

PODER DISCIPLINAR COMO ORIGEM DE SISTEMA CONTÁBIL DE CONTROLE NO BRASIL COLONIAL

Angélica de Vasconcelos Silva Moreira Santos
FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS
EM CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS

Resumo

Partindo de uma perspectiva de abordagem crítica e interpretativa, segundo a qual, a Ciência Contábil pode ser vista como um conjunto de práticas que têm exercido influência sobre a realidade social ao mesmo tempo em que são influenciadas por uma multiplicidade de atores dessa mesma realidade social; O objetivo desse estudo é demonstrar o desenvolvimento das práticas contabilísticas e da *accountability* como ferramenta disciplinar no final do século XVIII e início do século XIX. Trata-se de uma pesquisa em contabilidade gerencial fundada sobre a abordagem teórica foucaultiana, ampliando a finalidade da mensuração contábil para além da alocação de recursos. Por meio da abordagem indutiva com o método histórico, utilizaram-se fontes primárias obedecendo a normas técnicas nacionais de transcrição em paleografia. Como resultado parcial, verificou-se que a utilização de um método unigráfico não inviabilizou a ação eficaz de um sistema de controle interno. Notou-se ainda uma preocupação permanente com a transparência da informação contábil, já que as peças contabilísticas começavam a ganhar legítima relevância como instrumentos de avaliação, fiscalização e controle da gestão.

Palavras-Chave: História da Contabilidade, Seminário de Olinda, Poder Disciplinar, Controle Interno.

1. Introdução

Este estudo tem por objetivo a análise de conteúdo documental primária na área da História da Contabilidade, sob a perspectiva da abordagem crítica e interpretativa, segundo a qual, a Ciência Contábil pode ser vista como um conjunto de práticas que afetam a realidade social na qual está inserida; ou como o modo pelo qual ela controla e organiza as atividades e os processos; ou como ela administra a vida das pessoas (MILLER, 1994).

Ao discutir sobre as origens dos sistemas contabilísticos, Hopwood (1987) afirma que estes residem no exercício do poder social, este inserido, tanto no âmbito organizacional quanto fora dele. A contabilidade consegue favorecer o fenômeno em causa – ou seja, o exercício do poder social – ao fornecer técnicas para a monitoração do comportamento o que, por conseguinte, promoverá uma base dirigida por recompensas ou sanções.

A visão que predomina nos textos sobre as práticas contábeis numa perspectiva histórica pode ser considerada positiva quando parte do pressuposto da interação dinâmica entre a contabilidade e a sociedade. As continuidades e descontinuidades conceituais e práticas no transcorrer da história da contabilidade não podem ser adequadamente explicadas apenas em termos econômicos, pois elas surgem carregadas de questões de caráter social, cultural e político (ROBERTS E SCAPENS, 1985; MILLER E O'LEARY, 1987; MILLER, 1994; LAUGHLIN, 1987).

Essa vertente aproxima-se da abordagem de Foucault (2004) sobre o exercício do poder disciplinar nas instituições através do uso da arquitetura panóptica. O conceito foucaultiano de poder pretende a compreensão dos saberes que orientam a atualização dos mecanismos históricos de sujeição dos indivíduos nas transformações vividas pela sociedade.

De acordo com Foucault (2004) a contabilidade é parte integrante de um jogo de tecnologias para exercitar o controle sobre assuntos individuais. O poder tem como princípio a formação de corpos domesticados, treinados e governáveis para a produção através do controle e vigilância das atividades do indivíduo. Assim, a disciplina produzida pela contabilidade é originalmente imposta, externamente, pelo gestor, no entanto, eventualmente pode ser configurada internamente de modo que, o indivíduo, não acaba meramente coagido pelas normas e regulamentos contábeis, mas também, procura ativamente se tornar mais eficiente (calculável). As normas contabilísticas, principalmente as aplicáveis a contabilidade financeira, contribuem para a existência e manutenção da estabilidade à vida econômica.

Hoskin e Macve (1994) reforçam a importância disciplinar mais do que a importância econômica do sistema de contabilidade, afirmando que a criação dos sistemas de controle concediam poder aos indivíduos para disciplinar eles mesmos em um jogo constante de *accountability* e de responsabilidade.

Nesse contexto, este trabalho debruça-se, concretamente, sobre a evidenciação dos mecanismos disciplinares de controle interno, recorrendo à abordagem foucaultiana, numa fase muito particular do Seminário Episcopal de Nossa Senhora da Graça (doravante, Seminário de Olinda): aquela em que este esteve sob administração do Bispo D. José Joaquim de Azeredo Coutinho; fase, temporalmente delimitada entre os anos de 1799, correspondente à fundação da escola, e 1802, quando, a 25 de fevereiro, o bispo acabou por ser exonerado do cargo de Diretor Geral dos Estudos por razões relacionadas com disputas políticas. A hipótese central desenvolvida neste trabalho é que os mecanismos de controle existentes no estatuto do seminário foram criados com o intuito de criar um corpo submisso, aumentando assim sua utilidade econômica. O trabalho se interessa com efeito na literatura do assunto descrita por Foucault (1979, 1995, 1999, 2004).

A pesquisa proposta se justificou pela contribuição que pretendeu fornecer ao conhecimento existente sobre o tema através de uma análise diferenciada da questão. Segundo Zubiri (1963, p. 406), podemos afirmar que “o que somos hoje no nosso presente é o conjunto de possibilidades que possuímos pelo fato do que fomos ontem”, pois enquanto realidade, o passado está inexoravelmente perdido, embora não redutível a nada. O fazer história não se reduz a substituir uma realidade por outra. O presente não consiste apenas naquilo que o homem faz, mas ainda no que pode fazer.

Assim, estribado na segurança que o passado lhe confere, o homem lança-se à captação de novas coisas. Todavia, a realidade possui resistências, obriga o homem a modificar, com maior ou menor eficácia, as suas possibilidades e, deste modo, a alterar-lhes as ideias que possui sobre as coisas. Qualquer decisão do presente põe de lado certas possibilidades em benefício de outras que melhor se adaptem à realidade que se apresenta. O passado está cheio do que poderíamos ter sido e não fomos por afastamento ou insuficiente aproveitamento de dimensões passadas (ZUBIRI, 1963). Desta feita, a função do pesquisador/historiador não é amar ou emancipar-se do passado, “mas dominá-lo e entendê-lo como a chave para a compreensão do presente” (CARR, 1961, p. 25).

Em função de seus objetivos, a pesquisa se classifica como descritiva, pois os fatos objeto do estudo são observados, analisados, classificados e interpretados, não havendo interferência do pesquisador sobre as variáveis.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa desenvolvida enquadra-se como pesquisa histórica. Tal pesquisa, segundo Helmstadter (1970), apresenta dois objetivos básicos, quais sejam, produzir um registro fiel do passado e contribuir para a solução de problemas atuais. Relativamente ao primeiro objetivo, o autor afirma que o pesquisador pode tratar o problema histórico de duas maneiras: (1) coleta-se a informação e descreve-se o

problema em momento dado (estudo de corte transversal); (2) descreve-se o desenvolvimento de um acontecimento através do tempo (estudo longitudinal). Relativamente ao segundo objetivo, o pesquisador tenciona contribuir para solucionar problemas atuais através do exame do passado. Assim, apoiando-se nas distinções operadas por Helmstadter, esse estudo se materializa como sendo um estudo de corte transversal.

As áreas do conhecimento envolvidas na realização deste artigo se relacionam com a História da Educação no Brasil, o Seminário de Olinda – manuscritos disponibilizados pelo Projeto Resgate de Documentação Histórica Barão de Rio Branco – a Teoria da Contabilidade, a História Diplomática e a Paleografia.

O trabalho foi organizado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção é dedicada à explanação sobre o marco regulatório do sistema educacional português e a situação do ensino na possessão ultramarina brasileira; a terceira seção consiste na apresentação de detalhes sobre o Seminário de Olinda e o sistema contabilístico de controle estabelecido; na penúltima seção destacam-se os principais mecanismos de poder sob a perspectiva de Foucault relacionando com os dados coletados e é desenvolvida a análise dessas informações; na quinta e última seção, apresenta-se a conclusão e sugestões para pesquisas futuras.

2. Marco Regulatório no Sistema Educacional: Mecanismo Disciplinar de Responsabilidade.

No âmbito das reformas promovidas, pelo Marquês de Pombal, na área do ensino, o primeiro marco regulatório surge com o Alvará de 28 de junho de 1759, que regulariza e estabelece novas normas para o ensino por meio de instruções minuciosas. A principal consequência desta resolução para a colônia brasileira foi a ruptura do sistema educacional com a expulsão dos então responsáveis pela administração da rede de centros de ensino, a Companhia de Jesus.

Em substituição à educação religiosa jesuítica, ainda no âmbito das reformas pombalinas, foram criadas as aulas régias. Cada aula régia era autônoma e isolada, com professor único e uma não se articulava com as outras. Instituiu-se o cargo de Diretor de Estudos – quer na metrópole, quer nas colônias – a quem compete o planejamento, execução, controle dos mestres e possíveis sanções. A admissão dos professores ao sistema era feito por meio de concurso. De acordo com Oliveira (2004, p. 947), “substituiu-se a uniformidade de sua ação pedagógica pela diversificação das disciplinas isoladas”.

Posteriormente, a Metrópole percebeu algumas falhas no novo sistema de ensino, principalmente em seus domínios ultramarinos, e no sentido de corrigir-las e incrementar a oferta escolar, o governo promulga a Lei de 6 de novembro de 1772.

A aludida Carta de Lei (2006, p. 3) criou escolas e lugares de professores; instituiu um imposto, o “subsídio literário”, para o custeamento do sistema; definiu métodos e matérias a ensinar; e instituiu os serviços de inspeção a cargo da Real Mesa Censória, a quem competia à inspeção geral da educação, com a finalidade de conhecer a situação do ensino em todo o Reino.

“(…) Ordeno: Que todos os sobretidos Professores⁶ subordinados á Meza, sejam obrigados a mandarem a Ella no⁷ fim de cada Anno Lectivo as Relações de todos, e cada hum⁸ dos seus respectivos Discípulos; dando contas dos progressos,⁹ e morigeração delles (...)”.

Entretanto, apesar de todas as iniciativas reais, a situação do ensino na Diocese de Olinda era caótica. Em meados de 1798, o Secretário de Estado de Marinha do Ultramar, D. Rodrigo de Sousa Coutinho, solicita à Capitania de Pernambuco um relatório sobre a

arrecadação do Subsídio Literário no período de 1795-1797. Em resposta, o Escrivão Deputado da Contadoria da Junta da Real Fazenda informou que os totais arrecadados em cada ano foram: 5:687\$069, em 1795; 5:182\$844, em 1796; e 6:337\$348, em 1797 (AHU_ACL_CU_015, Cx. 208, D. 14154, fl. 3).

Convém observar que os valores evidenciados pela Contadoria são insuficientes para a manutenção do ensino público na capitania, pois, anualmente, os ordenados dos docentes importavam o valor de 11:570\$000, segundo o mesmo documento emitido pela Contadoria.

A justificativa dada pelo dito escrivão a D. Rodrigo de Sousa Coutinho em relação à insuficiente arrecadação do imposto para a cobertura das despesas educacionais era a falta de carnes frescas (fato gerador do tributo) na diocese em decorrência de uma seca que vinha assolando a região. Por conta da inadequada arrecadação tributária, os salários dos mestres se encontravam em atraso e importava, até 31 de dezembro de 1798, segundo documento expedido pela Contadoria, o montante de 12:269\$159 (AHU_ACL_CU_015, Cx. 208, D. 14154).

Entretanto, o efetivo motivo do atraso, segundo Nogueira (1985, p. 109), residia no conseqüente fato:

(...) o Subsídio literário não chegava para pagamento de todos os mestres (...) só se pagava a quem tinha proteção (...) Enquanto muitos professores nomeados, após prova de títulos, deixavam de receber salários, sob a alegação de falta de recursos, a Junta da Fazenda, sem qualquer autoridade (...) estava fazendo nomeação e provimentos, de novos professores, como aconteceu com o filho do Provedor da Fazenda, nomeado depois da lei de 17 de dezembro de 1794, que mandava que esses provimentos e nomeações fossem feitos pelo Bispo e Governadores.

Essa referência demonstra o caos em que se encontrava a administração do ensino na diocese, visto que essa prática violava frontalmente os princípios consagrados pelo Alvará Régio de 1759.

Assim, na tentativa de reverter o quadro do ensino naquela diocese, a Rainha D. Maria I através da Carta Régia de 13 de Abril de 1798 nomeia D. José Joaquim da Cunha de Azeredo Coutinho ao cargo de Bispo e de Diretor Geral dos Estudos¹ da Diocese de Olinda². No mesmo ano da nomeação, o Bispo elabora e publica o Estatuto do estabelecimento de ensino.

A posse de Azeredo Coutinho ao cargo só acontece em 1º de janeiro de 1799. Entretanto, o Seminário só foi inaugurado solenemente no domingo de 16 de fevereiro de 1800, com a finalidade de:

Instruir a Mocidade da nossa Diocese no conhecimento das verdades da Religião, na prática dos bons costumes, e nos estudos das artes, e ciências, que são necessárias para pulir o homem, e fazer Ministros dignos de servirem à Igreja, e ao Estado (ESTATUTOS, 1985, p. 317-318).

Da citação anteriormente exposta, extrai-se que o Seminário de Olinda foi instituído sob a forma de uma entidade disciplinar integrada no cerne das reformas pombalinas, estas, envolvendo de sobremaneira, mudanças pedagógicas voltadas para um projeto de laicização e tecnicidade do ensino. Através deste projeto, pretendia-se a readaptação e integração de “corpos dóceis” à sociedade, ou seja, não interessava a formação de indivíduos pensantes,

¹ De acordo com a referida Carta Régia, D. José Joaquim da Cunha de Azeredo Coutinho exerceria também as funções de Presidente da Junta da Real Fazenda e Governador interino da Capitania de Pernambuco.

² O território jurisdicional da Diocese de Olinda incluía no atual território brasileiro, além de Pernambuco, as Capitanias do Ceará, do Rio Grande no Norte e Alagoas, que eram chamadas anexas ou subalternas.

autônomos, mas pessoas capazes de trabalhar em prol do Estado nas diversas áreas que o mesmo achasse necessárias.

3. Sistema Contábil de Controle Interno na Perspectiva de Exame Sistemático no Seminário de Olinda

O Bispo Azeredo fundou o Seminário na antiga casa dos Jesuítas, a qual foi doada por ordem da Rainha Dona Maria I para o exercício da missão de instruir a mocidade, o próprio Bispo dispôs de alguns bens materiais, conforme se observa:

Como Bispo, eu creei hum Seminario: eu⁶ lhe estabeleci hum patrimonio á minha custa;⁷ eu lhe-fiz doação de duas moradas de cazas de⁸ sobrado; de huma livraria escolhida; de maqui-⁹ nas para as experiencias de Fysica Experimen-¹⁰ tal; de Exemplares escolhidos para a Aula de¹¹ Desenho, e da Historia Natural; de Mappas,¹² e Globos grandes os mais modernos depois das¹³ Viagens de Cook para o Estudo de Geografia (COUTINHO, 1808, p. 55).

O principal recurso financeiro necessário para a manutenção das atividades precípuas do Seminário advinha da arrecadação do Subsídio Literário, imposto que recaía sobre a carne verde cortada no açougue, na base de um real por *arrátel*; e na aguardente da terra, na de dez réis por *canada*, conforme se observa no § II da referida lei. Segundo Acioli (2003), um arrátel corresponde a 429 gramas, já uma canada equivale a 2.622 litros. Na cobertura das demais despesas, o Seminário de Olinda contava ainda com outras duas fontes: uma prestação pecuniária, instituída pelo Bispo de Pernambuco, após aprovação das Câmaras municipais, de dez ou vinte réis anuais devida por todas as pessoas da diocese, maiores de doze anos; e uma cônica devida pelos pais, parentes ou benfeitores dos alunos ricos aceites pelo Seminário.

A fim de poder controlar adequadamente todas as fontes e aplicações de recursos o Bispo Azeredo instituiu um adequado sistema contábil de controle interno, que incluía um rigoroso procedimento de registro e o exame sistemático da veracidade e da exatidão dos registros (auditoria). Estes procedimentos e práticas serão descritos em seguida.

3.1 Práticas Contábeis de Controle Interno

A fim de garantir a correta e entusiástica execução das decisões enunciadas com vista à realização do objetivo social, o Bispo Azeredo demonstra uma admirável intenção de constituir uma organização sob égide das boas práticas de gestão com a introdução de mecanismos de vigilância (controle interno), com vista à apreciação da eficácia da ação administrativa, no Estatuto.

Azeredo, na verdade, imprimiu no estatuto da entidade um ambiente propício ao controle, para isso, estabeleceu uma sucessão ordenada de formalidades de acordo com certos princípios fundamentais e seguindo um conjunto de técnicas uniformes. A técnica utilizada foi uma versão avançada do método contabilístico unigráfico de cargas e descargas – MCD (BAXTER, 1980; EDWARDS, 1989; HERNÁNDEZ-ESTEVE, 2002), cujo principal objetivo recai sobre os fluxos monetários num dado período, não havendo qualquer distinção entre capital e receitas; e de retratarem as contas sob o ponto de vista do indivíduo e não da organização, na medida em que visam a responsabilidade individual pela gestão de um determinado conjunto de ativos. Noutros termos, este método permitiu satisfazer as necessidades de registro, memória e até mesmo de gestão, onde residia uma relação de controle vertical.

Cabe ressaltar um fator característico do MCD – que, segundo Edwards (1989), favoreceu a instituição dos propósitos do Bispo – foi seu conhecimento prévio e profundo da situação caótica em que se encontrava o sistema educacional colonial, notadamente o da Diocese de Olinda. Entretanto, numa perspectiva de instaurar a transparência no sistema,

Azeredo procurou não só criar mecanismos que viabilizassem a fiscalização dos atos dos agentes públicos, mas também, e com destaque principal, implementou controles internos que impossibilitassem futuras práticas de fraude e corrupção. Tal iniciativa pode ser comparada ao exercício das funções de auditor (KANITZ, 1999).

O Bispo Azeredo elaborou e publicou formalmente, com a anuência real, o Estatuto do Seminário pautando-se na transparência, clara definição de funções, independência da administração e prestação de contas com o intuito de afetar de forma significativa o desempenho organizacional.

A primeira parte do Estatuto versava sobre a estrutura e a organização administrativa do colégio; a definição bem delineada de cargos e suas respectivas responsabilidades e limites de atuação, assim como, demonstra pela relação estabelecida entre as funções uma concretização efetiva de uma interação hierárquica, que vai expor já, neste período, os contornos em que se baseiam as relações de poder (tornando assim o ambiente propício para que se institucionalizem as tradicionais formalidades necessárias para a escrituração dos livros contábeis); e referindo-se ao cofre e ao procedimento de levantamento das contas da receita e despesa do Colégio.

No cofre do Seminário, guardavam-se os recursos arrecadados do subsídio literário da Capitania, do qual o Bispo Azeredo Coutinho era administrador, entretanto, não lhe cabia nem a conservação da chave necessária para a abertura do cofre, nem a devida escrituração dos Livros de entradas e de saídas dos dinheiros. Estes eram escriturados anualmente, mediante os termos da assentada (abertura) e de encerramento, devidamente assinados por três Claviculários, nomeados pelo Bispo, os quais conservavam uma das chaves necessárias para a abertura do cofre. Eis o que Coutinho (1808, p. 57) afirma sobre o cofre:

(...) eu estabeleci hum Cofre no Se-⁸ minario para nelle se-guardarem todos os dinhei-⁹ ros Ecclesiasticos com toda a segurança: eu es/¹⁰ tabeleci Claviculários Ecclesiasticos ricos, abo-¹¹ nados, e de probidade, e os fiz responsaveis/¹² dando-lhes regras para que a receita, e a despeza/¹³ fosse feita em fôrma legal.

Verifica-se aqui a intenção da aplicação de controles internos que invalidassem iniciativas individuais que pudessem resultar em manipulações ou vantagens pessoais. Com o fim do exercício social, o livro de entradas e saídas dos dinheiros era enviado para o Arquivo do Colégio e um novo livro era posto em seu lugar.

Outros livros, além dos anteriormente mencionados, também são citados no transcorrer do Estatuto: Livro do Tombo; Livro de Receitas; Livro de Despesas e Livro dos Ordenados e Salários.

A adoção de livros específicos para a escrituração de acordo com a natureza das operações é uma característica particular ao período imediatamente anterior à publicação do Método das Partidas Dobradas. A título de exemplificação, ambos os autores citam a companhia de “Francesco del Bene”, uma importante firma comercial e industrial de Florência do início do século XIV, cujo método de escrituração era o de partidas simples e se utilizavam, para o registro, de diversos livros, que se distinguiam-se pela cor das capas, sendo o principal, o “il libro Nero” (Livro preto), onde eram registrados os haveres da entidade (DE ROOVER, 1937; DEGOS, 1998).

O procedimento contábil de apuração e prestação das contas gerais do ano também estava presente no Estatuto, sendo realizado no final do mês de Dezembro na sala do Reitor, aqui se percebe a preocupação com fixação de prazos e datas. A orientação tida como pré-requisito para a realização desse procedimento, era o estabelecimento de uma Junta, denominada Econômica, composta por seis Deputados e presidida pessoalmente pelo Bispo.

Faria parte ainda da Junta, o Reitor, que seria o Juiz Relator, e o Vice-Reitor, Secretário. O Promotor do Bispado seria o Fiscal. Era de competência do secretário o registro, em livro próprio, das resoluções produzidas durante as reuniões da Junta Econômica.

O processo de levantamento das contas é assim descrito no Estatuto (1985, p. 335-6):

(...) apresentará o Reitor na Mesa da Junta quatro livros, a saber, o da Receita, que deve então ser conferido com o livro da saída dos dinheiros do cofre, (...); o da despesa, que se tiver feito em todo esse ano; o dos ordenados e salários das pessoas que são pagas pelas rendas do Colégio, e o livro em que judicialmente se hão de lançar as contas de toda a receita e despesa, o qual será primeiramente numerado e rubricado pelo nosso Provisor; e o Escrivão da nossa Câmara será o que nele escreva e lance as contas, que se tomarem, com distinta separação e clareza da receita e despesa, e do que faltar, ou sobrar, principalmente pelo termo da assentada e rematando pelo da conclusão.

Percebe-se nessa citação que o levantamento das contas exigia uma “coordenação dos livros”, sendo exigido que o somatório das entradas se coincidissem com o registrado nos livros das saídas (SÁ, 2004). Esta prática caracteriza uma fase avançada do MCD (EDWARDS, 1989).

Durante a operação contábil do exame das contas, caso fosse detectado falta de dinheiro, os responsáveis pelas chaves do cofre teriam que recompor o caixa com seus próprios bens, conforme afirma o Bispo de Olinda: “(...) É tão bem verdade que eu estou encarrega-/¹⁷ do de tomar as contas aos ditos Clavicularios, e fazer castigar/¹⁸ aos que faltarem ao seu dever, e mesmo obrigálos á que pa-/¹⁹ guem pelos seus bens, quando aja algũa falta (...) (AHU_ACL_CU_015, Cx. 219, D. 14849, fl. 2).

Após a apresentação das contas e respectiva escrituração dos termos de encerramento, os deputados emitiam um Balanço, que juntamente com as contas, era levado ao Bispo, o qual, após análise, reprovava ou aprovava as contas “como for de justiça”.

Além do sobredito Balanço haveria também o uso de outra peça contabilística, o Balancete. É possível encontrar referência a ambos os termos nas cartas do Bispo de Olinda remetidas ao Secretário de Estado da Marinha e Ultramar. Conceitualmente, segundo D’Áuria (1960, p. 31), tanto o balancete quanto o balanço são “trabalhos de contabilidade em que se aplicam conhecimentos técnicos e apuros de estética”.

Os balancetes são descrições pormenorizadas das contas relativas a um determinado período de tempo, sendo recomendada a sua elaboração mensal. Neste relatório evidencia-se a conta de registro dos fatos econômicos, as somas das transações de entrada e saídas e o respectivo saldo. Estes ornamentos contabilísticos destinam-se não só a conferir a exatidão da escrita nas unidades de registro, como, também, a fornecer informações provisórias sobre o andamento dos negócios.

Já o vocábulo balanço, segundo D’Áuria (1949, p. 119), é um termo técnico contábil utilizado para designar uma demonstração sintética, que, originalmente, evidencia “o equilíbrio das contas e a igualdade entre duas somas de significação oposta”. Normalmente, a elaboração do balanço acontecia anualmente, no final do exercício social, após o ajustamento das contas.

No ofício expedido em 5 de outubro de 1800 pelo Escrivão Maximiliano Francisco Duarte ao Secretário de Estado da Marinha e Ultramar, o qual enviava o Balanço Geral e Explicado de 1799, respeitante ao Cofre da Tesouraria da Junta da Real Fazenda da Capitania de Pernambuco, o remetente relata com detalhes as formalidades para elaboração do dito Balanço conforme se observa a seguir:

Por este Navio Amavel Luzia receberá Vossa Exelencia o⁸ Ballanço Geral e explicado do Cofre da Thesouraria da⁹ Junta da Real Fazenda desta Capitania do anno pro-¹⁰ximo passado, o qual entreguei ao Exelentissimo Senhor Bispo e¹¹ mais Governadores Interinos, para o remetterem á Pre-¹²zença de Vossa Exelencia, a fim de passar á de Sua Alteza Real/¹³ para o Mesmo Senhor conhecer de que procede toda/¹⁴ a Receita e Despeza, que houve no dito anno, e o saldo que/¹⁵ passou para o corrente. Vossa Exelencia bem conhece que a for-¹⁶malização de hum semelhante Ballanço requer sua/¹⁷ demora, por cujo motivo, e pelo maior trabalho que me/¹⁸ acrescço pela serventia do Lugar de Escrivão satisfa-¹⁹zendo as de Contador, he que vai nesta occazião, sem/²⁰ com tudo sofrer atrazo algum o expediente, e a Escri-²¹pturação, extrahindo-se sempre della os Ballance-²²tes de cada mez, que tenho apprezentado na Junta/²³ como tambem os Livros com os Termos de Enserramento/¹ que a mesma Junta os tem assignado (...) /¹² Certifico a Vossa Exelencia que se eu não experimen-¹³tar maiores intervallos na mnha Saude, que o Bal-¹⁴lanço Geral do prezente anno, será remetido a Vossa Exelencia com/¹⁵ muito menos demora, aquella que só for indispensavel/¹⁶ para o formalizar com as devidas explicaçoens; proce-¹⁷dendo-se no fim de Dezembro ás delligencias neces-¹⁸sarias da contage do dinheiro perante toda a Junta,¹⁹ assignando esta afinal os Termos de enserramento/²⁰ para passarem os Saldos para o Anno vindouro (AHU_ACL_CU_015, Cx. 220, D. 14880, fl. 1 e 2).

É possível ressaltar na passagem acima a diferença na utilização dos termos “balancete” e “balanço” com relação à periodicidade de elaboração e à abrangência dos relatórios. Essa mesma diferença também é observada nas cartas escrita pelo Bispo, pois existe menção a diversos relatórios expedidos pelo Tesoureiro, o qual os denominou de “Balanço dos Cofres”, cuja data sempre se refere ao último dia do mês de novembro dos anos de 1795 a 1798. Entretanto, quando o Bispo referencia os ditos documentos, ele utiliza o vocábulo “balansete” ao invés de balanço e no decorrer da carta continua a reivindicar pelo Balanço Geral das Contas daqueles anos.

Outra prática do MCD era que a demonstração financeira era acompanhada de resumo de operações específicas, como salários pagos aos trabalhadores (JONES, 1994; EDWARDS, 1989). Esse tipo de relatório também era corriqueiro no Seminário de Olinda, destacando-se a listagem de salários pagos aos professores. Tal listagem é feita por cidade e por disciplina e acompanha possíveis explicações para diferenças entre salários pagos, pois uma das iniciativas do Bispo foi implementar um sistema de remuneração variável (AHU_ACL_CU_015, Cx. 219, D. 14849)

4. A Contribuição Teórica do Poder Disciplinar em Foucault para o Funcionamento do Sistema Contábil de Controle Interno

Em carta, aos 27 de setembro de 1800, dirigida ao Secretário de Estado da Marinha e Ultramar, Azeredo afirma que uma das maiores dificuldades no exercício de sua atividade é perseguir as “manobras” dos funcionários públicos que se desviam de suas responsabilidades estabelecidas e usam sua posição para servir a objetivos particulares.

(...) sendo uma das maiores dificuldades não tanto redu-³¹zir as coizas à ordem; como convencer as Câmaras de seus errados/³² sistemas e perseguir com constancia as manobras daqueles que [...] tra-³³balhaõ pelo seu interesse em prejuizo do bem publico (AHU_ACL_CU_015, Cx. 219, D. 14849, fl. 11v).

Durante a sua gestão no Seminário de Olinda, Azeredo realizou exames seletivos de docentes, estruturou um plano escolar e, principalmente controlou a arrecadação do subsídio literário constatando, segundo ele, a apropriação indevida do dinheiro público. Porém, a atuação polêmica e austera de Azeredo Coutinho frente ao Seminário e à Junta do Governo Interino impossibilitou a continuação daquela estruturação em virtude das fortes ameaças dos indivíduos a quem havia ferido em seus interesses econômicos.

No que concerne o exercício da atividade docente, Azeredo implementou um rigoroso sistema de controle e vigilância para corrigir, segundo suas próprias palavras, as desordens introduzidas no ensino régio. Com a criação deste sistema, os mestres daquela Diocese ficaram, pois, obrigados a cumprir integralmente os seus deveres profissionais. Como exemplo das diversas medidas adotadas, institui-se um determinado requisito burocrático no sentido de serem pagos os respectivos salários à classe em causa, ou seja, a mesma passou a necessitar de uma certificação documental, emitida pelas câmaras ou pelos párocos, para ser posteriormente remunerada em presença do Bispo (AHU_ACL_CU_015, Cx. 219, D. 14849).

O controle e a vigilância das atividades dos indivíduos, pela aplicação de um rigoroso controle do horário, pela investigação do tempo da ação e da observação dos mínimos procedimentos, pela descrição dos padrões desejados de funcionamento, caracterizam o poder disciplinar da teoria de Foucault.

Aquilo que se define como uma relação de poder é um modo de ação que não age direta e imediatamente sobre os outros, mas que age sobre sua própria ação. Uma ação sobre a ação, sobre ações eventuais, ou atuais, futuras ou presentes (FOUCAULT, 1995, p. 243).

A partir daí, percebe-se que Foucault (2004) propõe uma abordagem diferenciada para a questão do poder, abandonando a idéia clássica da Filosofia e da Ciência Política que apresenta uma discussão sobre o poder em torno da esfera do Estado. À luz da obra foucaultiana, o objetivo do poder disciplinar, ao contrário do poder soberano³, é a busca da docilidade do corpo. O corpo dócil é aquele que pode ser submetido e utilizado, transformado e aperfeiçoado, transformando-se no corpo que pode produzir, ao mesmo tempo em que diminui sua utilidade política, tornando-o obediente. A disciplina faz aumentar a utilidade dos indivíduos, faz crescer suas habilidades e aptidões e, conseqüentemente, seus rendimentos e lucros. O poder disciplinar, através de suas tecnologias de poder específicas, torna mais fortes todas as forças sociais, uma vez que leva ao aumento da produção, ao desenvolvimento da economia, à distribuição do ensino e à elevação da moral pública, por exemplo (FOUCAULT, 2004).

O sucesso do poder disciplinar é garantido pelo uso de três instrumentos, quais sejam: olhar hierárquico, a sanção normalizadora e o exame. Procedem-se a uma breve apresentação de cada instrumento numa análise de seu relacionamento com as práticas aplicadas na instituição escolar.

O **olhar hierárquico** pode ser observado quando o estatuto da instituição escolar prega a respeito de uma interação hierárquica harmônica entre cargos, ou seja, clara definição destes e seus limites de atuação e responsabilidade, institucionalizando um círculo circunscrito e compulsório de prestação de contas entre os atores sociais. Tal situação (por exemplo, interação entre Comprador – Vice Reitor – Reitor) pode ser ilustrada quando o estatuto descreve que cabe ao Vice Reitor:

(...) a inspeção sobre os criados do Colégio, especialmente sobre o comprador, ao qual todos os dias deve tomar contas dos dinheiros, que lhe entregou para os provimentos, para as dar por escrito ao reitor todos os sábados, nos quais devem elas ser lançadas no livro das despesas (ESTATUTOS, 1985, p. 329).

A partir desta citação, torna-se nítida a atribuição aos funcionários da organização de competências bem definidas e delineadas, assim como, demonstra pela relação estabelecida entre o Vice Reitor e o Reitor (e vice-versa) uma concretização efetiva de uma interação hierárquica, que vai expor já, neste período, os contornos em que se baseiam as relações de poder.

³

Sobre poder soberano ver Foucault (1999, 2004)

Segundo Foucault (1979), a disciplina é uma técnica de poder que implica uma vigilância perpétua e constante dos indivíduos. “Não basta olhá-los às vezes ou ver se o que fizeram é conforme à regra. E preciso vigiá-los durante todo o tempo da atividade e submetê-los a uma perpétua pirâmide de olhares”. Nesse contexto, as práticas de controle, através dos relatórios freqüentes, permitem a observação constante dos indivíduos no exercício das atividades em todas as divisões organizacionais. Ainda em consonância com o discurso de foucaultiano, os sistemas de controle, por meio de relatórios, devem se estendem, sem interrupção, desde o nível hierárquico inferior até o superior, permitindo assim que tanto cada indivíduo seja observado permanentemente quanto, no cume da pirâmide disciplinar, nenhum detalhe ou acontecimento disciplinar escape a esse saber.

Hoskin e Macve (1994) reforçam a importância disciplinar em detrimento da econômica do sistema de contabilidade, afirmando que estes estiveram introduzidos no contexto colonial não como meios para a captação de dados para a tomada de decisão econômica, mas sim como uma nova maneira de se escrever o mundo a qual incorpora as relações de poder e as relações de conhecimento da cultura disciplinar. Nesta perspectiva, a contabilidade não foi pretendida primeiramente para servir a propósitos econômicos, mas era, sobretudo, uma tecnologia para impor uma nova forma de poder-conhecimento. Seu resultado era a criação dos sistemas de controle, que concebiam poder (aos indivíduos) para disciplinar eles mesmos em um jogo constante de *accountability* e de responsabilidade.

Quando os instrumentos contabilísticos são utilizados para avaliar os indivíduos e fixar normas e padrões de comportamento, na perspectiva foucautiana, estes passam a atuar como um distinto instrumento de poder disciplinar (MILLER E O’LEARY, 1987; MILLER, 1994; ROBERTS E SCAPENS, 1985). O segundo dos principais dispositivos disciplinares é a **sanção normalizadora**, que implica em micropenalidades do tempo (atrasos, ausências), da maneira de ser (desobediência), da atividade (falta de zelo) (FOUCAULT, 2004). No estatuto, não foi possível a identificação de micropenalidades. Entretanto, com relação aos atos praticados pelos funcionários da contadoria da Junta da Fazenda Real da Capitania de Pernambuco, caso a ser detalhado mais adiante, a penalidade requerida pelo Bispo à Sua Alteza Real foi a restituição do montante desviado da arrecadação do Subsídio Literário (AHU_ACL_CU_015, Cx. 223, D. 15090).

Ainda em comentário aos atos de subtração ao erário público cometidos pelos claviculários, o Bispo (Coutinho, 1808, p. VI) ainda apresenta argumentos com fundamentos éticos de conduta quando cita que “o ho-¹⁹ mem, que consente, que o seu credito, e/²⁰ a sua reputação seja prostituída, he indi-²¹ gno de se dizer hum homem de honra”, pois os critérios para admissão ao citado cargo era serem pessoas ricas, abonadas e de probidade reconhecida. Desta forma, tais pessoas se impossibilitaram de assumir outras funções.

No intuito de garantir a sobrevivência das técnicas de controle, outro instrumento de poder disciplinar é utilizado: o **exame**. Trata-se de um controle normalizante, uma vigilância que permite qualificar, classificar e punir. O exame tem ainda o atributo de colocar em funcionamento as relações de poder que permitem obter saber.

Apesar de possuir outros contornos, o exame também é possível no processo contabilístico marcado pela utilização do MCD, devido à estrutura normalmente rígida, contínua e uniforme das receitas organizacionais. Ressalta-se como condição essencial para o feito, um profundo conhecimento por parte do “auditor” do tipo de montante de receitas e despesas da organização. Desta forma, é possível apurar e investigar desvios face aos valores esperados (EDWARDS, 1989).

Segundo Foucault, a tecnologia contábil da auditoria – que é o exame sistemático do controle interno contábil através da análise dos livros e comprovantes, com a finalidade de

determinar a integridade e de assessorar a companhia no aprimoramento do referido sistema – enquadra-se como uma ferramenta de poder disciplinar e enseja novas formas de conhecimento, para garantir a sobrevivência das técnicas de controle, à medida que é um conhecimento que pode contribuir para alimentar ou justificar diversos mecanismos disciplinares no seio das organizações.

Neste âmbito, o Bispo Azeredo fez uso tanto da fiscalização, através de visitas periódicas, quanto do exame sistemático das contas públicas, funções estas similares a da auditoria, ainda que sem consciência do termo técnico atual. Outra preocupação de Azeredo foi proceder ao exame de natureza auditorial dos registros do sistema de ensino daquela Diocese no período anterior a sua gestão, pois estava convencido de que a situação caótica das finanças naquele período se devia a desonesta administração do bem público. Para tal, o Bispo realizou a análise com o intuito de encontrar evidências que sustentassem suas convicções e punir aqueles, a quem o próprio denominava, indignos de honra (COUTINHO, 1808).

Após suas análises, o Bispo escreveu, em 27 de setembro de 1800, uma carta ao Secretário de Estado da Marinha e Ultramar, relatando a falta de transparência no processo de evidenciação contábil da Junta da Real Fazenda da Capitania de Pernambuco, que era responsável pela arrecadação do Subsídio Literário. O caso envolvia os funcionários da Contadoria da referida repartição e os nomes de Pedro Antonio Le Roy, Escrivão e Deputado; João Coelho da Silva, Tesoureiro; e Maximiliano Francisco Duarte, Contador.

Através da aplicação de um procedimento que atualmente a literatura auditorial denomina por circularização, o Bispo cruzou as informações obtidas nos relatórios da referida repartição pública com as certidões emitidas pelo Erário de Lisboa, já que a Junta Pernambucana era obrigada a prestar periodicamente informações a este órgão a cerca de sua situação financeira.

As contradições encontradas referem-se ao período entre os anos de 1795 a 1798. A denúncia diz respeito aos valores informados como sendo a receita do Subsídio Literário em cada ano. Tais valores são demonstrados na Tabela seguinte:

Tabela 1 – Divergências no valor arrecadado do Subsídio Literário na Diocese de Olinda entre os anos de 1795-1798.

Ano	Montante da Receita		
	Balancete de 30 de Novembro de cada ano emitido em Pernambuco	Certidão emitida aos 9 de Janeiro de 1800 pelo Erário de Lisboa	Diferença
1795	4:504\$199	5:687\$069	1:182\$870
1796	4:412\$709	5:182\$844	770\$135
1797	11:529\$547	6:337\$348	5:192\$199
1798	17:901\$590	- ^a	17:901\$590

Fonte: Quadro elaborado a partir dos dados contido em: AHU_ACL_CU_015, Cx. 219, D. 14849, fl. 6 e AHU_ACL_CU_015, Cx. 208, D. 14154.

Nota:

a: Segundo o Escrivão, até o momento da escrituração da carta o valor da receita ainda não havia sido realizadas (AHU_ACL_CU_015, Cx. 208, D. 14154, fl. 3).

Outro atributo a ser conferido ao exame, segundo Foucault, é o de colocar em funcionamento uma relação de poder, muito mais que repressiva, é produtiva, pois cria conhecimento/saber.

O saber que o exame gera não tem por característica determinar algo que aconteceu no passado ou perguntar quem fez e por quê, mas, sim, determinar se a pessoa conduz-se ou não como deve, se ela age conforme as regras determinadas, se ela se ordena em torno da norma (SILVEIRA, 2005, p. 78)

Assim, o exame sistemático (auditoria) realizado pelo Bispo assumiu uma função de mecanismo de monitoração, fornecendo o feedback para a melhoria nos níveis de accountability do Seminário de Olinda.

5. Conclusão

Em virtude da situação financeira caótica em que se encontrava o sistema de ensino na Diocese de Pernambuco nos finais do século XVIII e início do século XIX, urgia do Estado metropolitano formular novas estratégias para a administração daquela região. Assim, a rainha nomeia o Bispo Azeredo Coutinho para implementar um novo mecanismo de controle interno que possibilitasse a reestruturação do aparelho educacional na Diocese. O intuito da instalação daquele sistema de controle interno consagrado nos Estatutos do Seminário de Olinda era, segundo as perspectivas teóricas de Foucault (2004), o de adestrar os indivíduos, de governar os corpos e suas condutas, tornando-os corpos úteis, bem enquadrados, treinados e preparados, pois o Estatuto demonstrava não apenas como deve ser feito o trabalho, mas como poderia ser executado de maneira mais eficaz e ajustado às necessidades que se desejava. Desta forma, demonstrou-se que a contabilidade atuou como uma ferramenta de governo, pois o sistema de controle interno foi implementado primordialmente por motivações disciplinares conforme defende Miller (1987, 1994), Hopwood (1987) e Hoskin e Macve (1994).

Através da análise da documentação primária foi possível perceber que a utilização do método unigráfico de cargas e descargas não inviabilizou a ação eficaz do sistema de controle interno. O método das cargas e descargas floresceu na Europa medieval e predominou até meados do século XIX, pois existem registros da utilização deste método por grades proprietários rurais ingleses, ainda em 1880 (NAPIER, 1997; JONES, 1994; HOLMES, 1979). Nota-se ainda que o estatuto da entidade é dotado de boas práticas de gestão e de uma rede complexa de accountability. A escrita contábil era reconhecida, não só como fonte de informação, mas, também como instrumento de prestação de contas da gestão. Por isso, acompanhando e servindo estas duas características, desde sempre, inerentes e incontornáveis à escrita contábil, reafirma-se que a transparência sempre foi tida como uma qualidade exigida e exigível no sentido de transmitir nas informações relevantes à devida clareza, possibilitando automaticamente um maior entendimento na análise e na avaliação de resultados. Daqui, facilmente se depreenderá a legítima preocupação do Bispo Azeredo Coutinho neste âmbito, dado que este já se encontrava ciente da importância deste objetivo prioritário e que, no seu caso, resultava na clarificação contábil do desempenho do aparelho educacional na Diocese de Olinda.

Sugerem-se futuras pesquisas que possam ampliar a análise empírica do relacionamento do poder e as práticas contábeis noutras instituições independente do seu período histórico. Entretanto, no caso da realização de estudos de cunho histórico, salienta-se que a utilização de fontes primárias constitui um significativo e indispensável suporte documental para pesquisas sobre o enfoque histórico por representar o melhor testemunho do passado, ou seja, fonte direta de informação básica (ACIOLI, 2003). Tais documentos estão disponíveis graças ao “Projeto Resgate de Documentação Histórica Barão do Rio Branco”, instituído em 1995 através do Ministério da Cultura, visando recuperar e disponibilizar aos pesquisadores brasileiros e a todos os interessados na História Colonial do Brasil, os documentos manuscritos existentes no Arquivo Histórico Ultramarino de Lisboa.

Referências

ACIOLI, V. L. C. **A escrita no Brasil Colônia: um guia para leitura de documentos manuscritos**. 2. ed. Recife: FUNDAJ, Editora Massangana, UFPE Editora Universitária, 2003.

AHU_ACL_CU_015, Cx. 208, D. 14154.

AHU_ACL_CU_015, Cx. 219, D. 14849.

AHU_ACL_CU_015, Cx. 220, D. 14880.

AHU_ACL_CU_015, Cx. 223, D. 15090.

ALVARÁ Régio, de 28 de junho de 1759, que analisa a situação do ensino e Portugal e Domínios e termina por introduzir uma reforma geral do Estudo das Letras Humanas. In: MENDOÇA, M. C. **Aula do commercio**. Rio de Janeiro: Xerox do Brasil, 1982, pp. 485-495.

BAXTER, W. T. The account charge and discharge. **The Accounting Historians Journal**, Spring, p. 69-71, 1980.

CARR, E. H. *What is History?*, London: Penguin, 1961.

CARTA de lei, de 10 de novembro de 1772, que estabelece o Subsídio Literário, objetivando o ensino público, suprime as antigas collectas e estabelece o imposto único. In: MENDOÇA, M. C. **Aula do commercio**. Rio de Janeiro: Xerox do Brasil, 1982, pp. 613-617.

CARTA de lei, de 6 de novembro de 1772, que instituiu o ensino, criou escolas, lugares de professores, definiu métodos, matérias a ensinar e os serviços de Inspeção. Disponível em: <http://www.ige.min-edu.pt/>. Acesso em 28 de maio de 2006.

COUTINHO, J. J. C. A. Lisboa: João **De feza**. Rodrigues Neves, 1808.

D'AURIA, F. **Contabilidade Mecanizada**. v. 1. 2 ed. São Paulo: Nacional, 1960.

D'AURIA, F. **Estrutura e análise de balanços**. São Paulo: Nacional, 1949.

DE ROOVER, R. **Aux origines d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la Comptabilité à partie double**. Paris: Armand Colin, 1937.

DEGOS, J. **Histoire de la comptabilité**. Paris : PUF, 1998.

EDWARDS, J. R. **A History of Financial Accounting**. London, Routledge, 1989.

ESTATUTOS, do Seminário Episcopal de N. Senhora da Graça da Cidade de Olinda de Pernambuco ordenados por D. José Joaquim da Cunha de Azeredo Coutinho XII Bispo de Pernambuco do Conselho de S. Majestade Fidelíssima fundador do mesmo Seminário. In: NOGUEIRA, S. L. **O Seminário de Olinda e seu fundador o Bispo Azeredo Coutinho**. Recife: FUNDARPE, 1985, pp. 313-380.

FOUCAULT, M. **Em defesa da sociedade: curso no Collège de France**. São Paulo: Marins Fontes, 1999

FOUCAULT, M. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1979.

FOUCAULT, M. O sujeito e o poder. In: DREYFUS, Hubert; RABINOW, Paul. **Michel Foucault: uma trajetória filosófica**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FOUCAULT, M. **Vigiar e Punir**. 28. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2004.

HELMSTADTER, G. C. **Research concepts in human behavior: Education, psychology, sociology**. New York: Meredith Corporation, 1970.

HERNÁNDEZ-ESTEVE, E. La historia de la contabilidad. **Revista Livros**, n. 67-68, 2002, disponível em Disponível em: <<http://www.aeca.es/comisiones/comisionhc.htm>> Acesso em Dezembro 2004.

HOLMES, W. Governmental accounting in colonial Massachussets. **The Accounting Review**, v. 54, n. 1, p. 47-57, 1979.

HOPWOOD, A. G. The archaeology of Accounting Systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 3, p. 207-234, 1987.

HOSKIN, K. e MACVE, R. Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting's modern power. In HOPWOOD, A.G. and MILLER, P. (eds.) **Accounting as Social and Institutional Practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

JONES, R. H. Accounting in English Local Government from the middle ages to 1835. In: PARKER, R. H; YAMEY, B. S. (eds). **Accounting History: some British contributions**. Oxford: Clarendon Press, 1994.

KANITZ, S. A origem da corrupção. **Revista Veja**, São Paulo, n. 22, 2 jun. 1999.

MILLER, P. Accounting as a social and institutional practice: an introduction. In HOPWOOD, A. G. & MILLER, P. (eds), **Accounting as social and institutional practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

MILLER, P.; O'LEARY, T. Accounting and the construction of the governable person. **Accounting, Organisations and Society**, v.12, n. 3, p.235-265, 1987.

NAPIER, C. J. The British Aristocracy, Capital and Income, and Nineteenth Century Company Accounting. In: Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, 5, 1997, Manchester.

NOGUEIRA, S. L. **O Seminário de Olinda e seu fundador o Bispo Azeredo Coutinho**. Recife: FUNDARPE, 1985.

OLIVEIRA, M. M. As origens da Educação no Brasil: da hegemonia católica às primeiras tentativas de organização do ensino. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**. Rio de Janeiro. v.12, n. 45, p. 945-958, out./dez. 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBERTS, J.; SCAPENS, R. W. Accounting Systems and Systems of Accountability – Understanding Accounting Practices in their Organizational Contexts. **Accounting, Organizations and Society**, v.10, n. 4, p. 443-456, 1985.

SÁ, A. L. **Luca Pacioli: um mestre do renascimento**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004.

SILVEIRA, R. A. **Michael Foucault: Poder e Análise das Organizações**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

ZUBIRI, X. **Naturaleza, historia, Dios**. Madrid: Editora Nacional, 1963.