



O caminho para a extinção das partidas dobradas na Contabilidade dos EUA

Este trabalho tem por propósito detectar e discutir as tentativas de extinção do método de escrituração por partidas dobradas, na Contabilidade norte-americana, tendo por referência as distensões provocadas pela polarização contábil-cultura entre europeus e norte-americanos. Essas distensões têm alterado o comportamento das nações no campo das relações contábeis internacionais. A polarização contábil-cultura se dá, de um lado, com a Europa tentando consolidar a contabilidade positiva (descritiva); e, por outro lado, com os EUA tentando implementar a Contabilidade Normativa (prescritiva). O que se constatou nesta pesquisa foi que, historicamente, essas distensões fizeram com que os norte-americanos abandonassem o método de escrituração por partidas dobradas por refutarem a contabilidade uniforme, desenvolvida na Europa, e tomassem o curso da informação financeira por meio da linguagem de eventos.

Valério Nepomuceno

Graduado em Ciências Contábeis, UDF/Brasília. Escritor, pesquisador e professor de Contabilidade Internacional - Unipam. Membro da Academia Brasileira de Contabilidade

1. Introdução

Para se compreenderem as razões primeiras que têm possibilitado a extinção das partidas dobradas, é necessário, *a priori*, estabelecer claramente a distinção entre ciências naturais e ciências sociais por causa dos tropeços ainda hoje cometidos pelos pesquisadores em conceitos consagrados pelas ciências naturais, como neutralidade, objetividade, etc., e que são inadmissíveis nas ciências sociais.

O método de escrituração por partidas dobradas, divulgado por frei Luca Pacioli (1494), já existe há mais de quinhentos anos. A permanência do método italiano por vários séculos, ao longo da formação econômica no Ocidente, dá a dimensão de sua importância, sobretudo, a partir da Revolução Industrial, quando ele revela toda a sua potencialidade informativa.

Não é difícil compreender, sob a ótica da diversidade cultural, o quão diferentes são as contabilidades nas diversas regiões do planeta. A polarização mais recente (século XX) tem ocorrido entre a Europa e os EUA, cujos fundamentos de suas contabilidades tomam cursos históricos muito diferentes. A europeia, por tradição científica, repousa sobre o positivismo comtiano, que lhe dá o nome de Contabilidade Descritiva; de outra parte, a contabilidade norte-americana, a partir dos anos trinta, do século XX, abandona completamente a lógica contábil europeia e cria outra contabilidade, denominada Contabilidade Normativa (prescritiva).

A Contabilidade Normativa não comporta o método

de escrituração por partidas dobradas porque ele fundamenta as bases daquilo que se denominou de Contabilidade Uniforme. A Contabilidade Uniforme é aquela em que os planos de contas são planejados, estruturados de acordo os interesses do estado. E os profissionais da Contabilidade, nos EUA, repudiaram esse tipo de contabilidade, alegando que haveria perda da sua autonomia e de sua capacidade de julgamento (juízo de valor).

Portanto, a partir dos anos trinta, a contabilidade norte-americana abandona completamente a lógica da teoria das contas, da teoria da entidade, para buscar a alternativa da normatização. Isso explica porque os norte-americanos nunca desenvolveram nada no campo das partidas dobradas, e, por consequência da normatização, têm influenciado o resto do mundo pela não adoção das partidas dobradas. O centro nervoso da con-

tabilidade passou a ser a norma (prescritividade). E o mundo todo, com raras exceções, observa os movimentos feitos pela Contabilidade Normativa norte-americana para seguir na mesma direção.

Como o método de escrituração por partidas dobradas não é uma das prioridades dos contadores norte-americanos, então, outros mecanismos estão sendo desenvolvidos, como, por exemplo, o estudo baseado em eventos (sistemas contábeis por eventos). Os eventos captam a abrangência das transações econômicas muito mais do que podem as partidas dobradas. Essas são as alegações dos defensores da contabilidade estruturada em bases de dados e registrada por meio de eventos.

O problema é se, em função disso, o método de escrituração por partidas dobradas, no caso norte-americano, está caminhando para a sua extinção. E o objetivo deste trabalho é buscar respostas a esse ques-



tionamento, estabelecendo e ligando evidências históricas determinantes de tal curso. E a percepção da dimensão do problema está, inicialmente, em separar os conceitos de ciências naturais e de ciências sociais.

2. Ciências naturais versus ciências sociais

As ciências naturais são aquelas voltadas para o estudo das coisas naturais, das coisas dadas na natureza. Por exemplo, água, fogo, terra, ar. Essas são coisas dadas e são passíveis de serem estudadas porque possuem estabilidade. São sempre assim; não mudam com o tempo. Denominam-se objetos estáveis aqueles que permitem observá-los o suficiente para se inferir, experimentar, concluir e estabelecer leis sobre o seu comportamento estável.

Por exemplo, é possível afirmar que a água, no nível do mar, entra em ebulição a cem graus centígrados. Essa constatação física, derivada da experiência, não muda até que alguém consiga refutar essa verdade (falseabilidade de Karl Popper). E o que permite experimentar isso é a garantia de que a água continuará sendo água (póiton, daí a

expressão positividade). Essa estabilidade do objeto é suficiente para se alcançar a verdade ou falsidade das coisas, por meio da experimentação. Em ciências naturais, portanto, os conceitos de verdadeiro e falso existem e estabelecem os limites da realidade (objetividade).

Mas, quando as ciências são sociais, não há qualquer estabilidade em relação ao objeto. O objeto de estudo, nas ciências sociais, é instável o bastante para não permitir observá-lo suficientemente para se alcançar enunciados irrefutáveis. Esses objetos são, diferentemente das coisas dadas na natureza, criados pelos seres humanos, e sofrem a ação constante do próprio homem. Por exemplo, o patrimônio, o lucro, o prejuízo, não são coisas dadas na natureza, mas construídas, e, por isso, elas são permanentemente instáveis. O mundo não é um absoluto caos porque há, desde o início, regras de convivência. Viver em sociedade pressupõe obediência às regras societais (consensos).

Dessa maneira, em ciências sociais, os conceitos de verdadeiro e falso não existem porque não há como estabelecer os limites da realidade social, visto que ela se altera permanentemente. É a condição humana, não há como mudar (ou estabilizar!).

O professor El Orf (2012), em sua tese doutoral, afirma que o funcionamento do sistema empresarial, como qualquer atividade humana (o objeto de estudo é criado pelo homem e não pela natureza), não obedece às leis universais e às regularidades invariáveis (sem determinismo). Cada sistema (subsistema) tem o seu contexto específico e as suas próprias leis (as ligações entre os elementos de um sistema social são dinâmicas, instáveis ou circulares) (p. 168). É o que Herbert Simon (1974) denominou "Ciência do Artificial" (apud EL ORF, 2012, p. 168).

3. A Contabilidade enquanto ciência social

Nesse sentido, a Contabilidade é uma ciência social aplicada e seu objeto de estudo é instável porque não é dado na natureza, mas criado pelo homem. Por essa razão, não se afirma que os objetos contábeis são verdadeiros ou falsos; eles não permitem a neutralidade, tampouco a relação de objetividade entre sujeito/objeto. Outro exemplo clássico é a tentativa de se fazer com que a contabilidade expresse uma fidelidade representacional. Isso não é possível por-

“A permanência do método italiano por vários séculos, ao longo da formação econômica no Ocidente, dá a dimensão de sua importância, sobretudo, a partir da Revolução Industrial, quando ele revela toda a sua potencialidade informativa.”

“Nesse sentido, a Contabilidade é uma ciência social aplicada e seu objeto de estudo é instável porque não é dado na natureza, mas criado pelo homem. Por essa razão, não se afirma que os objetos contábeis são verdadeiros ou falsos; eles não permitem a neutralidade, tampouco a relação de objetividade entre sujeito/objeto.”

que o objeto de estudo da contabilidade não possui estabilidade o bastante para que isso ocorra.

George Kapaya (1999), apropriadamente, afirma que o argumento comum, em favor da exportação de normas internacionais de contabilidade para países em desenvolvimento, **é que o efeito líquido é benéfico, porque os padrões já estão prontos**, e, portanto, são mais baratos em termos de experiências exigidas de especialistas (Weber, 1992, Wallace, 1990) [...] **Entretanto, esse argumento tem uma falha fundamental. Ele assume que a contabilidade tem um papel neutro ou benigno na sociedade. A posição tomada neste trabalho é que contabilidade nunca é, quase invariavelmente, neutra** (grifei) (p. 3)¹.

4. O método das partidas dobradas: neutralidade e objetividade adquiridas

O método das partidas dobradas é uma presunção de neutralidade e de objetividade no seio da Contabilidade, porque é o único objeto contábil, construído pelo

espírito humano, que tem transcendido ao tempo e às diversidades culturais. A sua expressão binária (débito/crédito) tem sido apreendida por todos exatamente da mesma maneira. Ou seja, é o único instrumento da contabilidade que possui a mesma expressão linguística em qualquer parte do mundo, o que pode lhe conferir o caráter de objetividade porque não comporta qualquer subjetivismo na sua aplicabilidade, embora seja uma criação humana.

Por essa razão, pode-se afirmar que o método das partidas dobradas possui estabilidade suficiente para não ser falseado (refutado); no máximo, pode-se deixar de usá-lo, mas quebrar a sua estabilidade, a sua neutralidade, isso o tempo tem provado ser impossível. E foi a partir dessa estabilidade adquirida do método que os europeus erigiram a teoria das contas e construíram as demonstrações contábeis.

5. Partidas Dobradas – conceitos e discussões

5.1 Relevância histórica do método das partidas dobradas

O método italiano das partidas dobradas estabelece que “a todo

débito corresponde um crédito de igual valor”. Essa sentença, expressa por Luca Pacioli, em sua *Suma de Aritmética* (1494), possibilitou, ao longo dos séculos, a consolidação de uma linguagem puramente contábil, reconhecida, por exemplo, pelo então decano da contabilidade norte-americana George O. May (1946: 240).

É uma sentença extremamente simples, própria das grandes invenções humanas, e possibilita explicar relações altamente complexas como são as relações comerciais, sobretudo, a partir da Revolução Industrial (1750). As partidas dobradas, assim, possuem a capacidade de representar as transformações da administração, por meio da escrituração contábil. Escrever os fatos significativos (financeiros, econômicos e patrimoniais) de uma administração é próprio da ciência da Contabilidade, cujo objeto de estudo é o patrimônio e suas variações (endógenas e exógenas); e isso só é possível, de maneira lógico-matemática. Portanto, há mais de 500 anos, a técnica das partidas dobradas tem possibilitado expressar os movimentos da riqueza das entidades, por mais complexos que sejam. Po-

¹ paper synopsis; “International Harmonization of Accounting – a case of harmonization for ‘us’ and standardization for ‘you’?”. Working Paper. Critical Perspective on Accounting Conference, N. Y. 1999).

vos, como os franceses, alemães, holandeses, finlandeses, e outros, compreenderam, ao longo dos séculos, o papel significativo das contas contábeis. Perceberam nas contas (instrumento indispensável à técnica das partidas dobradas) o seu significado emancipador na construção da linguagem genuinamente contábil.

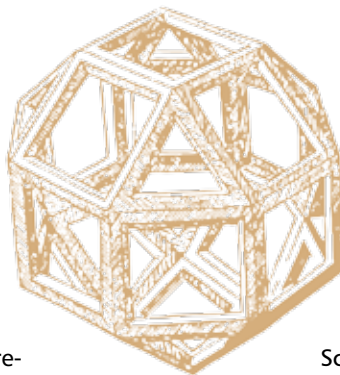
As partidas dobradas foram reconhecidas como “uma das maiores invenções da mente humana” (Goethe, 1824). O matemático inglês, Arthur Cayley (1894, prefácio) revela que as partidas dobradas são, de fato, como a teoria das proporções de Euclides, absolutamente perfeitas. E o economista alemão, Werner Sombart (1928), em sua obra *Do Capitalismo Moderno* (1928), também ressalta “poucos imaginam o capitalismo sem as partidas dobradas: eles são como forma e essência. É difícil saber, contudo, se das partidas dobradas o capitalismo dota-se de um instrumento para torná-lo mais efetivo, ou se o capitalismo deriva do ‘espírito’ das partidas dobradas” (vol. II, Part I, pp. 118-9). Certamente, essas afirmações de Sombart foram consideradas polêmicas por inúmeros economistas e pesquisadores contábeis (por exemplo, Basil Yamey, da Universidade de Londres).

No período pós-Pacioli quase nada ocorreu de novo porque as demandas da contabilidade estavam restritas ao registro do comércio. Com a Revolução Industrial, a Contabilidade amplia suas aplicações. Lauwers e Willekens (1994) registram que, nesse pe-

ríodo alguns aspectos da contabilidade comercial provocaram insatisfações por causa dos novos problemas associados à depreciação de máquinas, à alocação de custos fixos e despesas indiretas (p. 301). Contudo, o método das partidas dobradas permaneceu intocado. Mais ainda, ele passou a ser utilizado também em outras áreas, como na contabilidade de custos.

A professora Janes (2011) afirma que, até o final do século XIX, já havia livros sobre contabilidade por partidas dobradas para as fábricas, bolsas de valores, asilos, conselhos municipais, ferrovias, bancos, hotéis, restaurantes, garimpeiros, iluminação elétrica, cervejeiros, varejistas, hospitais, companhias de seguros e de outras numerosas empresas (p. 136).

O método italiano passou a ser mais relevante do que antes; penetrou em todas as áreas onde o controle econômico-financeiro era necessário. Grupamentos de contas cada vez mais sofisticados foram desenvolvidos para áreas específicas. Estudiosos franceses, como Coffy, Degranges (pai e filho), Dumarchey, os alemães, como Schmalenbach, Schmidt, Nicklisch, Schär, os holandeses, como Ympyn, os ingleses como Hamilton, e tantos outros se dedicaram à invenção de novos grupos de contas e ao aperfeiçoamento



da contabilidade. No final do século XIX, houve uma explosão de contas nos arranjos para o Balanço Patrimonial, para o Balanço Dinâmico (DRE) de Schmalenbach, para o Balanço Orgânico de Schmidt. Teorias contábeis povoaram a Itália de Cerboni, de Fábio Besta, de Vincenzo Masi e de tantos outros. Era a completa reificação do método das partidas dobradas; nada refutava o seu princípio científico, tampouco a sua desenvoltura técnica. Era um momento vigoroso da Contabilidade e muito especial para as partidas dobradas.

5.2 A tentativa de substituição das partidas dobradas

Após trezentos anos de existência, apareceu o primeiro documento tentando substituir o método das partidas dobradas. A tentativa foi feita por um contador inglês, formado em Bristol, chamado Edward Thomas Jones.

Jones escreveu a obra *The English System of Bookkeeping by Single or Double Entry*², publicada em 1796, e tinha o firme propósito de substituir o método italiano. Além de se utilizar de todos os meios publicitários para emplacar o seu livro, Edward Jones (1796) ataca ostensivamente o método italiano, logo no início, quando faz as seguintes afirmações:

‘Para cada débito há um crédito, e para cada crédito deve haver um débito’ – Meu Deus! Como poucos

2 O título completo do livro é: *Jones' English System of Book-keeping by Single or Double Entry, in which it is impossible for an error of the most trifling amount to be passed unnoticed. Calculated effectually to prevent the evils attendant on the methods so long established and adapted to every species of trade.* (Tradução livre: Sistema Inglês de Escrituração por Partidas Simples ou Dobradas, de Jones, em que é impossível passar despercebido um erro de valor mais insignificante. Calculado eficazmente para evitar os males dos escriturários sobre os métodos ao longo do tempo, estabelecido e adaptado para qualquer tipo de comércio). Neste capítulo, foram utilizadas duas versões reimpressas, uma versão inglesa, baseada nos originais da Biblioteca Inglesa, pela ECCO Print Editions (sem data de edição); e a outra versão, francesa, reimpressa pela Nabu Public (sem data de edição), com o título *Méthode Simplifiée de la Tenue des Livres en Partie Simple ou Double...* (Método Simplificado de Manutenção dos Livros em Partidas Simples ou Dobradas...).

consideram que, se for o caso, esta regra vai prevalecer, nada é mais fácil do que fazer uso de um conjunto de livros, com a aparência de corretos, que ao mesmo tempo está cheio de erros, ou de entradas falsas, feitas de propósito para enganar!”(p. 17, versão inglesa)

Jones afirma que o método de dupla entrada é ‘capaz de ser convertido em um disfarce para as mais vis declarações que a engenhosa astúcia pode fabricar. Um homem pode trapacear o seu parceiro, ou o contador o seu empregador, caso queira, sem nunca ser detectado (p. 22).

A obra de Jones foi envolvida em uma enorme campanha de divulgação. A professora. Janes destaca que Jones divulgava o seu próprio sistema de contabilidade como “economia de trabalho e de detecção de erro”, dizendo que cometer erros seria impossível e se apoiava em depoimentos de figuras proeminentes como o MP [*Member of Parliament*] Robert Peel e o presidente do Banco de Inglaterra (p. 134).

Centenas e centenas de pessoas subscreveram o seu livro, dando-lhe atestado de aplicabilidade prática, inclusive, empresas, como Companhia Oriental das Índias, Banco da Irlanda, Banco da Inglaterra, e muitas outras. Além disso, o sistema inglês, de Jones, tornou-se o primeiro trabalho de contabilidade, de língua inglesa,

a alcançar fama internacional. Foi traduzido para o alemão, holandês, dinamarquês, francês, italiano e russo, e uma edição americana foi publicada em 1797³ (JANES, p. 135).

Isso, efetivamente, não significa que seu trabalho foi muito bem aceito pelos contadores. Martin Bataille, contador e professor de aritmética comercial, em seu tratado sobre a nova contabilidade comercial e financeira, publicado em Bruxelas, em 1834, escreveu que “Jones de Bristol, em um trabalho cheio de ideias impraticáveis, nos instrui a balancear o diário por débitos e créditos, uma regra evidente que Gaspard Domenget de Lyon passou a tomar como vantagem considerável” (ROBERT HAULOTTE & ERNEST STEVELINCK, 1977).

Contudo, algum tempo depois da difusão de sua técnica pela Europa, Jones assume que o seu trabalho era inconsistente e que não deveria ser utilizado. Mas, infelizmente, o sistema de Jones provou ser completamente inadequado à tarefa da contabilidade. Isso foi mais tarde confirmado pelo próprio Jones, 20 anos após a sua publicação, quando ele abandonou o seu sistema em favor de Pacioli – e, portanto, como Yamey coloca (invocando a dimensão religiosa, que tantas vezes acompanha as partidas dobradas), “o falso profeta tornou-se um defensor da

verdadeira fé nas partidas dobradas” (JANES, p. 135).

5.3 As contabilidades europeia e norte-americana: os antagonismos

Os dois continentes, em todo o século XX, trilharam caminhos contábeis muito diferentes. A maneira de pensar a contabilidade, na Europa, considerada por alguns estudiosos atuais como ultrapassada, arcaica, sempre foi estruturada com base no princípio, na lógica da teoria das contas. Nos EUA, contudo, o pensamento contábil se dava de maneira pragmática e completamente diferente daquela desenvolvida na Europa: as contas contábeis foram deixadas de lado e eles passaram a dar importância à construção de princípios, conceitos contábeis que deveriam nortear os contadores na elaboração das informações financeiras (em vez de contábeis).

5.3.1 A lógica contábil na Europa: a influência francesa

Toda a trajetória contábil na Europa, até o início do século XX, foi pavimentada sob o ideário da tradicional ciência positiva. Ou seja, pressupunha-se que a ciência da Contabilidade também era uma ciência baseada na observação, na capacidade de elaboração de leis e na consolidação de postulados imutáveis.

Em 1889, dois experientes contadores franceses, Eugène Léautey

3 Além de ter sido muito lido naquela época, inúmeras obras foram publicadas em vários países, sob a inspiração de Jones, são elas: Joseph Gabriel (1803), (que traduziu Jones para o francês); Martin Bataille (1804) Novo Sistema de Escrituração; Gaspard Domenget (1809) Novo Método de Escrituração; Isler (1810) Novo Método Suiço de Escrituração; J. S. Quincy (1817) Novo Método de Teoria e Prática; Bouchain (1819) Tratado Prático da Escrituração das Partidas Dobradas Simplificadas; E. Cadres Marmet (1833) Escrituração Simplificada; Selme Davenay (1838) Tratado Curto e Simplificado; A. Besson and Ch. Raspail (1849) Novo Método de Escrituração por Dupla Entrada ou Controle do Diário. Essas citações são feitas por Robert Haulotte & Ernest Stevelinck (1977), em *The Accounting Historians Journal*.

e Adolphe Guilbault, escreveram a importante obra “La science des comptes” [A ciência das contas]⁴, que buscava a precisão da Contabilidade, por meio de uma linguagem racional e fundada na teoria científica (Jean-Guy Degos, 2006, p. 78). O pensamento deles se concentrou na construção das contas como o elemento central da Contabilidade e na percepção matemática da contabilidade. Afirmam eles que todas as contas repousam sobre uma ou mais operações aritméticas, segue-se que a Contabilidade é um ramo da matemática [...] (LÉAUTEY e GUILBAULT, 1889, p. 14, apud DEGOS, 2006, p. 76). Essa maneira matemática de ver a contabilidade dava certa segurança aos pesquisadores.

Outra grande referência do pensamento contábil, na virada do século XIX para o século XX, foi a do francês Jean Dumarchey (1874-1946). Sua postura positivista definiu os contornos da Contabilidade como uma ciência social. No entanto, suas diretrizes científicas ainda permanecem presas aos dogmas das ciências naturais, cujos ritos são seguidos segundo a lógica da observação, inferência e enunciação.

O positivismo comtiano adotado por Dumarchey parte do particular para geral (método indutivo) para construir os elementos contábeis (ativo = passivo + patrimônio líquido). A sua percepção fenomênica da personificação das contas é parte da ideologia cujo raciocínio está centrado na capacidade de se situar tão somente no fenô-

meno positivo. Não interessam as causas ou as razões primeiras, mas somente o fato enquanto algo positivo, algo dado para ser percebido sensivelmente. Dumarchey, em suas teorias

contábeis, se comporta dessa maneira. A conta do capital, por exemplo, é personificada pelo seu agente.

As gerações seguintes de pesquisadores contábeis muito foram influenciadas pelo positivismo comtiano, como de resto todos os outros ramos das ciências. Somente nos anos 60, a Contabilidade descobre posturas mais racionalistas, como aquelas de Richard Mattessich e Ijiri, que pretendem dar novo significado linguístico às partidas dobradas.

5.3.2 Caminho europeu para a uniformização dos Planos de Contas⁵

A relevância das partidas dobradas no seio da Contabilidade europeia pode ser constatada também pelo frenesi em torno da elaboração dos planos de contas que visavam maior objetividade e transparência à informação contábil, incluindo aquelas relativas aos custos. Ossama (2011, p. 27), em sua pesquisa doutoral, ressalta a existência de Planos Contábeis Uniformes já no final do século XIX (Bélgica, França, Alemanha).

Essas preocupações com os Planos de Contas foram aumentadas quando de suas associações às revoluções que estavam em curso, como o taylorismo nos Estados

Unidos. Fascinados pelo método taylorista (1920) nos EUA, os franceses perceberam a necessidade de uniformizar o Plano de Conta para que pudesse absorver as novidades nos custos.

5.3.3 Os fundamentos históricos da Contabilidade Normativa norte-americana

O Plano Contábil Geral (*Plan Comptable Général*), desenvolvido pela França pode ser considerado como o divisor de águas entre a Europa e EUA. Esse plano tem características muito peculiares e que chamaram atenção do professor Gerhard Mueller (1965).

Ele distingue dois conceitos de uniformidade desenvolvidos no início do século XX: 1) uniformidade dos Planos de Contas; 2) uniformidade dos Planos Contábeis. O primeiro, Planos de Contas Uniformes, se refere ao conjunto de contas; “é um plano de classificação das contas [...] com classes, subclasses, categorias” (p. 851). E o segundo, Planos de Contabilidade Uniformes, trata de algo mais abrangente, algo que envolve formas, modelos e padronizações das demonstrações contábeis a serem utilizadas nos registros, e tinham um caráter nacional (p. 851).

O professor William Morse Cole (1908, p. 143) e prof. Mueller (1965, p. 851) registram as exigências contábeis impostas por comissões reguladoras à ferrovia americana e aos serviços públicos no sentido de adotarem planos de contabilidade completamente uniformes.

Ou seja, também os norte-americanos seguiam a regra dos Planos

4 Título original: *La Science des comptes mise à la portée de tous, traité de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole* (1889).

5 A terminologia era usada de forma diferente, as regras para valorizar vários ativos e passivos nunca eram as mesmas de uma empresa para outra, mesmo dentro da mesma categoria, os nomes dados às contas não tinham o mesmo significado; operações de tipos muito diferentes eram agrupadas sob o mesmo título. O que uma empresa classificava como uma reserva, outro denominava de provisão ou depreciação. Dependendo dos métodos escolhidos para o cálculo da depreciação e da apresentação do balanço patrimonial, os ativos de mesmo valor, no balanço patrimonial, eram registrados por quantidades muito diferentes. (*Interministerial Commission for the Plan Comptable, 1943, p. 3 apud DIDIER BENSADON, 2011, p. 13*).

Uniformes de Contabilidade, no início do século XX. A literatura contábil norte-americana está farta de documentos comprovando nesse sentido. Eles lidavam com os mesmos objetos e princípios contábeis dos europeus. Haja vista a produção científica norte-americana daquela época, como a obra de Charles Sprague (1907), *The Philosophy of Accounts* (A Filosofia das Contas), que, no prefácio, percebe a Contabilidade “como um ramo da matemática e ciência classificatória⁶, os princípios de contabilidade podem ser determinados por um raciocínio *a priori*” (p. 12).

Mas os países da Europa continental colocaram sua ênfase diferentemente. Seus esforços na uniformidade da Contabilidade têm sido direcionados ao longo de toda a Contabilidade, incluindo as contas de produção financeira, bem como as contas de manufatura (MUELLER, p. 852). Essa maneira de uniformizar a Contabilidade envolvia duas correntes de pensamento: os monistas (planificação contábil deveria contemplar apenas a Contabilidade Financeira); e os dualistas (planificação contábil deveria ser expressa por meio da Contabilidade Financeira e da Contabilidade de Custos). A Europa passou boa parte do século XX discutindo essas duas posições. Essas discussões, entretanto, não ocorreram nos EUA, que seguiu outro caminho muito diferente.

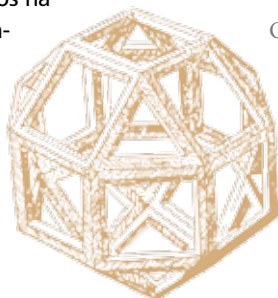


5.3.4 Momento da cisão: uniformidade científica incompreendida

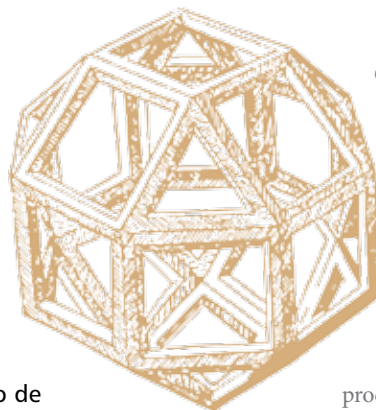
A percepção do significado de uniformidade contábil está

presa ao desenvolvimento da prática contábil norte-americana. Os contadores norte-americanos, do ponto de vista da prática profissional, passaram a perceber o conceito científico de uniformidade diferentemente dos europeus.

Os professores Previts e Merino (1998) fazem o seguinte relato sobre a história norte-americana, que trata da incompreensão em torno do termo uniformidade:



Os contadores começam a discutir a necessidade de uma “ciência das contas” antes do final do século XIX, mas breve percebem que o uso do termo “científico” estava criando incompreensão entre as pessoas fora da profissão. Quando os contadores usaram o termo, eles se referiam a uma abordagem sistemática dos problemas contábeis em que o julgamento, orientado pela experiência e educação, capacitava o especialista a alcançar soluções apropriadas em cada questão específica. O objetivo era desenvolver regras de procedimentos informais que pudessem ser aceitas por todos os contadores, em vez de promulgar regras absolutas de procedimentos aplicáveis em todas as situações, não obstante as circunstâncias. A uniformidade criava soluções dogmáticas, e isso, para os contadores receosos, poderia comprometer seus reconhecimentos profissionais, duramente conquistados.



Os empresários e oficiais do governo estavam na vanguarda do movimento pela teoria contábil “científica”, à qual eles associavam frequentemente ao desenvolvimento de procedimentos uniformes. Alexander Smith declarou que “a contabilidade é, ou deve ser, uma ciência, não um sistema de éticas; responsável por definir axiomas e capacitar, na prática, a produção de resultados definitivos e exatos” (Smith 1912: 170). Arthur Lowes Dickinson replicou que Smith procurava um “livro de regras” e que “os contadores nunca deveriam ter um livro de regras, as circunstâncias é que deveriam governá-los; você tem que usar a experiência, porque somos contadores profissionais”. Os contadores receavam que posições como as de Smith estivessem fadadas a reduzir a função do contador a um escriturário (AAA, Year Book 1912; 59ff). Eles argumentavam que “a contabilidade não foi e nunca será uma ciência exata e qualquer lucro e perda que ela apresente é uma medida muito substancial, uma expressão de opinião, e por essa razão, sujeita a divergência de visão, tanto na sua substância quanto na sua forma” (editorial do Journal of Accountancy, Maio de 1912: 360). Os contadores tinham excelentes razões para se preocuparem com os esforços de aperfeiçoar a assim chamada contabilidade científica (uniformidade) [...] Os contadores, compreensivelmente, rejeitaram a contabilidade “científica” porque ela era usada para significar a determinação de “axiomas

6 Expressão utilizada pelo filósofo norte-americano Charles Sanders Peirce para classificar as ciências. De acordo com Peirce, provavelmente, a contabilidade estaria classificada na letra “F”, como “ciência das organizações, dos organismos” (compilado por Tommi Vehkavaara, 2003). http://people.uta.fi/~attove/peirce_syst.PDF, acesso em 01/05/2013.

fundamentais”, que permitiam “procedimentos uniformes” para serem estabelecidos e aplicados em todas as circunstâncias (p. 207-8).

O texto acima é muito precioso porque possibilita vislumbrar a origem de tanta resistência dos contadores norte-americanos em aceitar a Contabilidade como ciência. É possível extrair elementos muito significativos na definição dos rumos da Contabilidade norte-americana em todo o século XX, por exemplo:

- regras informais de procedimento (indícios dos GAAPs);
- consciência da relevância do julgamento profissional (juízo de valor); perder a capacidade de julgamento é perder a independência;
- consciência da relatividade dos resultados (lucros e perdas: é uma questão de opinião);
- embate entre doutos e práticos (especialistas);
- presença forte da classe contábil (*Journal of Accountancy-AIA*);
- primeira tentativa de reificação do *status quo* dos auditores (rejeição dos termos da ciência da contabilidade em favor do *status quo* da classe);
- e, o mais importante para os

propósitos deste trabalho: a rejeição do “livro de regras” tornou as partidas dobradas irrelevantes, porque elas são a fonte de irrigação da uniformização da Contabilidade.

Antes de terminar a metade do século XX, os norte-americanos já produziam uma literatura contábil completamente imersa na normatização, abandonando totalmente o conceito de partidas dobradas e os planos uniformes de Contabilidade. Os relatórios elaborados por suas corporações, baseados no princípio do *full disclosure* (que substitui a uniformidade), se avolumam em mais de cem, duzentas páginas, contendo gráficos, tabelas, fotos, e nem uma linha de partidas dobradas.

Assim, uma das primeiras iniciativas dos auditores foi romper com a lógica científica dos planos uniformes, porque, segundo os auditores, os planos uniformes acabariam com a sua independência (eles não seriam mais necessários), transformando-os em técnicos; ‘planos não exigem julgamento, e a implementação dos sistemas uniformes transformaria o auditor independente em técnico’ (PREVITS e MERINO, p. 275).

Era uma questão prática. Envolver-se com os procedimentos

uniformes poderia significar o desmerecimento profissional, ser rebaixado a técnico (escriturário), ou seja, perderia o *status quo* conquistado a duras penas. Na prática, muitos contadores ignoravam a Contabilidade Uniforme porque eles sentiam que ela era simplesmente a opinião de uns poucos contadores (p. 233).

Portanto, a classe contábil insistia na ideia de simplificação, de desmanche da Contabilidade, do seu plano de contas, das suas “demonstrações”, que deveriam se transformar em relatórios *full disclosures*. O que interessava, então, era a estruturação de sistemas de informações que atendessem às exigências dos investidores e que mantivesse o poder de julgamento nas mãos dos auditores. Então, o caminho era estruturar a Contabilidade a partir do juízo de valor uma vez que já estava claro para o contador norte-americano, dos anos trinta, que os relatórios financeiros eram “necessariamente uma matéria de opinião” (PREVITS e MERINO, p. 278).

5.3.5 Novas tentativas de substituição das partidas dobradas

Nos anos 70/80, começaram a surgir novos movimentos no sentido de tentar substituir as partidas dobradas por algo mais “útil e mais moderno” (BENITA 2003, p. 303).

“Toda a trajetória contábil na Europa, até o início do século XX, foi pavimentada sob o ideário da tradicional ciência positiva. Ou seja, pressupunha-se que a ciência da Contabilidade também era uma ciência baseada na observação, na capacidade de elaboração de leis e na consolidação de postulados imutáveis.”

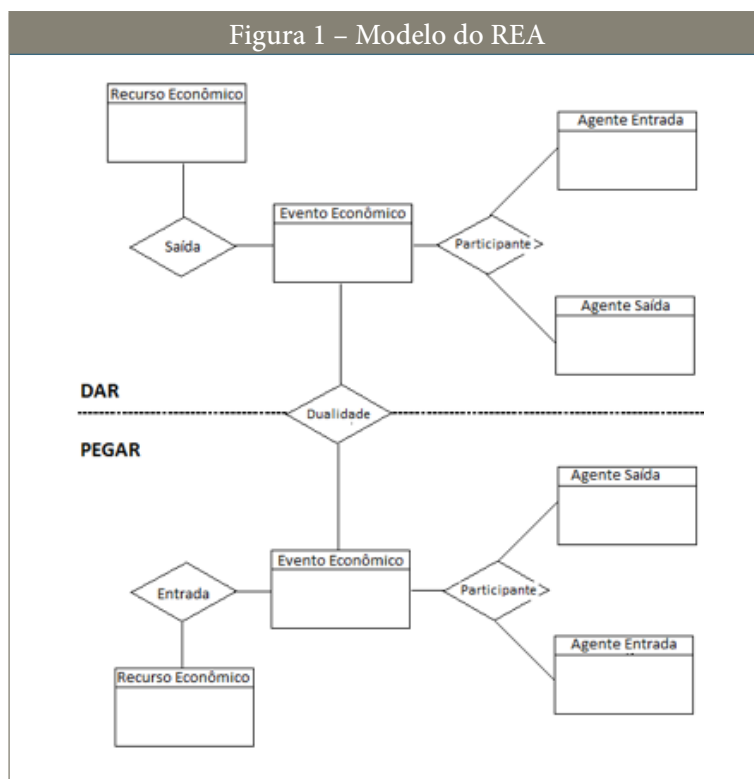
As críticas são de que o processo de escrituração contábil pelas partidas dobradas já está ultrapassado; que o Balanço Patrimonial perdeu o seu significado; que a Demonstração do Resultado agrega valores impedindo a percepção de outras variáveis, como eventos financeiros e gerenciais ocorridos em uma entidade (SORTER, 1969, pp. 15-16). O rompimento com a estrutura contábil europeia, baseada na Contabilidade Uniforme, deixou os norte-americanos sem uma estrutura que pudesse permitir algo diferente das partidas dobradas; afinal, a lógica da normatização (juízo de valor) excluiu a possibilidade de convivência com o método italiano.

Mas, com a consolidação e expansão da informática, das novas possibilidades de implementação de sistemas de informações por meio da computação, ideias têm surgido no sentido de se criar uma nova maneira de registrar os “eventos”, a partir de base de dados ou de informações (datological/infological), sem se utilizar do secular paradigma das partidas dobradas.

A alegação de Benita Cox (2003) é de que este paradigma já não atende aos requisitos dos negócios e precisa ser substituído (p. 303). Também o professor William McCarthy (1982, p. 152), responsável pela criação do *Resources-Events-Agents* (REA), afirma que os métodos de escrituração contábil são incapazes de registrar as decisões não financeiras e que todo o sistema contábil está em crise.

5.3.5.1 Events Accounting Systems-EAS (Sistemas Contábeis por Eventos?)

São estudos em desenvolvimento e que postulam substituir



Fonte: Cheryl L. Dunn and William McCarthy, in: *The REA Accounting Model: Intellectual Heritage and Prospects for Progress*, 1997.

a Contabilidade com todos os seus instrumentos e objetos científicos, a partir da interpretação e sistematização dos “eventos”, encapsulados em sistemas e alimentados por *softwares*, eliminando, assim, o tradicional método das partidas dobradas.

Os defensores da teoria dos “eventos”, afirma Sorter (1969), sugerem que o objetivo da Contabilidade é fornecer informações sobre os eventos econômicos relevantes que podem ser úteis em uma variedade de possíveis modelos de decisão. A variedade de possíveis modelos de decisão só é possível se não houver agregação [aglutinação] das informações. (p. 13).

5.3.5.2 Resources-Events-Agents (REA) (Recursos-Eventos-Agentes)

O REA é um modelo que pretende reinventar a Contabilidade na era da computação. A proposta de William McCarthy (1982) é substituir a escrituração contábil por partidas dobradas por algo informatizado. O autor entende que as inúmeras contas do plano de contas podem ser eliminadas, por exemplo, Duplicatas a Receber, na medida em que suas informações podem estar disponíveis em tempo real, a partir do registro do documento fonte. O REA trata o sistema contábil como uma representação virtual do negócio real. Em outras palavras, ele cria objetos de computador que re-

7 A idéia de que a Contabilidade é a ciência do evento tem as suas raízes no trabalho de Ijiri (1967), que considera as contas como “um sistema projetado para comunicar os eventos econômicos de uma entidade.” Este autor iniciou uma linha de pesquisa que visa o avanço do *status* científico (ou epistemológico) da contabilidade. O objetivo é melhorar a representação contábil através da concepção de um modelo objetivo de contabilidade para prever e explicar o comportamento da empresa (EL ORL, 2012, p. 45)

presentam diretamente os objetos do mundo real, o que dispensaria qualquer envolvimento com a escrituração por partidas dobradas.

6. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, na medida em que analisa livros, artigos publicados em periódicos especializados em Contabilidade, além de publicações na internet. Utilizou-se o método descritivo, com a abordagem qualitativa.

As pesquisas bibliográficas foram direcionadas para três referências principais: 1) publicações sobre o método de escrituração por partidas dobradas; 2) publicações sobre a evolução histórica da Contabilidade europeia, do final do século XIX em diante; 3) publicações sobre o processo de transformação da Contabilidade norte-americana, do final do século XIX até os nossos dias. A descrição dos fatos históricos se deu de maneira a colimar as similaridades e antagonismos históricos, discutindo suas razões e alterações comportamentais, tendo em vista as afetações ao método das partidas dobradas. Essa colimação dos fatos históricos deve permitir a visualização de que a Contabilidade norte-americana se distanciou da Contabilidade europeia e caminha no sentido da substituição das partidas dobradas por outros instrumentos informativos. As considerações finais podem não ser definitivas em função de novas pesquisas científicas que vêm sendo desenvolvidas sobre o tema partidas dobradas e sua substituição, sobretudo, na França e nos EUA.

7. Síntese e discussões dos resultados

O presente trabalho alcançou os seus objetivos porque as referências levantadas permitiram colimar a literatura contábil europeia e norte-americana com o propósito de identificar a mudança de comportamento em relação ao método de escrituração por partidas dobradas, sobretudo, no que se refere à elaboração dos relatórios financeiros, cada vez mais distantes dos ritos da Contabilidade positiva.

A mudança de procedimentos contábeis pelos norte-americanos, deixando de lado os caminhos positivistas estabelecidos pela Europa, teve um impacto no método das partidas dobradas, que passou a ser percebido como algo inconveniente na medida em que a Contabilidade Uniforme criava embaraços à profissão de auditores.

O problema proposto foi respondido por que se constata a mudança promovida pelos norte-americanos no campo contábil. Essa mudança para uma Contabilidade Normativa deixa de priorizar o método de escrituração por partidas dobradas⁸.

Este trabalho contribui também para esclarecer porque os norte-americanos, coerentemente, nunca tiveram fecunda produção científica no campo das contas contábeis, dos planos contábeis, como fizeram os europeus. Eles inventaram outra contabilidade, fundada no juízo de valor e na relatividade dos resultados com o propósito justificado de atendimento ao usuário da informação

(investidor). Por essa razão, manipular o resultado contábil não é pecado para o norte-americano, diferentemente do Europeu, que percebe a Contabilidade como algo positivo. A uniformidade contábil dá ao contador europeu certa condição de objetividade, de imparcialidade; lidar com o jogo das partidas dobradas cria certa estabilidade ao objeto contábil. A própria matematização da Contabilidade reflete essa tentativa de estabilizar o objeto contábil.

A uniformização contábil parecia ser a tendência natural de toda a Europa. Tudo caminhava para novos desdobramentos no campo da teoria das contas, que consolidava, cada vez mais, a linguagem contábil expressa pelas partidas dobradas, não fosse a mudança provocada pelos norte-americanos, a partir dos anos 70/80, que estruturou a contabilidade por outro caminho, o caminho da normatização. Apesar da normatização, na Europa, vários países, ainda hoje, adotam a planificação contábil (Alemanha, França, Espanha, Portugal, Bélgica, Suíça e Países Baixos).

A pretensão de ruptura com o método das partidas dobradas significa o abandono da linguagem contábil e de seus objetos, como o Balanço Patrimonial, considerado pouco significativo; a demonstração de resultado, que tem agregado as contas em níveis incompreensíveis e o plano de contas, que perderia a finalidade em um cenário informatizado. Ou seja, eles pretendem desmontar toda a ciência da Contabilidade, substituindo-a por bases de dados, revogando completamente o método das partidas dobradas.

8 Essa nova contabilidade repercute no cenário internacional, dando um novo direcionamento à contabilidade: o normativo (prescritivo) distante do método de escrituração por partidas dobradas. A normatização internacional da contabilidade, baseada na norte-americana, cria uma contabilidade excessivamente complexa, baseada no juízo de valor e compreensível somente por grandes grupos de auditorias. Para se ter uma ideia do exagerado volume dessas regras e suas exceções, as IFRS, que são baseadas em princípios, totalizam 2.500 páginas (o que já é um exagero); isto, porque se referem apenas a orientações gerais; enquanto que a abordagem baseada em regras, USGAAP, tem 25.000 páginas. (grifei). Informações do articulista Edward Iwata, do USA TODAY, de 06/01/2009 e corroborados pela comentarista da SEC, Karin Dzura, em correspondência enviada à Mrs. Harman Acting Secretary, conforme sítio: www.sec.gov/comments/s7-27-08/s72708-151.pdf. acesso em 08/03/2013. O próprio FASB admite que: "nossa literatura contábil é agora tão volumosa que nenhuma pessoa - exceto, talvez, Bob Herdman - possa saber tudo" (discurso de Harvey L. Pitt, chairman da SEC, em 2001).

Os norte-americanos estão, historicamente, convencidos de que as partidas dobradas não são indicadas para os propósitos de suas entidades. Imaginam outra coisa: algo imerso nos sistemas computacionais e, que, em nada se parece com a contabilidade tradicional. Pode ser o prenúncio da maior revolução no campo contábil de todos os tempos, mas pode ser também a extinção completa de uma ciência que é destronada em favor de sistemas de informações, formatados em modelos de relatórios financeiros, e nada de Contabilidade.

De outra parte, considere-se que todo o esforço feito pelos europeus para consolidar a teoria das Contas não parece ter chegado ao fim. Não se esgotaram ainda as infinitas possibilidades de utilização do método das partidas dobradas. É necessário compreender as partidas dobradas como símbolo; comparáveis aos números binários (0-1) nos sistemas de informações. Não se revoga o alfabeto por não se compreender alguma palavra. Novas demonstrações contábeis poderão surgir, inclusive com os

desdobramentos para as funções de gestão, e as partidas dobradas poderão se transformar em partidas múltiplas. Mas, os pesquisadores europeus, exceto os franceses, não estão se dedicando ao desdobramento da teoria das contas. Estão quase todos preocupados com a agenda de pesquisa das normas contábeis internacionais.

Nesse sentido, se a soberania cultural norte-americana prevalecer, como o foi com a ideologia das normas, certamente, as partidas dobradas estão com os dias contados.

Referências

BENITA, C. Accountability lost: the rise and fall of double entry. *International Journal of Management Science*. 2003. www.elsevier.com/locate/dsw, acesso em 14/05/2013.

BENSADON, D. The accounting regulation in the French context: The case of corporate groups (1921-1943). *Accounting History Review Conference*, Cardiff: United Kingdom (2011).

BOYS, P. *A study of practising accountants listed in London trade directories published before 1840*. (2011) <http://www.icaew.com/~media/Files/Library/subjects/accounting-history/Practising-accountants-in-London-before-1840.pdf>, acesso em 04/04/2013.

CAYLEY, A. 1894. *The Principles of Book-keeping by Double Entry*. Cambridge: Cambridge University Press. 1894. Reprinted by BiblioLife (2009).

COLE, W. M. *Accounts their construction and interpretation for business men and students of affairs*. Hoston: Houghton Mifflin Company, 1908.

DEGOS, J. Les origines de la normalisation comptable internationale: le rôle des français et des américains. *The Certified Accountant* – 3rd Quarter 2006.

DEGOS, J.; MATTESSICH, R. *La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d'une période chaotique*. <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/27/65/PDF/COM023.PDF>, acesso em 15/04/2013.

DEGOS, J.; MATTESSICH, R. *The Heirs of the Chart of accounts: 50 years of French accounting research*. Institut d'Administration des Entreprises Université Montesquieu – Bordeaux IV Centre de recherche en contrôle et comptabilité internationale, 2006. <http://www.iae-bordeaux.fr/images/stories/file/Cahiers%20du%20Crecci/CahierCR20.pdf>, acesso em 22/05/2013.

DUNN, C. L.; MCCARTHY W. E. *The REA Accounting Model: Intellectual Heritage and Prospects for Progress*, 1997. <https://www.msu.edu/user/mccarth4/DUNN&MC.htm>, acesso em 15/05/2013.

EL ORF, L. *Différenciation et intégration des systèmes comptables: une étude typologique*. Ecole Doctorale Abbé Grégoire. Paris; 2012. http://tel.archives-ouvertes.fr/docs/00/77/09/82/PDF/THESE_-_EL_-_ORF_-_Lazhar.pdf, acesso em 03/05/2013.

IJIRI, Y. Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping: Exploring the Dynamic Structure of Accounting Measurements. *Studies in Accounting Research* # 31/1989. NAN/AAA. Sarasota: American Accounting Association, 1989.

HAULOTTE, R. & STEVELINCK, E. A bit of accounting history adding the pages in the journal. *The Accounting Historians Journal*. Volume 4, Number 2, 1977.

KAPAYA, G. International Harmonization of Accounting – a case of harmonization for ‘us’ and standardization for ‘you’? (paper synopsis). *Critical Perspective on Accounting Conference*, N. Y., 1999.

LAUWERS, d. L.; WILLEKENS, M. *Five Hundred Years of Bookkeeping A Portrait of Luca Pacioli*. Tijdschrift voor Economie en Management. Vol. XXXIX. 3. 1994.

<http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=72340>, acesso em 17/04/2013.

MATTESSICH, R. A concise history of analytical accounting: examining the use of mathematical notions in our discipline. *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad*, nº 2, junho 2005.

MATTESSICH, R. Accounting Theory of the first half of the Twentieth Century. In: *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*. Edited by Yuri Biondi, Stefano Zambon. New York: Routledge, 2013.

MATTESSICH, R. *Accounting and Analytical Methods: measurement and projection of income and Wealth in the micro and macro-economy*. Illinois: Richard D. Irwin, Inc. 1964.

MAY, G. O. *Financial Accounting: a distillation of experience*. New York: The MacMillan Company, 1946.

MAYRHOFER, D. et all. *REA-ERP: Challenges of using in an ERP System*. (2004) http://publik.tuwien.ac.at/files/PubDat_217080.pdf, acesso em 15/05/2013.

MUELLER, G. G. International Experience with Uniform Accounting. *Law and Contemporary Problems*. Vol. 30, No. 4, Uniformity in Financial Accounting (Autumn, 1965), pp. 850-873.

O’LEARY, D. E. On the relationship between REA and SAP. *International Journal of Accounting Information Systems* 5 (2004) 65– 81.

OURIEMMI, O. L. *histoire de la normalization comptable en France (1936-1944)*. Université de Poitiers, Institut d’ Administration des Entreprises, 2007-2008. <http://www.management.free.fr/publications/Index.htm>, acesso em 24/04/2013.

SATOH, M. *The Structure and Implications of the Three Dimensional Double Entry Accounting System*. <http://ocw.nagoya-u.jp/files/336/3D%20Double%20Entry.pdf>, acesso em 10/05/2013.

SOMEYA, K., Preparation of the Cash Flow Statement. *Japanese Accounting: A Historical Approach*, Clarendon Press, Oxford, 1996.

SORTER, G. H. An “Events” Approach to Basic Accounting Theory. *Accounting Review*, 44: 1 (1969: Jan) p. 12.

STANDISH, P. E. M. Origins of the Plan Comptable Général: a study in cultural intrusion and reaction. *Accounting and Business Research*. Vol 20. Nº 80, 337-351, 1990. <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1990.9728892#preview>, acesso em 23/04/2013.

SCHMALENBACH, E. (1919) *Dynamic Balance*. Trad. G. W. Murphy e Kenneth S. Most. Britain: Gee & Company (Publishers) Limited, 1959. Reprinted: New York: Arno Press, 1980.

TOUCHELAY, B. *Le développement de la normalisation comptable et de la comptabilité nationale en France entre les années 1920 et les années 1960, des analogies singulières*. 15e Journées d’histoire de la Comptabilité et du Management. Université Paris-Dauphine, Mars 2010.
