

AS PARTIDAS DOBRADAS NOS E.U.A.

Discussões e tendências.

Double entry in the United States. Discussions and trends.

Valerio Nepomuceno

BRASIL

Resumen

Este trabajo tiene el propósito de discutir algunos intentos científicos para relegar a un segundo plano, la metodología de partida doble en la contabilidad de los Estados Unidos, teniendo en cuenta las tensiones contable-culturales causadas entre Europa continental y EE.UU. desde 1930. La discusión surgió entre algunos países europeos que intentaban consolidar la contabilidad uniforme, y los EE.UU., que trataban de poner en práctica la contabilidad prescriptiva. Esta investigación histórica detectó que esta tensión ha provocado que los EE.UU. rechacen la contabilidad uniforme, desarrollada en Europa continental, e intenten relegar la partida doble, en beneficio de los reportes financieros. No obstante, se encontró también que en la práctica profesional, la contabilidad por partida doble sigue determinando los registros contables en EE.UU., a pesar de los recientes esfuerzos teóricos por un nuevo lenguaje contable a través de eventos.

Palabras clave: Partida doble, contabilidad descriptiva, contabilidad prescriptiva, contabilidad uniforme.

Abstract

This paper aims to discuss some scientist attempts to relegate to the background the twice-entry methodology in accounting for the United States, taking into account the countable-cultural tensions caused between continental Europe and the US since 1930. The discussion arose between some European countries that tried to consolidate the uniform accounting, and the US, that seek to implement prescriptive accounting. This historical research found that this tension has caused that US reject the uniform accounting, developed in continental Europe, and try to relegate double-entry for benefit of financial reporting. However, it also found that in practice, the double-entry bookkeeping still determines the accounting records in the US, despite the recent theoretical efforts for install a new accounting language through events.

Keywords: Double entry, descriptive accounting, prescriptive accounting, uniform accounting.



Valerio Nepomuceno es graduado en Ciencias Contables del Centro Universitario del Distrito Federal UDF Brasilia, Especialista en Administración Financiera del Instituto de Cooperación y Asistencia Técnica de la UDF y Especialista en Auditoría de la Fundación Getulio Vargas. Es uno de los principales representantes del Neopatrimonialismo Contable brasileño, miembro de la Academia Brasileira de Ciencias Contables y de la American Accounting Association AAA.

valerionepomuceno@terra.com.br



Resumo

Este trabalho tem por propósito discutir algumas tentativas científicas de relegar o método de escrituração por partidas dobradas, na contabilidade norte-americana, ao segundo plano, tendo por referência as distensões provocadas pela polarização contábil-cultura entre a Europa continental e os norte-americanos, acentuadamente nos anos de 1930. A discussão contábil-cultura se deu, de um lado, com alguns países europeus tentando consolidar a contabilidade uniforme; e, por outro lado, com os EUA, tentando implementar a contabilidade prescritiva. O que se constatou nesta pesquisa historiográfica foi que essas distensões fizeram com que os norte-americanos relegassem o método de escrituração por partidas dobradas ao segundo plano, por refutarem a contabilidade uniforme, desenvolvida na Europa continental, e tomassem o curso do reporter financeiro. Constatou-se também que, do ponto de vista da prática profissional, no entanto, as partidas dobradas sempre determinaram a escrituração dos livros contábeis estadunidenses, apesar dos esforços teóricos recentes no sentido de uma nova linguagem contábil por meio de eventos.

Palavras-chave: Partidas dobradas. Contabilidade descritiva. Contabilidade prescritiva. Contabilidade uniforme.

1. Introdução

Para se compreender as razões primeiras que têm possibilitado rever as discussões e tendências das partidas dobradas nos EUA, é necessário, a priori, estabelecer a distinção entre ciências naturais e ciências sociais, particularmente entre os conceitos de neutralidade e objetividade (intersubjetividade).

O método de escrituração por partidas dobradas, divulgado por Luca Pacioli (1494), já existe há mais de quinhentos anos. A permanência do método italiano 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. Essa percepção mais recente (século XX) ocorreu entre alguns países da Europa continental, particularmente a França, e os EUA, cujos fundamentos de suas contabilidades tomaram cursos históricos muito diferentes (Mueller, 1965: 853). A francesa, por tradição científica, repousa sobre o positivismo comtiano (contabilidade descritiva); de outra parte, a contabilidade norte-americana, a



partir dos anos trinta, do século XX, rediscute a lógica contábil difundida particularmente na França e Alemanha, e cria outra contabilidade, denominada contabilidade prescritiva.

A contabilidade uniforme, desenvolvida pelos franceses e alemães, é aquela cujos planos de contas são planejados, estruturados de acordo os interesses do estado. E os profissionais da contabilidade, nos EUA dos anos 30, repudiaram esse tipo de contabilidade alegando que haveria perda da sua autonomia profissional e de sua capacidade de julgamento (juízo de valor).

O centro nervoso dos estudos contábeis nos EUA passou a ser a norma, o que não significa que, do ponto de vista prático, as partidas dobradas tenham sido abandonadas.

Como o método de escrituração por partidas dobradas não é prioridade discursiva dos acadêmicos e organismos contábeis, 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, pode caminhar para a sua extinção? O objetivo deste trabalho é buscar as discussões e tendências, por meio de revisão de literatura, estabelecendo e ligando evidências históricas determinantes de tal curso.

2. Ciência 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 (pósiton, daí a expressão positividade). Essa estabilidade do objeto é suficiente para se alcançar a verdade ou falsidade das coi-



sas, por meio da experimentação (Harré, 1960: 43). Em ciências naturais, portanto, os conceitos de verdadeiro e falso existem mais claramente do que nas ciências sociais e estabelecem os limítrofes da realidade (objetividade). Isso não significa, de toda maneira, que também essa objetividade, por se tratar de construção humana, não sofra a ação da subjetividade (Feyerabend, 1975: 310-12; Horkheimer, 1968: 145; Prigogine, 1997: 153; Maturana, 1997: 21-24).

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. Ver em sociedade pressupõe obediência às regras sociais (consensos).

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

O prof. 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 de "ciência do artificial" (apud El Orf, 2012: 168).

3. A Contabilidade enquanto ciência social

Assim, 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 porque 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) [...]. A posição tomada neste trabalho é que contabilidade nunca é, quase invariavelmente, neutra (grifei) (p. 3)

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

Apesar das afirmações anteriores, pode-se dizer que 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, o que pode lhe conferir o caráter de objetividade porque não comporta 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 refutado, tanto quanto as proporções euclidianas (Cayley, 1894). E foi a partir dessa estabilidade adquirida do método que os europeus erigiram a teoria das contas e construíram a práxis contábil.

5. Fundamentação teórico

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 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-ma-



temática (Mattessich, 2005: 125). Muitos europeus compreenderam, ao longo dos séculos, o papel significativo das contas contábeis. Perceberam nas contas o seu significado emancipador na construção da linguagem genuinamente contábil.

As partidas dobradas foram reconhecidas como “uma das maiores invenções da mente humana” (Goethe, 1795/96, Lv. 1 Cap X: 51). 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, em sua obra *O capitalismo moderno* (1902), também ressalta

Poucos imaginam o capitalismo sem as partidas dobradas: elas 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: 118-119).

As 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 período 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 profa. Janes Gleeson-White (2011:136) 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.

O método italiano passou a ser mais relevante do que antes, penetrou em todas as áreas onde o controle econômico-financeiro era necessário. Grupos 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, Theordore Limper Jr., o finlandês Martti Saario, os ingleses como Hamilton (Edwards, 1994), 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 Eugen Schmalenbach (1919), que revolucionou a maneira de se registrar o resultado contábil das empresas, e para o Balanço Orgânico de Schmidt (que não teve grande aceitação na Alemanha). Teorias contábeis povoaram a Itália de Cerboni, de Fábio Besta, de Zappa, de Vincenzo Masi e de tantos outros. Degos e Mattessich (2003: 1) afirmam que a França muito produziu no campo da literatura contábil entre os séculos XVII e XVIII. Nomes importantes podem ser destacados, como, Jacques Savary, Mathieu de la Porte, Edmond Degrange (pai), Eugène Léautey, Adolphe Guilbault e muitos outros. Mattessich (2013: 113) também afirma que essa tradição continuou durante a primeira metade do século XX, embora menos proeminente, a despeito de um volume muito grande de publicações.

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 (1788), chamado Edward Thomas Jones. De acordo com Boys (2011: 14), Jones, provavelmente, abriu a primeira firma de contabilidade de Londres, por volta de 1821.

Jones escreveu a obra *The English System of Bookkeeping by Single or Double Entry*¹, 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 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)

¹ Neste trabalho, 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 Simplifié de la Tenue des Livres en Partie Simple ou Double.... (Método Simplificado de Manutenção dos Livros em Partidas Simples ou Dobradas...)*

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 prof^a. Janes Gleeson-White (2011:134) 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. 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 1797.² (Janes Gleeson-White, 2011: 135).

Contudo, 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 idéias 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).

Algum tempo depois da difusão de sua técnica pela Europa, Jones assume que o seu trabalho era inconsistente e que não deveria ser utilizado. 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 Gleeson-White, 2011: 135).

² 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 Suíço 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*



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 continental, considerada por alguns estudiosos atuais como ultrapassada, arcaica, sempre foi estruturada com base no princípio, na lógica da teoria das contas (Mattessich, 2003: 132). 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 iniciaram a construção de princípios, conceitos contábeis.

5.3.1 A lógica contábil na Europa: a influência francesa

A Contabilidade na Europa continental, a partir do século XIX, foi pensada sob o ideário da tradicional ciência positiva (baseada na observação, na capacidade de elaboração de leis e na consolidação de teorias e postulados imutáveis).

Em 1889, dois experientes contadores franceses, Eugène Léautey e Adolphe Guibault, escreveram a importante obra “La science des comptes” [A ciência das contas], que buscava a precisão da contabilidade, por meio de uma linguagem racional e fundada na teoria científica (Jean-Guy Degos, 2006: 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 Guibault, 1889: 14, apud Degos, 2006: 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). Suas diretrizes científicas são comtianas. O positivismo comtiano, afirma Michailesco (2010: 6) adotado por Dumarchey parte do particular para geral (método indutivo) para construir a substância contábil (ativo = passivo + patrimônio líquido).

Michailesco (2010: 8) salienta que:

Pela importancia dada à equação do balanço, Dumarchey pertence ao grupo de autores que se aplicaram a construir uma teoria matemática da contabilidade. Esse grupo de autores pertence à escola italiana cuja contribuição é importante a partir da segunda metade do século XIX. Na verdade, buscando renovar a aborda-

gem educacional tradicional, focando na escrituração, os autores italianos tentam fornecer uma compreensão mais profunda das regras de registro com base em explicações algébricas onde o balanço e o Razão ocupam uma posição mais central.

Somente nos anos 60 a contabilidade descobre posturas mais racionalistas, como aquelas de Richard Mattessich, em sua obra *Accounting and Analytical Methods* (1964) (contabilidade matricial) e Y. Ijiri com o seu trabalho *Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping* (1989) (tridimensionalidade contábil), que pretendem dar novo significado linguístico às partidas dobradas. Veja também o trabalho de Michimasa Satoh (2000) sobre a derivação de outra estrutura contábil do resultado, a partir da tridimensionalidade contábil de Ijiri. Someya (1996) também apresenta novas teorias sobre a preparação da demonstração do fluxo de caixa.

5.3.2 Caminho europeu para a uniformização dos Planos de Contas

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. No final do século XIX, a terminologia contábil era usada de forma diferente, as regras de avaliação de ativos e passivos nunca variavam 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. As reservas eram classificadas ora como provisão ora como depreciação. 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: 13). Portanto, era necessário estabelecer planos de contas mais uniformes.

Ossama (2011: 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 Contas para que pudesse absorver as novidades nos custos (veja também o trabalho de Peter M. Standish, 1990).



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 continental e EUA³. Esse plano tem características muito peculiares e que chamaram atenção do prof. 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). Veja também o trabalho da profa. Béatrice Touchelay (2010), da Universidade de Paris.

O prof. 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.

Os norte-americanos também seguiam a regra dos Planos Uniformes de Contabilidade, no início do século XX. 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: 12), *The Philosophy of Accounts* (“A filosofia das contas”), que, no prefácio, percebe a contabilidade “como um ramo da matemática e ciência classificatória, os princípios de contabilidade podem ser determinados por um raciocínio a priori”. 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).

5.3.4 Momento da cisão: uniformidade científica incompreendida⁴

A percepção do significado de uniformidade contábil estava atada ao desen-

³ *Maiores informações sobre esse Plano, consultar o trabalho de Oussama Ourienmami (2007-8)*

⁴ *Para outras informações e melhor compreensão sobre esse período contábil na sociedade norte-americana veja o nosso trabalho “O positivo e a neutralidade contábil”, (1999), em: https://www.researchgate.net/profile/Valerio_Nepomuceno/contributions.*



volvimento da prática contábil norte-americana. Os contadores norte-americanos, na prática profissional, passaram a perceber o conceito científico de uniformidade diferentemente dos europeus.

Os prof. Previts e Merino (1998: 207-8) fazem o seguinte relato sobre a história norte-americana, que trata da incompreensão 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.

A aceitação da uniformidade contábil (teoria contábil científica) impediria o desenvolvimento de regras informais de procedimento (indícios dos GAAPs), sobretudo, por que eles já tinham consciência da relevância do julgamento profissional (juízo de valor); perder a capacidade de julgamento é perder a independência. Previts e Merino acrescentam ainda:

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”.

Ou seja, os contadores norte-americanos já tinham consciência da relatividade dos resultados (lucros e perdas: é uma questão de opinião). 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 apud Previts e Merino, p. 208). Por essa razão:

O comitê formado pela AIA e ASCPA (1934) (órgãos dos auditores independentes) recusa as propostas feitas pela SEC para elaboração dos "princípios contábeis uniformes". O comitê argumentou que a contabilidade uniforme era irrealista e ineficaz, e sua principal virtude era a simplicidade; o comitê defende, em substituição às "regras uniformes", o conceito de Full Disclosure (evidenciação completa de notas explicativas), uma vez que ele torna o julgamento parte essencial do processo das demonstrações contábeis (Nepomuceno, 1999, p. 11).

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 fundamentais", que permitiam "procedimentos uniformes" para serem estabelecidos e aplicados em todas as circunstâncias (Previts e Merino, p. 208; Nepomuceno, 1999: p. 7).

É relevante destacar, para os propósitos deste trabalho, que a rejeição do "livro de regras" tornou as partidas dobradas irrelevantes, porque elas eram a fonte de irrigação da uniformização da contabilidade, e isso os contadores norte-americanos não desejavam.

Assim, antes de terminar a metade do século XX, os norte-americanos já produziam uma literatura contábil completamente imersa na normatização, marginalizando 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 substituiu a uniformidade), se avolumam em mais de cem, duzentas páginas, contendo gráficos, tabelas, fotos, e nem uma linha de partidas dobradas.

Nesse sentido, 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; Previts e Merino (1998: 275) afirmam que 'planos não exigem julgamento, e a implementação dos sistemas uniformes transformaria o auditor independente em técnico'.

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. Essas eram as afirmações de Previts e Merino (1998: 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”.

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). 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).

Mas, a informática pode possibilitar uma nova maneira de registrar os “eventos”, a partir de base de dados ou de informações (datalogical/infological), sem se utilizar o 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 prof. William McCarthy (1982: 152), responsável pela criação do REA-Resouces-Events-Agents, 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 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. 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, afirma El Orf (2012:45) é melhorar a representação contábil através da concepção de um modelo objetivo de contabilidade para prever e explicar o comportamento da empresa.

Os defensores da teoria dos "eventos", afirma Sorter (1969: 13), 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.

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. De acordo com Mayrhofer e outros (2004: 1), é a ontologia de negócios mais importantes para os sistemas de informação de contabilidade. A proposta de William McCarthy (1982: sem número página) é substituir a escrituração contábil por partidas dobradas por algo informatizado (O'Leary, 2004: 66). 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 representam diretamente os objetos do mundo real, o que dispensaria qualquer envolvimento com a escrituração por partidas dobradas.

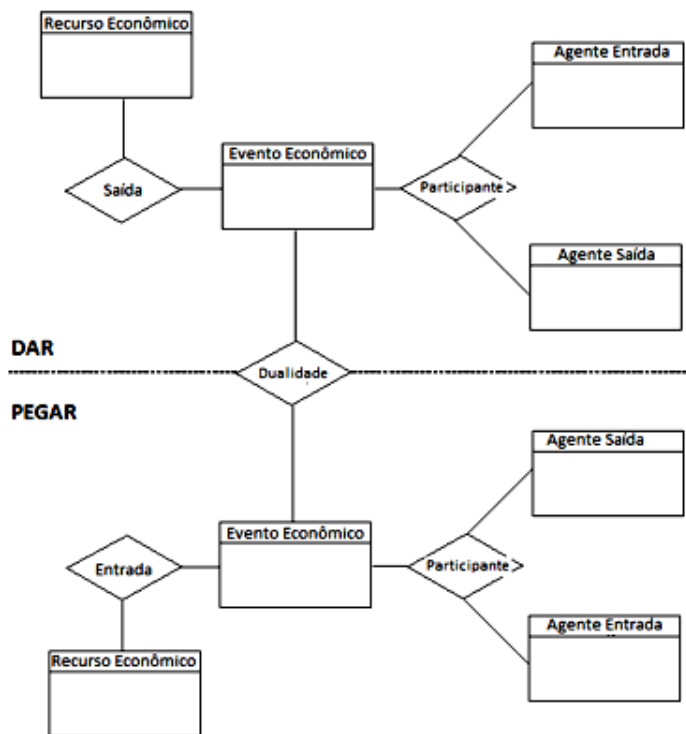
6. Metodologia

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.

Figura 1: Modelo do REA



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

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 vem 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 científica.



A tentativa de mudança de procedimentos contábeis, por alguns pesquisadores norte-americanos, deixando de lado os caminhos positivistas estabelecidos pela Europa, teve 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. Contudo, na prática, as partidas dobradas nunca deixaram de ser utilizadas no processo de escrituração contábil dos EUA.

O problema proposto foi respondido porque se constatou a mudança promovida pelos norte-americanos no campo contábil. Essa mudança para uma contabilidade normativa deixa de priorizar o método de escrituração por partidas dobradas, como centro de suas pesquisas.

A normatização internacional da contabilidade, baseada na norte-americana, tem criado 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).⁵

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.

⁵ Informações do articulista Edward Iwata, do USA TODAY, de 06/01/2009 e corroboradas 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).

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 vários 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 num cenário informatizado. Ou seja, eles pretendem desmontar toda a ciência da contabilidade e substituindo-a por bases de dados, revogando completamente o método das partidas dobradas.

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 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 ocorreu com a ideologia das normas, certamente, as partidas dobradas estão com os dias contados.



Referencias Bibliográficas

BENSADON, Didier. (2011). The accounting regulation in the French context: The case of corporate groups (1921-1943). Accounting History Review Conference, Cardiff: United Kingdom. Disponível em <https://hal.inria.fr/halshs-00640504/document>, acesso em 20/06/2015.

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

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

COLE, William. Morse. (1908). Accounts their construction and interpretation for business men and students of affairs. Houston: Houghton Mifflin Company.

COX, Benita. (2003). Accountability lost: The rise and fall of double entry. En: Omega – The International Journal of Management Science. Vol. 31 Nº 4. Philadelphia: Drexel University. pp. 303 - 310

DEGOS, Jean-Guy. (2006). Les origines de la normalisation comptable internationale: le rôle des français et des américains. The Certified Accountant Vol. 27, p. 77 – 3rd. Quarter.

DUNN, Cherril. L. & McCARTHY William. E. (1997). The REA Accounting Model: Intellectual Heritage and Prospects for Progress. Internet: <https://www.msu.edu/user/mccarth4/DUNN&MC.htm> Acesso em 15/05/2013.

EDWARDS, John Richard (1994). Twentieth-century Accounting Thinkers. Edited John Richard Edwards. London: Routledge.

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

FEYERABEND, Paul K. (1975). Contra o Método: esboço de uma teoria anárquica da teoria do conhecimento. Trad. Octanny S. da Mota e Leonidas Hegenberg. Rio de Janeiro: Francisco Alves.

GOETHE, Johann Wolfgang. (2007). Wilhelm Meisters Lehrjahre (1795/96) [Wilhelm Meister's Apprenticeship (1795/96)]. Reprinted: Aegypan, February 1.

GLEESON-WHITE, Jane. (2011). Double Entry: how the merchants of Venice created modern finance. New York: W.W. Norton & Company Ltd.

HAULOTTE, Robert, STEVELINCK, Ernest & HAMBURGER Richard. (1977). A bit of accounting history adding the pages in the journal. The Accounting Historians Journal. Volume 4, Nº 2.

HORKHEIMER, Max. (1968). Teoría Crítica I. Trad. Hilde Cohn. São Paulo: Edusp.

IJIRI, Yuji. (1989). Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping: Exploring the Dynamic Structure of Accounting Measurements. Studies in Accounting Research Nº 31/1989. NAN/AAA. Sarasota: American Accounting Association.



JONES, Edward Thomas. (1796) *The English System of Bookkeeping by Single or Double Entry*. Tradução livre.

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

LAUWERS, Luc. & WILLEKENS, Marleen. (1994). *Five Hundred Years of Bookkeeping A Portrait of Luca Pacioli*. *Tijdschrift voor Econornie en Management*. Vol. XXXIX. 3. <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=72340>, acesso em 17/04/2013.

MATTESSICH, Richard. (2003). *Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications*. *Accounting, Business & Financial History*. Vol. 13, Nº 2.

MATTESSICH, Richard. (2005). *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.

MATESSICH, Richard. (2013). *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.

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

MATURANA, Humberto. (1997). *La objetividad: un argumento para obligar*. Santiago: Dolmen Ediciones SA.

MAY, George O. (1946). *Financial Accounting: a distillation of experience*. New York: The McMillan Company.

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

McCARTHY, William. E. (1982). *The REA Accounting Model: A Generalized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment*. *The Accounting Review* Vol. LVII, Nº 3 July.

MICHAÏLESCO, Céline. (2010). *Jean Dumarchey (1874-1946): une contribution à la théorie du bilan et de la valeur*. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00156408>, Acesso em 17/03/15.

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

NEPOMUCENO, Valerio. (1999). *O positivo e a neutralidade contábil*. *Revista de Contabilidade e Comércio* Nº 226 Vol LVII, Porto/Portugal. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Valerio_Nepomuceno/contributions.

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

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



PREVITS, Garity. J. & MERINO, Barbara. (1998). History of accountancy in USA: the cultural significance of accounting. Columbus: Ohio State University Press.

PRIGOGINE, Ilya. (1977). The End of Certainty: time, chaos and news laws of natures. New York: The Free Press.

SATOH, Michimasa. (2000). 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, Kyōjirō. (1996). Preparation of the Cash Flow Statement. Japanese Accounting: A Historical Approach, Oxford: Clarendon Press.

SOMBART, Werner. (1984). Der moderne Kapitalismus.(1902) [El Apogeo del Capitalismo]. Méjico: Fondo de Cultura Económica.

SORTER, George. H. (1969). An "Events" Approach to Basic Accounting Theory. Accounting Review, 44: 1: Jan. p. 12.

SPRAGUE, Charles E. (1972). The Philosophy of Accounts. New York: Scholars Book Co.

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

SCHMALENBACH, Eugen. (1980). Dynamic Balance. Trad. G. W. Murphy e Kenneth S. Most. Britain: Gee & Company. New York: Arno Press.

TOUCHELAY, Béatrice. (2010). 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.



Marajó es un vocablo tupí que significa "protección del mar". La Isla Marajó, ubicada donde el Amazonas se encuentra con el Atlántico, alberga a la cultura Marajoara, que tiene como uno de sus mejores legados la cerámica policromada, de la cual se han encontrado vasijas, botes, piezas mortuorias y urnas funerarias. Algunos antropólogos han afirmado que sus diseños y dibujos laberínticos simétricos y repetitivos, pueden obedecer a un código visual que hace parte de un sistema lingüístico que expresa sus mitos y creencias.

Ubicada en la Bahía de Todos os Santos, Salvador de Bahía fue la primera capital del Brasil Colonial y ha sido un punto de confluencia de culturas europeas, africanas y amerindias. Tradicionalmente ha sido llamada Capital de la Alegría, en honor a sus fiestas populares que atraen a un gran número de turistas. La celebración del Carnaval de Bahía, es considerada uno de sus grandes atractivos y está registrada en el libro Guinness Records como la más extraordinaria y maravillosa fiesta del planeta.

La mayor parte de la población de Bahía es de origen africano, en especial negros bantúes provenientes de Angola, lo que distingue esta cultura de las demás encontradas en otros estados brasileños; allí se creó el primer mercado de esclavos del Nuevo Mundo, destinados a trabajar en las plantaciones de caña de azúcar.

La gran cantidad de iglesias y la influencia cultural africana, le han originado el título de la Roma Negra; además, Bahía es el centro del Yoruba Candomblé y del baile marcial Capoeira, pues más allá de la religión y de las manifestaciones artísticas y de las costumbres populares, la influencia africana también se extiende a la comida y a la música. En el pelourinho, centro histórico de la ciudad, se conservan numerosos edificios renacentistas y casas de vivos colores, que por su valor histórico y cultural, quedaron inscritos dentro del Registro Histórico Nacional. En 1985, este importante centro histórico, fue incluido por la UNESCO, en el Patrimonio Cultural de la Humanidad.

