejável que os historiadores *mainstream* coloquem na sua agenda outras oportunidades de investigação relacionadas com o estudo da Contabilidade em civilizações antigas.

REFERÊNCIAS

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, Committee on Accounting History, **Accounting Review**, suplemento, v. XLV, p. 53-64, 1970.

AMORIM, Jaime Lopes. **Igressão através do vetusto mundo da contabilidade**, Porto: Livraria Avis, 1968.

BALADOUNI, V. The Study of Accounting History, **Internacional Journal of Accounting**, Spring, p. 53-67, 1977.

BASU, S. e WAYMIRE, G. B. Recordkeeping and Human Evolution. **Accounting Horizons**, v. 20, n. 3; p. 201-229, 2006

BEALE, T. W. Beveled rim blows and their Implications for change and economic organizations in the later fourth millennium b.C. **Journal of Business Eastern Studies**, v. 37, n. 4, p. 289-314, 1978

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006

BOYD, Edward. Ancient Systems of Accounting. In: BROWN, Richard (Ed.). **A History of Accounting and Accountants**, Edinburgh: T.C. & E.C. Jack, 1905.

CARMONA, S.; EZZAMEL, M. Accounting and Forms of Accountability in Ancient Civilizations: Mesopotamia and Ancient Egypt. **Instituto de Empresa Business School**, Working Paper n. WP05-21, 2005.

_____. Accounting and Accountability in Ancient Civilizations: Mesopotamia and Ancient Egypt. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 20, n. 2, p. 177-209, 2007.

_____. Ancient Accounting. In: EDWARDS, J. R.; WALKER, S. (Ed.). **Routledge Companion to Accounting History**, p. 73-94, 2009.

CARMONA, S.; EZZAMEL, M.; GUTIÉRREZ, F. Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives. **De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad**, n. 1, p. 24-53, 2004.

CARNEGIE, G. D.; NAPIER, C. J. Critical and Interpretative Histories: Insights into Accounting's Present and Future through its Past. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 9, n. 3, p. 7-39, 1996.

CHATFIELD, M. **A History of Accounting Thought**, New York: Krieger Publishing, 1977.

CRAVO, Domingos José da Silva. **Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais**. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2000.

EDWARDS, John Richard. **A History of Financial Accounting**. London: Routledge, 1989.

EZZAMEL, M.; HOSKIN, K. Rethorizing the Relationship between Accounting, Writing and Money with Evidence form Mesopotamia and Ancient Egypt. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 3, p. 333-367, 2002.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

- GARBUTT, Douglas The Significance of Ancient Mesopotamia in Accounting History. **Accounting Historians Journal**, v. 11, n. 11, Spring, p. 83-101, 1984.
- GOMBRICH, E. H. **Uma Pequena História do Mundo**. 2. ed. Tradução Raquel Mouta. Lisboa: Edições Tinta-da-China, 2006.
- GOODY, Jack. **A lógica da escrita e a organização da sociedade**, Lisboa: Edições 70, 1987.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, Esteban. Planteamientos Recientes de la Historia de la Contabilidad. **Revista de Estudios Empresariales**, n. 6, p. 257-275, 1997.
- _____. La Historia de la Contabilidad. **Revista Libros**, n. 5, 67-68, p. 1- 7 Jul./Ago. 2002.
- HOPWOOD, A. G. The Archaeology of Accounting Systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 3, p. 207-234, 1987.
- KEISTER, O. R. Commercial Recordkeeping in Ancient Mesopotamia. **Accounting Review**, v. 38, n. 2, p. 371-376, 1963.
- MATTESSICH, Richard. Prehistoric Accounting and the Problem of Representation: on Recent Archaeological Evidence of the Middle-East from 8000 b.C. to 3000 b.C. **Accounting Historians Journal**, v. 14, n. 2, Fall, p. 72-91, 1987.
- _____. Accounting and the Input-Output Principle in the Ancient and Prehistoric World. **Abacus**, v. 25, n. 2, Fall, p. 74-84, 1989.
- _____. Counting, Accounting and the Input-Output Principle: Recent Archaeological Evidence Revising our View on the Evolution of Early Record Keeping. In: GRAVES, O. Finley. (Ed.). **The Costing Heritage- Studies in Honor of S. Paul Garner**. Harrisonburg: Academy of Accounting Historians, Monograph, 1991. n. 6. p. 25-49.
- _____. Archaeology of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution. **Accounting, Business and Financial History**, v. 4, n. 1, p. 5-28, 1994.
- _____. Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium b.C - Successor of Token Accounting. **Accounting Historians Journal**, v. 25, n. 1, June, p. 1-27, 1998a.
- _____. Follow-Up to: 'Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium b.C': Correction to Table 1. **Accounting Historians Journal**, v. 25, n. 2, December, p. 147-149, 1998b.
- _____. **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, 2000.
- MELIS, Federigo. **Storia de la Ragioneria**: Contributo alla Conoscenza e Interpretazione delle Fonti più Significativa della Storia Economica, Bolonha: Cesare Zuffi Editore, 1950.
- MONTEIRO, Martim Noel. **Pequena História da Contabilidade**. 2. ed. Revista. Lisboa: Europress, APOTEC, 2004.
- NAPIER, C. J. The Historian as Auditor: Facts, Judgements and Evidence. **Accounting Historians Journal**, v. 29, n. 2, p. 131-155, 2002.
- NISSEN, Hans J.; DAMEROW, Peter; ENGLUND, Robert K. **Archaic Bookkeeping**. Writing and Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East, trad. P. Larsen. Chicago: The University of Chicago Press, 1993.
- PARKER, R. H. Research Needs in Accounting History. **Accounting Historians Journal**, Fall, p. 1-28, 1977.
- PREVITS, G. J. Methods and Meanings of Historical Interpretation for Accountancy. **The Accounting Historians Notebook**, Fall, 1984.
- PREVITS, G. J.; BRICKER, R. Fact and Theory in Accounting History: Present Mindness and

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

- Capital Market Research. **Contemporary Accounting Research**, v. 10, n. 2, p. 625-641, 1994.
- PREVITS, G. J., PARKER, L. D. e COFFMAN, E. N. Accounting History: Definition and Relevance. **Abacus**, v. 26, n. 1, p. 1-16, 1990a.
- _____. N. An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. **Abacus**, v. 26, n. 2, p. 136-158, 1990b.
- RIVERO MENÉNDEZ, M. R. **La Formación de los Registros Contables en Mesopotamia**. Madrid: Dimasoft, 2004.
- RIVERO ROMERO, José et al. **El Nacimiento y Evolución de la Contabilidad em el Mundo Antiguo**, Madrid: Ensayos y estudios contables do ICAC, 1997.
- SÁ, António Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**, 2. ed. Lisboa: Vislis Editores, 1998.
- SCHMANDT-BESSERAT, Denise An Archaic Recording System and the Origin of Writing. **Syro-Mesopotamian Studies**, v. 1, n. 2, p. 1-32, 1977.
- _____. The Earliest Precursor of Writing. **Scientific American**, v. 238, n. 6, p. 50-58, 1978.
- _____. Reckoning Before Writing. **Archaeology**, v. 32, n. 3, p. 23-31, 1979.
- _____. The Envelops that bear the First Writing. **Technology and Culture**, v. 21, n. 3, p. 357-385, 1980.
- _____. Decipherment of the Earliest Tablets. **Science**, v. 211, p. 283-285, 1981.
- _____. The Emergence of Recording. **The American Anthropologist**, v. 84, p. 871-878, 1982.
- _____. Tokens and Counting. **Biblical Archeologist**, Spring, p. 117-120, 1983.
- _____. Before Numerals. **Visible Language**, v. 15, n. 1, p. 48-59, 1984.
- _____. The Origins of Writing - An Archeologist's Perspective. **Written Communication**, v. 3, n. 1, January, p. 31-45, 1986a.
- _____. The Precursor to Numerals and Writing. **Archaeology**, p. 32-38, Nov./Dec. 1986b.
- _____. **Before Writing**, Volume 1: From Counting to Cuneiform, Austin: University of Texas Press, 1992.
- _____. **The History of Counting**. New York: Morrow, Junior Books, 1997.
- SILVA, F. V. Gonçalves da. **Contabilidade Geral**. 3. ed. Lisboa: Sá da Costa, 1975. v. 1.
- STEWART, R. E. Pluralizing our Past: Foucault in Accounting History. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 5, n. 2, p. 57-73, 1992.
- STONE, W. E. Antecedents of the Accounting Profession. **The Accounting Review**, p. 284-91, April, 1969.
- VAN DOREN, Charles. **Breve História do Saber: os principais acontecimentos, pessoas e conquistas da História Mundial**. Tradução Luís Santos, 2. ed., Lisboa: Caderno, 2007.
- VLAEMMINCK, Joseph-H, **Histoire et Doctrines de la Comptabilité**. Bruxelles: Éditions du Treurenberg, 1956.

Endereço dos Autores:

Quinta Agrícola
Bencanta, 3040-316
Coimbra – Portugal
Tel: +351 239 80 20 43

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 09-17	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------