
EVOLUÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL: DESENVOLVIMENTO E UTILIZAÇÃO DO SISTEMA FICHA TRÍPLICE NO BRASIL

DEVELOPMENT OF BOOKKEEPING RECORDS: DEVELOPMENT AND USE OF THREEFOLD SHEET SYSTEM IN BRAZIL

José Paulo Cosenza

*Doutor em Contabilidade e Finanças pela
Universidad de Zaragoza; Professor Titular do
Departamento de Contabilidade - Faculdade de
Administração e Ciências Contábeis - Universidade
Federal Fluminense – UFF*

*Endereço: Rua Mário Santos Braga, 30 – sala 710 -
Campus do Valonguinho*

CEP: 24020-140 - Niterói/RJ – Brasil

Telefone: (21) 2629-9874 / 9889-0049

E-mail: jcosenza@vm.uff.br

Carlos Antonio De Rocchi

*Doutor em Engenharia de Produção pela
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC;
Professor Titular, aposentado, do Departamento de
Contabilidade; Faculdade de Ciências Econômicas
Universidade Federal do Rio Grande do Sul –
UFRGS*

Endereço: Av. João Pessoa, 52, 1º andar

CEP: 90040-000 - Porto Alegre - RS – Brasil

Telefone: (55) 3221-1887

E-mail: ca.rocchi@aol.com.br

Recebido: 11/07/2013 2ª versão: 28/03/2014

Aprovado: 24/03/2014 Publicado: 30/04/2014

RESUMO

Neste trabalho, analisamos o “Sistema Ficha Tríplice”, método de contabilização desenvolvido, em 1947, por dois contadores brasileiros, Silvino Barbosa e Edmundo Mário Cavallari, com o objetivo de simplificar os procedimentos de escrituração contábil das empresas. A Contabilidade brasileira, desde seu surgimento, está fortemente atrelada às normas jurídicas e tributárias. Essa vinculação lhe impõe procedimentos de escrituração e comprovação bastante rígidos, tornando mais trabalhosa e árdua a tarefa do contador. Anteriormente ao desenvolvimento e divulgação da contabilidade informatizada, os contadores tinham quatro opções básicas para efetuar os registros contábeis: (1) escrituração manual, que

se apresentava demorada e resultava na realização de várias transcrições; (2) escrituração mecanizada, cuja operacionalização exigia a utilização de máquinas complexas, com custo de aquisição elevado para empresas de pequeno e médio porte; (3) escrituração eletromecânica, que apesar de propiciar significativa economia de tempo, ainda era uma tecnologia nova e onerosa para as empresas de médio porte; e (4) escrituração maquinizada, operacionalizada em máquinas de escrever especialmente adaptadas para essa finalidade. O elevado custo das máquinas de escrever e a necessária adaptação destas máquinas para a realização de tarefas contábeis as tornavam inadequadas para operações rotineiras de datilografia. A ideia central do Sistema Ficha Tríplice era simplificar os registros contábeis, possibilitando sua realização em qualquer tipo de máquina de escrever, sem a implantação de mecanismos ou dispositivos complementares, o que permitia maior tempo livre para que o profissional contador realizasse outras atividades contábeis, e dispensava a necessidade de investimentos em equipamentos destinados exclusivamente a procedimentos de contabilidade e escrituração mercantil. Concluímos assinalando que a introdução dos microcomputadores, velozes e versáteis, foi a principal causa para o abandono precoce do Sistema Ficha Tríplice, já que a rápida evolução tecnológica na área da microinformática trouxe significativas agilidades no fluxo de trabalho contábil e tornou a máquina de datilografia obsoleta no âmbito empresarial.

Palavras-chave: Processos de Escrituração; Tecnologia contábil; Automação contábil.

ABSTRACT

In this paper we analyze the "Threefold Sheet System" a method of accounting developed in 1947 by two Brazilian accountants, Silvino Barbosa and Edmundo Mario Cavallari, that aimed to simplify bookkeeping practices in business. Since its inception, the Brazilian Accounting System has been strongly linked to domestic regulation and taxation norms. This linking imposes certain rigid bookkeeping procedures and accountabilities, making it harder and more arduous accounting tasks. Prior to the development and dissemination of computerized accounting, accountants had four basic options for implementing accounting records: (1) manual bookkeeping, which was lengthy and needed several transcripts, (2) mechanized bookkeeping, whose operation required the use of complex machinery with high acquisition cost for small and medium businesses, (3) electromechanical bookkeeping, that despite being a time saver it was still a new technology and rather costly for smaller companies and, finally, (4) mechanized bookkeeping, operated on typewriters specially adapted for this purpose. At the time, typewriters were relatively expensive and their adaptation to perform accounting tasks made them unsuitable for routine typing operations. The central idea of the Threefold Sheet System was to simplify accounting records, allowing its implementation on any typewriter without additional mechanisms or devices. This in turn allowed more free time to carry out other accounting activities and reduced the need for investing in equipment intended solely for accounting procedures and bookkeeping. We conclude by pointing out that the introduction of microcomputers, fast and versatile, was the main cause for the early demise of the Threefold Sheet System, since rapid technological developments in the area of microcomputers brought significant agility in the accounting workflow and made the typing machine obsolete for business.

Keywords: Bookkeeping processes; Accounting technology; Accounting automation.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade é o principal instrumento gerador de informações necessárias para o planejamento e gestão das empresas. Mesmo não sendo a única fonte de informações gerenciais, a Contabilidade se constitui no mais importante instrumento informativo de que dispõem os tomadores de decisão para dirigir

e coordenar os diferentes sistemas, processos e atividades dentro das empresas. Portanto, o propósito básico da Contabilidade é fornecer informação útil para a tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral (MARTINS *et al.*).

Atualmente, admite-se que o conjunto dos procedimentos e instrumentos empregados pela Contabilidade, para orientar os atos gerenciais e auxiliar o controle interno dos entes econômicos constitui o Sistema de Informação Contábil. De acordo com Serrano (1999), um sistema de informação representa um conjunto de elementos inter-relacionados que recolhe os dados, os processa, convertendo-os em informação armazenada para futura distribuição aos usuários.

Desde que as primeiras tribos e clãs começaram a abandonar a vida nômade, passando a se estabelecer ao redor de vilas e povoados, a atividade contábil tem servido tradicionalmente como instrumento de mensuração da riqueza das pessoas e/ou entidades. Por sentir necessidade de memorizar os atos e fatos cotidianos, o “homem” começou a buscar um conhecimento interpretativo e explicativo, bem como um ordenamento lógico, tentando desenvolver mecanismos e instrumentos de apoio que lhe possibilitassem regular o ambiente físico onde vivia (MATTESSICH, 2000; SNELL, 1982).

As práticas contábeis nascem sob esse contexto e, desde então, evoluem buscando instrumentalizar cada vez mais o Homem no exercício da gestão do seu patrimônio, particularmente no planejamento, controle e tomada de decisão (PARKER e YAMEY, 2001). Conforme Cosenza (1999, p. 3), à medida que as operações mercantis começaram a se tornar mais complexas, que as máquinas foram aumentando a produtividade do trabalho e que a produção começou a ganhar maior volume, a Contabilidade também foi se estruturando e impondo maiores exigências, isto resultou no seu progresso técnico e científico. O desenvolvimento da Contabilidade respondeu à satisfação das necessidades (CHATFIELD, 1974).

O objetivo deste estudo consiste em demonstrar o impacto que a variável tecnologia teve historicamente sobre a profissão e a atividade contábil e que, de um modo geral, ainda tem até os dias de hoje. Também se pretende demonstrar que a Contabilidade (e a conseqüente técnica dos registros contábeis) no Brasil sempre esteve intimamente associada aos recursos tecnológicos disponíveis. Para isso, apresenta-se um padrão de automação contábil genuinamente brasileiro: o Sistema Ficha Tríplice.

Do ponto de vista metodológico, emprega-se uma abordagem qualitativa feita a partir de uma análise teórica e bibliográfica com contornos de pesquisa descritiva (KÖCHE, 2007). Portanto trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental (GIL, 2002), onde é utilizada literatura pertinente com uma delimitação histórico-descritiva de caráter explicativo e comparativo.

Este estudo está estruturado em quatro tópicos. No primeiro é realizada uma breve descrição sobre o desenvolvimento histórico da atividade contábil. Em seguida, apresenta-se um panorama dos principais processos de registro contábil empregados até o surgimento da escrituração contábil maquinizada. Depois, comentam-se as dimensões e características mais relevantes de um sistema de escrituração desenvolvido no Brasil, que emprega fichas tríplices para dar maior automação e racionalidade ao processo de escrituração contábil maquinizada. E, finalmente, são apresentadas as conclusões e considerações finais, seguidas das referências que basearam o artigo.

2. A ATIVIDADE CONTÁBIL ATRAVÉS DOS TEMPOS

A Contabilidade sempre acompanhou as necessidades de informação dos *stakeholders* e as possibilidades tecnológicas de cada época, tanto no aspecto científico como profissional. Em todas as etapas históricas, o desenvolvimento da Contabilidade esteve correlacionado com o suprimento das informações demandadas pelos usuários e a tecnologia disponível (COSENZA, 1999).

Para Serrano (1999) foi notável o impacto que a tecnologia teve e tem sobre a profissão contábil, já que os avanços tecnológicos permitiram que a Contabilidade respondesse às novas necessidades

informativas dos usuários. Segundo este autor, a Contabilidade se adaptou às demandas informativas de seus usuários em cada período histórico, mas seu desenvolvimento sempre esteve limitado aos recursos tecnológicos disponíveis à época. Por esse motivo, o referido autor assinala a importância dos profissionais da área contábil conhecerem o estado da arte da tecnologia em cada momento.

A revisão retrospectiva do impacto da tecnologia da informação sobre as práticas contábeis evidencia mudanças em termos quantitativos e qualitativos que permitiram melhorias nos métodos de trabalho e nos mecanismos de comunicação e estruturação dos sistemas de informação contábil. A informação em tempo real dos fatos patrimoniais que afetam as unidades econômicas é uma demanda atual das tecnologias de informação para atender com velocidade ao processo decisório dos usuários.

A longevidade da Contabilidade como prática organizada mostrou que, nos vários estágios por que passou através dos tempos, a atividade contábil sempre esteve diretamente correlacionada com o nível de progresso econômico e tecnológico. Na Antiguidade, conforme Cosenza (1999), a Contabilidade assumiu um enfoque predominantemente jurídico visando preservar o direito de propriedade, representando uma tecnologia de informação memorial que permitia evidenciar e controlar quantitativa e qualitativamente o patrimônio constituído. Por esse motivo, bastavam apenas registros contábeis em partidas simples efetuados em tabuletas, papiros e outros objetos físicos para evidenciar os bens, direitos e obrigações existentes.

A partir da Idade Média, a Contabilidade entrou num período de grandes conquistas e progresso intelectual. A substituição da numeração romana pela arábica, a sistematização das partidas dobradas, a incorporação do conceito de lucro e a segregação do patrimônio individual do patrimônio da entidade permitiram que a Contabilidade auxiliasse os europeus renascentistas e seus sucessores no comércio, na indústria e no governo, a lançar e manter sob controle suas empresas e burocracias. Para Cosenza (1999), o período medieval, ao contrário do que se imagina e divulga, foi extremamente benéfico e estratégico para o desenvolvimento do pensamento e da técnica contábil, iniciando uma nova era para a Contabilidade. Ao final do Renascimento Comercial haviam nascido práticas contábeis fortes e aparecido novos conceitos de vida econômica. Desde então, a atividade contábil se racionalizou e sistematizou consolidando-se como prática e doutrina, tornando-se um período embrionário para as futuras sistematizações da Contabilidade (MASI, 1997).

Com a Revolução Industrial houve a demanda por maior quantidade de informações, especialmente aquelas associadas à apuração do resultado com periodicidade e à atribuição dos custos de produção. Para Cosenza (2001), essa época representou um estágio onde a Contabilidade incorporou conceitos voltados para a melhoria da eficiência e da competência organizacional. Com isso buscava alcançar uma maior concentração de esforços na organização racional da atividade contábil visando a melhoria dos métodos de registro e o estabelecimento de regras e normas de desempenho através da divisão do trabalho contábil. De acordo com Cosenza (2000), foi um período histórico na Contabilidade onde houve uma forte ênfase nos processos de automação contábil, de modo a conquistar crescentes níveis de produtividade e eficiência para dar agilidade na tramitação da informação contábil. Assim, devido a grande morosidade do processo manual de escrituração em sequência, surgiu o processo por decalque e, depois dele, o processo mecânico. Segundo Implota (1937, p. 21), as causas determinantes da adoção de máquinas nos serviços de contabilidade foram as necessidades de: a) aumentar o rendimento do trabalho; b) acompanhar paralelamente o andamento das operações e seus efeitos no patrimônio; c) conseguir um serviço uniforme e isento de falhas e erros; d) tomada de decisão gerencial.

A partir da segunda metade do Século XX, o surgimento da informática, com o advento dos computadores com dispositivos eletrônicos e sua subsequente aplicação no campo contábil, iniciou-se a Era da Informação, caracterizada pelo uso das primeiras máquinas eletrônicas de processamento de dados. Serrano (1999) assinala que embora tenha sido a primeira revolução na tecnologia da informação, na qual um computador centralizado era compartilhado por vários usuários que se conectavam nele através de

terminais, não houve inicialmente mudanças significativas nos processos contábeis, já que os primeiros sistemas informatizados se limitavam à reprodução dos antigos sistemas contábeis convencionais. Por manter controles e relatórios similares, terminavam por repetir os mesmos procedimentos com a única diferença de que eram feitos no computador com maior velocidade e automatização.

O aparecimento da microinformática, em 1981, com a criação do primeiro microcomputador pela *International Business Machine Corporation* - IBM trouxe a descentralização do uso da computação e, conseqüentemente, a utilização de sistemas de gestão voltados para a contabilização em tempo real. Conforme Cosenza (2000), esses sistemas gerenciais monitoravam cada atividade da empresa (do “chão” de fábrica até o mais alto nível gerencial), de forma a propiciar a gestão do empreendimento de modo integrado e, assim, refletir em qualquer momento todos os fatos patrimoniais ocorridos. Ao fornecer suporte fundamental para o processo gerencial, este sistema permitia que o gerente realizasse a gestão do empreendimento como um todo, tendo condições de conseguir informações sobre qualquer área de sua empresa e de monitorá-las.

As demandas atuais por informações contábeis ultrapassam o contexto institucional e normativo, mostrando-se mais complexas devido aos riscos e às incertezas implícitos nas atividades das empresas contemporâneas. Muitas dessas informações contábeis não estão cobertas nas demonstrações financeiras e são relevantes para a valoração e o registro dos ativos e passivos das empresas. Para Cosenza (2001) um modelo contábil moderno precisa contribuir não só para a lucratividade da organização, mas, também, para a perpetuidade e reconhecimento público de sua agilidade e flexibilidade em oferecer respostas adequadas aos anseios de seus *stakeholders*. Para tanto, exige-se, além da inovação tecnológica, a satisfação dos clientes, a qualificação dos profissionais contábeis e uma abordagem holística do empreendimento, para propiciar uma visão de futuro e capacitar a realização de ações coerentes e oportunas.

3. EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS DE REGISTRO CONTÁBIL

O processo contábil é caracterizado por quatro vertentes principais: o reconhecimento, a classificação, a mensuração e a divulgação. Após a coleta, a identificação e a valoração dos fatos econômicos, é preciso registrá-los contabilmente para comunicá-los posteriormente aos usuários. Sob o ponto de vista das tecnologias de processamento da informação contábil, a Contabilidade sofreu os reflexos do rápido avanço científico, sendo forçada a empreender verdadeiro esforço para acompanhá-lo e, assim, responder ao seu sentido maior como ciência responsável pela geração de informações úteis para o processo de gestão das empresas (COSENZA, 1999).

O renascimento econômico e comercial da Europa implicou no aumento do volume de negócios, tornando necessário o controle gerencial, o que estabeleceu as bases para registros cronológicos (dia/mês/ano) e sistemáticos (sequenciais, ordenados e padronizados). Contudo, o apontamento cronológico e sistematizado não foi suficiente para os objetivos requeridos, surgindo então o plano de contas, que conjuntamente com os livros Diário e Razão, vieram a se constituir nos elementos básicos do processo de registro contábil formal das empresas desde então.

Conforme Sá (1960-61), os primeiros processos de registro contábil foram baseados na escrituração manual, inicialmente através do método de partidas simples (também denominado unigrafia, método unigráfico, partidas singelas, ou lançamentos em modo simples). Posteriormente, a escrita contábil evoluiu para o registro manual por partidas dobradas.

A Fig. nº 1 apresenta o desenvolvimento do processo de registro na atividade contábil pelo sistema manual, evidenciando-se algumas ferramentas de trabalho, em várias etapas ao longo do tempo. Inicialmente, a escrita manual foi efetuada por meio de uma “pena” que, frequentemente, tinha que ser molhada no tinteiro, além de estar sujeita a letras mais finas ou mais grossas, dependendo da força manual

do contador ao manipulá-la. Depois, passou-se a utilizar canetas tipo “tinteiro” que apresentavam, ainda, a inconveniência da uniformidade da escrituração, bem como a necessidade de cuidados adicionais para não borrar ou sujar os livros contábeis. Mais tarde, houve a evolução para as canetas esferográficas, que ofereciam a vantagem de proporcionar uma escrita mais uniforme. Uma parcela menor dos profissionais desta época, no entanto, utilizava o lápis de copiar ou lápis de tinta, que tinha como inconveniente a perda de tempo em afiar a ponta. Para os casos de cópias mediante o emprego do papel carbono, eram utilizadas canetas especiais ou canetas esferográficas de ponta dura.

Figura 1: Desenvolvimento da escrituração contábil manual



Fonte: Parker, 1984, “n. pag.” (*t’Amsterdam, by Marcus Doornick, Boeck-verkooper op de Middeldam, 1762*)

De acordo com Cosenza (1999), a organização dos comprovantes da operação era um fator importante no resultado final de qualquer sistema de contabilidade, fosse manual ou mecânico. Em primeiro lugar porque os fatos a serem escriturados se baseiam em documentos externos e internos, que precisam, a priori, ser classificados e numerados. Em segundo lugar porque, para a inscrição dos registros, há também a necessidade de uma prévia racionalização do trabalho a ser executado. Na escrituração manual, no entanto, observa-se que esta questão tornava-se ainda mais relevante. Isso porque tal sistemática obrigava o contador a ter uma grande atenção no serviço que iria executar, para evitar possíveis erros de transcrição. Na prática, com a contabilidade manual, ficava muito difícil a verificação do teor dos documentos e o correspondente lançamento nos livros, face à obrigação de se localizar visualmente o lugar em que deveria ser realizado o registro.

Outro aspecto negativo da contabilidade manual estava associado ao fato dos livros de escrituração contábil serem volumosos e necessitarem de uma estante para apoio, além de terem de ser escriturados manualmente com bico de pena de aço *malat*¹ e bico de pato em letra gótica para os títulos e subtítulos de contas e históricos. Era também necessário um árduo e cansativo trabalho de cálculo mental para somatório manual e, no final do dia, fechamento do Caixa, já que não se dispunha ainda de calculadoras.

3.1 Escrituração contábil por partidas simples

Os registros manuais por partida simples correspondiam a lançamentos contábeis unicamente na conta de terceiros (correspondentes), creditando-se pelo que se recebia e debitando-se pelo que se fornecia. O principal objetivo desses registros, conforme Sá (1960-61, p. 85), era preservar as relações de direito, fossem próprios ou de terceiros, fato que explicava o emprego de locuções “Deve” e “Haver” nos lançamentos contábeis. Por isso, esse método consistiu num limitado mecanismo de escrituração, já que os registros no livro Diário escreviam apenas “Deve Fulano” ou “Haver Fulano”, descrevendo a razão pela qual o mesmo era devedor ou credor e a respectiva importância devida ou a ser ressarcida.

Todos os registros eram feitos em unigrafia, correspondente a apenas um único lançamento contábil da operação, onde se debitava ao indivíduo quando recebia bens e se creditava quando entregava bens (LOUSÁ e MAGALHÃES, s.d., p. 251). Na Fig. nº 2 mostra-se a escrituração de algumas transações realizadas pelo comerciante Paulo Maciel junto a seu fornecedor Antonio Bastos e os correspondentes lançamentos contábeis no livro Diário (BATARDON, 1924, p. 22-23).

Embora aparentemente singela, a possibilidade de se cometer erros, com a escrituração contábil por partida simples era bem numerosa, sobretudo se as operações fossem realizadas frequentemente.

Figura 2: Lançamentos com apuração permanente do saldo do credor

DETALHE DAS OPERAÇÕES	CONTA DE BASTOS ⁽¹⁾
1º Crédito de Bastos por R\$ 400.000,00, que lhe devo	C 400.000,00
2º Devolução de mercadorias no valor de R\$ 70.000,00, diminuo a minha dívida, isto é, o crédito da conta Bastos em	70.000,00
<i>Bastos é portanto credor somente por</i>	C 330.000,00
3º Pagando-lhe R\$ 200.000,00, diminuindo novamente a minha dívida, isto é, o crédito de Bastos em	200.000,00
<i>Bastos só é credor por</i>	C 130.000,00
4º Beneficiando de um desconto de R\$ 4.000,00, reduzo novamente o crédito de Bastos em	4.000,00
<i>Bastos é, portanto, credor somente por</i>	C 126.000,00

⁽¹⁾ A abreviatura "C" significa: Crédito da conta

Fonte: Adaptação dos autores, com base em Batardon, 1924, p. 22.

Em função disso, os comerciantes passaram, então, a empregar um método mais prático, conforme apresentado na Fig. nº 3, onde fechavam as contas somente em determinadas épocas, ao invés de a cada transação, além de disporem o débito ao lado do crédito, em lugar de deduzi-lo simplesmente como era feito na sistemática anterior.

Figura 3: Lançamentos com apuração periódica do saldo do credor

DEVE		Bastos ⁽¹⁾			HAVER				
Fev	2	Mercadorias devolvidas	2	70 000 00	Fev	1	S/fatura	1	400 000 00
"	5	M/pagamento	3	200 000 00					
"	"	Desconto 2%	4	4 000 00					
"	"	Balanço		126 000 00					
				400 000 00					400 000 00
					"	6	Saldo anterior		126 000 00

⁽¹⁾ Os números postos nas colunas que precedem às de valores representam os números das operações exemplificadas. Na prática, tais números não figuravam nos livros escriturados em partidas simples.

Fonte: Adaptação dos autores, com base em Batardon, 1924, p. 23.

3.2 Escrituração contábil por partidas dobradas

Devido ao fato de somente espelhar aquilo que o comerciante devia ou tinha a receber das pessoas com quem transacionava, creditando-se pelo que recebia e debitando-se pelo que fornecia a escrituração contábil por partidas simples tinha um duplo inconveniente: (i) não permitia a verificação dos lançamentos de forma sistemática; e (ii) não habilitava a avaliação da situação patrimonial periodicamente.

Estas duas impropriedades forçaram a Contabilidade a buscar um sistema alternativo capaz de mensurar não somente a situação com terceiros, mas também toda a situação patrimonial da organização. Esse sistema, que acabou sendo conhecido como “por partidas dobradas” ou método digráfico, teve como regra básica o registro num mesmo lançamento contábil da(s) conta(s) debitada(s) e da(s) conta(s) creditada(s). Quanto à sua composição, os lançamentos contábeis podiam ser efetuados sob as seguintes formas: (i) 1ª fórmula: um débito e um crédito; (ii) 2ª fórmula: um débito e dois ou mais créditos; (iii) 3ª fórmula: dois ou mais débitos e um crédito; e (iv) 4ª fórmula: dois ou mais débitos e dois ou mais créditos.

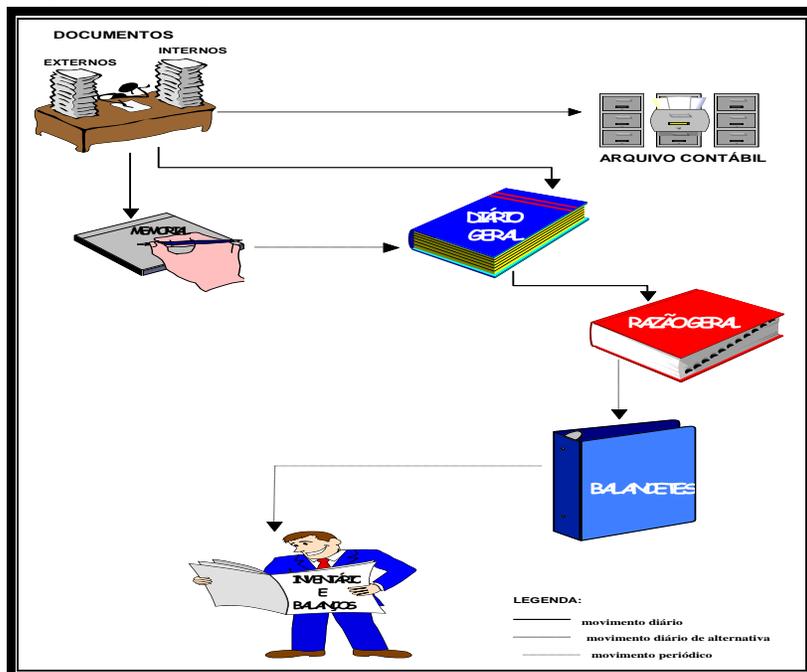
Com a escrituração manual contábil em partidas dobradas desenvolveram-se diversos mecanismos de registro visando a articulação do livro Diário com o livro Razão. Todos tinham como característica comum de lançamento contábil para classificação em uma conta a necessidade de existência de um documento formal, fosse de origem interna ou externa.

3.2.1 Escrituração contábil por partidas dobradas pelo sistema clássico

O primeiro sistema desenvolvido para articular a ligação entre o livro Diário e o livro Razão foi o chamado Sistema Clássico, cuja sistemática consistia na escrituração por ordem cronológica do fato patrimonial no livro Diário, para sua posterior transcrição para o livro Razão, em ordem sistemática, das contas movimentadas através dos lançamentos escriturados no primeiro livro contábil.

Na Fig. nº 4 mostra-se o fluxo dessa sistemática que, segundo Lousã e Magalhães (s.d., p. 255) apresentava inconvenientes devido à dificuldade de manuseio do livro Razão, quando este continha muitas contas principais e auxiliares já abertas, e à impossibilidade dos registros contábeis poderem ser efetuados por mais de uma pessoa simultaneamente, nos casos das empresas que tinham elevado volume de operações.

Figura 4: Fluxograma de um Sistema Clássico

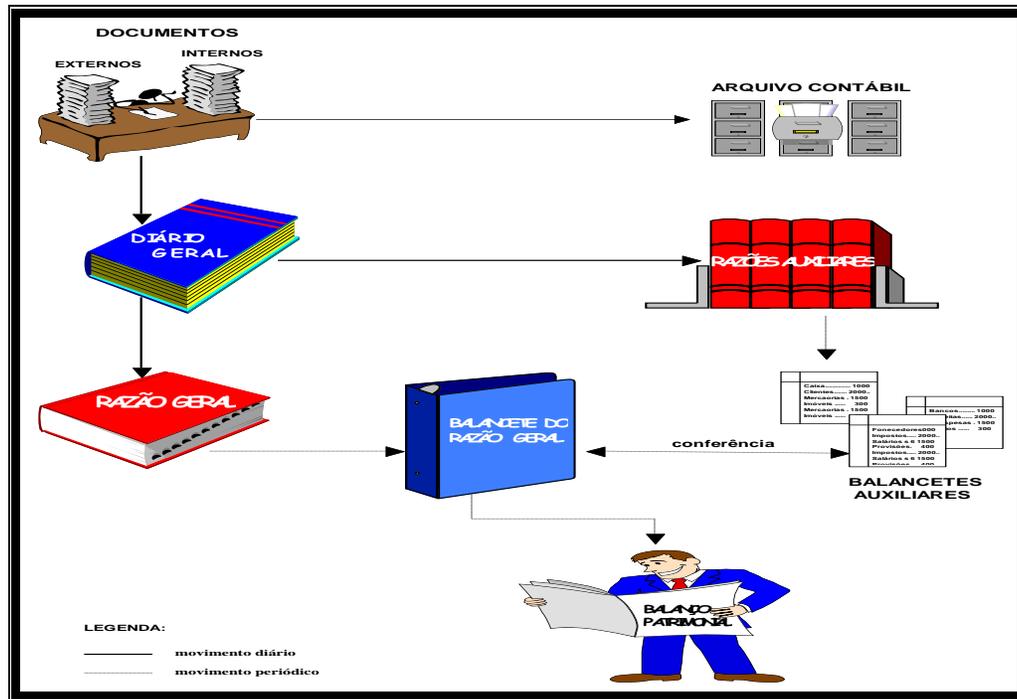


Fonte: Os autores, com base em Lousã e Magalhães (s.d., p. 254).

3.2.2 Escrituração contábil por partidas dobradas pelo sistema clássico aperfeiçoado

Para fazer frente às deficiências descritas na escrituração contábil por partidas dobradas pelo sistema clássico, houve um aperfeiçoamento dessa sistemática, passando-se a adotar livros Razão Auxiliares. O objetivo visado era principalmente repartir as tarefas contábeis entre vários contadores, conforme mostrado na Fig. nº 5.

Figura 5: Fluxograma de um Sistema Clássico Aperfeiçoado



Fonte: Os autores, com base em Lousã e Magalhães (s.d., p. 254).

Conforme Lousã e Magalhães (s.d., p. 257), apesar deste ajuste, o sistema de escrituração clássica foi aos poucos caindo em desuso devido às suas limitações: 1º) Não permitia a divisão do trabalho: na medida em que existindo um único livro Diário não havia possibilidade de mais pessoas fazerem simultaneamente a escrituração nesse livro; 2º) Impossibilitava de se trabalhar concomitantemente nos livros Diário e Razão, pois, sendo este escriturado a partir daquele, ou se escriturava o Diário ou se fazia a passagem dos registros efetuados no Diário para o Razão; 3º) Por causa de o Razão Geral ser escriturado analiticamente, num só livro, tornava o processo de registro muito incômodo, sendo as contas de difícil localização ou porque o Razão continha milhares de páginas ou porque as contas se encontravam dispersas por vários livros; e 4º) O fato de ser um sistema bastante dispendioso, uma vez que o Código Comercial Brasileiro obrigava a que o Diário Geral e o Razão Geral fossem selados, sendo estes escriturados analiticamente, os contadores preenchiam por ano milhares de páginas.

3.2.3 Escrituração contábil em partidas dobradas pelo sistema americano

Acredita-se que este sistema tenha tido origem no final do século XVIII, mas seu inventor é desconhecido. Alguns aceitam a tese de que a autoria deste método seria do francês Edmond Degrange, em 1795, muito embora se levante, também, a hipótese deste tê-lo adaptado a partir do sistema simplificado desenvolvido pelo inglês Edward T. Jones (BESTA, 1929, p. 462-463). Embora o livro de Jones só tenha sido publicado por volta de 1815, Degrange poderia ter tido conhecimento dos estudos dele, já que o descreve na segunda parte do seu livro (DEGRANGE, 1875, p. 326-327).

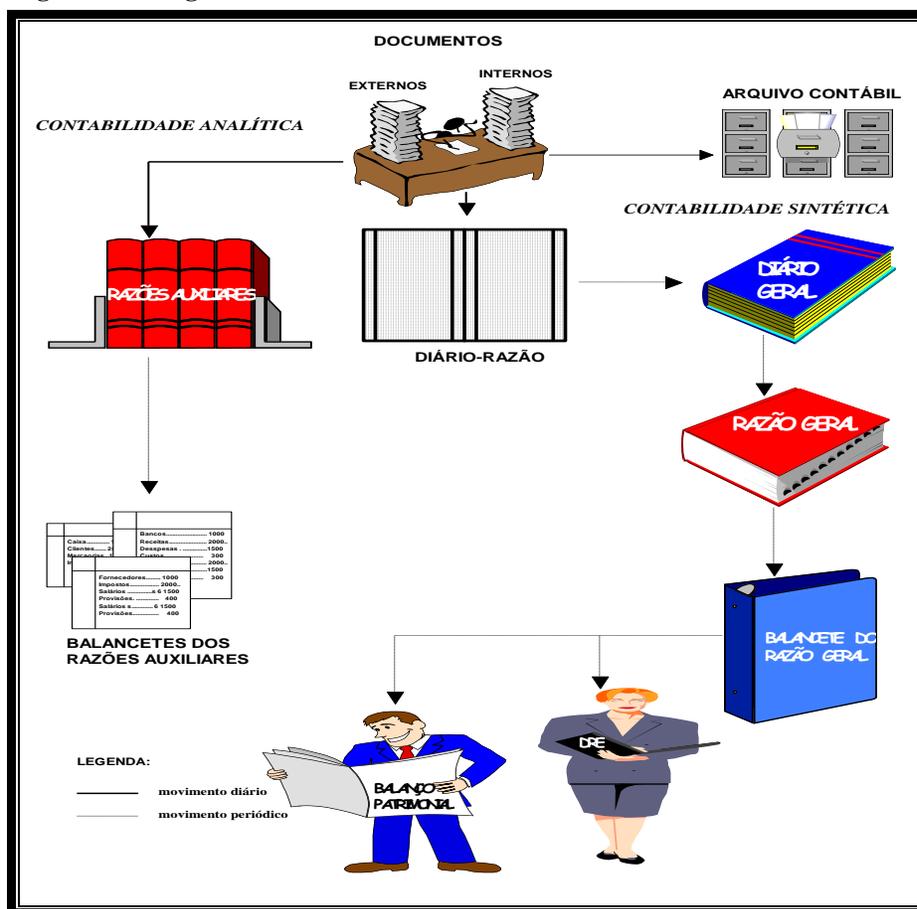
Na literatura contábil encontram-se diferentes referências sobre a paternidade do “Sistema Americano”, cada uma atribuindo a criação desse sistema a autores de nacionalidades distintas. Alguns assinalam terem sido os alemães; outros, que foram os franceses; outros ainda, os ingleses, italianos ou

mesmo os norte-americanos. A verdade é que existem tantos pseudo inventores deste sistema e tantas contradições, que impossibilitam apontar concretamente a quem atribuir o mérito desse invento.

Da mesma forma como paira a dúvida quanto à autoria do sistema, existe também quanto à sua denominação “Sistema Americano”, já que se supõe que não foi nenhum norte-americano quem o inventou. A resposta para esta indagação é uma incógnita; mas se acredita, no entanto, que talvez tenha sido o fato deste sistema ter encontrado um campo bem mais fértil para sua aplicação prática nas exigências do comércio dos Estados Unidos da América.

Em termos gerais, a grande contribuição apresentada pelo sistema americano foi a de reduzir praticamente em 50% os registros efetuados na contabilidade. Isto ocorria porque, com esse sistema, se reunia num único livro contábil os lançamentos do Diário e do Razão, motivo pelo qual esta metodologia também ficou sendo denominada como “Sistema Diário-Razão”.

Figura 6: Fluxograma de um Sistema Americano



Fonte: Os autores, com base em Lousã e Magalhães (s.d., p. 258).

O Diário-Razão é um livro composto por folhas, correspondendo a um quadro-síntese da contabilidade de uma empresa, sendo escriturado a partir dos documentos. Devido ao alto custo de selagem deste livro, face o grande número de páginas escrituradas anualmente, as empresas não o utilizavam como livro principal. Optavam por efetuar um lançamento de resumo mensal no livro Diário Geral e deste no Razão Geral, com estes livros funcionando como livros selados. O Balancete mensal era extraído das contas do Razão Geral, devendo a soma de cada conta coincidir com aquelas constantes dos

correspondentes Razões Auxiliares. O Balanço e a Demonstração do Resultado eram obtidos após a retificação das contas e apuração do resultado líquido do período.

Figura 7 — Modelo de página do Diário-Razão

DATAS	Pág. C/C	DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO	Nº REG.	TOTAL DIÁRIO	(1) MERCADORIAS GERAIS		(2) CAIXA		(3) LETRAS A RECEBER		(4) LETRAS A PAGAR		(5) LUCROS E PERDAS		(6) DIVERSOS	
					Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
01 Jan 1867	1	MERCADORIAS GERAIS a PEDRO: 500 litros de Vinho tinto comprados ao dito a R\$ 120,00	001	60.000	60.000											60.000
02 Jan 1867	2	MERCADORIAS GERAIS a LUIZ: 1.000 litros de vinho branco que foram comprados ao dito a R\$ 80,00	002	80.000	80.000											80.000
04 Jan 1867	3	IDEM a JOSÉ: 2 sacas de açúcar compradas ao dito	003	300.000	300.000											300.000
07 Jan 1867	3	JOSÉ a MERCADORIAS GERAIS: 500 litros de vinho tinto a ele vendidos a R\$ 160,00	004	80.000		80.000										80.000
09 Jan 1867		CAIXA a LUCROS E PERDAS: 1.000 litros de vinho tinto que meu pai me deu, o qual vendi por	005	400.000			400.000						400.000			
10 Jan 1867	4	JORGE a MERCADORIAS GERAIS: 240 quilos de sabão vendidos ao dito, a R\$ 200,00	006	48.000		48.000										48.000
12 Jan 1867		MERCADORIAS GERAIS a LETRAS A PAGAR: 1.000 kilos de sabão, pagos em um letra minha dada a Joaquim, para 6 meses	007	180.000	180.000						180.000					
16 Jan 1867		LETRAS A RECEBER a MERCADORIAS GERAIS: 200 kilos de sabão, contra a letra de Pedro para o dia 10 de abril, a R\$ 200,00	008	40.000		40.000			40.000							
		A transportar		1.188.000	620.000	168.000	400.000		40.000		180.000		400.000	128.000	440.000	

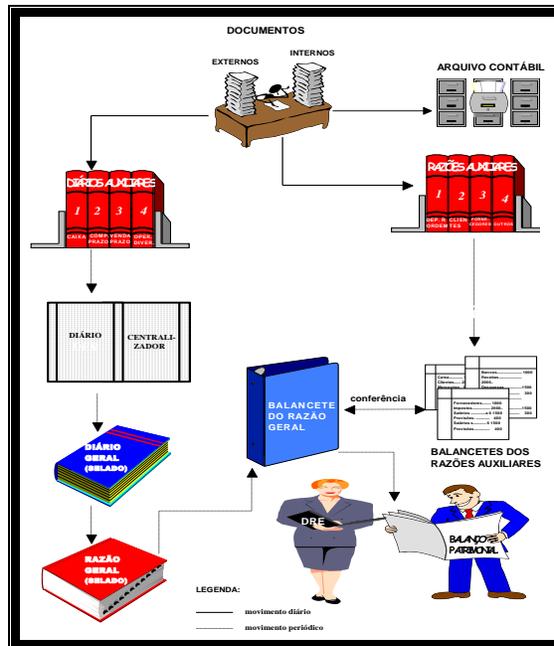
Fonte: Degrange, 1875, p. 310.

No espaço destinado ao Razão colunado, cada conta apresentava uma coluna para o débito e outra para o crédito. Eram escolhidas as contas mais utilizadas para figurarem no cabeçalho do Razão, com o movimento residual sendo consolidado na coluna “Diversos”. A soma tanto do Diário como do Razão era feita página a página, devendo a soma do total de débitos bater com a dos créditos e, estas, por sua vez, igualarem-se aos valores constantes da coluna da totalidade do negócio. Havia a necessidade de uma escrituração paralela dos fatos nos Razões Auxiliares, cujas contas eram movimentadas simultaneamente com as contas principais do Razão.

Com este sistema se resolveu o problema da subdivisão do trabalho; no entanto, não se deu solução ao problema da contabilização, que pretenda dispor dum certo grau de informação analítica. Em parte porque, por maiores que fossem os livros utilizados nesse sistema, existiria sempre uma coluna final rubricada de “Diversos” onde seriam anotadas as contas que não tinham rubrica especial, para uma ulterior classificação. O sistema Diário-Razão apresentava melhorias em relação ao processo de escrituração contábil pelo sistema clássico, porém, como mostrado no Quadro nº 1, tinha também suas deficiências e inconvenientes.

Razões Auxiliares. Como aspectos positivos desse sistema podia-se destacar: (i) Possibilitava a distribuição das tarefas contábeis; (ii) Permitia maior rapidez no registro das operações; (iii) Reduzia os custos com a selagem dos livros; (iv) Mantinha os livros principais sempre atualizados; (v) Facilitava a realização do trabalho contábil; (vi) Permitia realizar os registros com mão-de-obra menos especializada; (vii) Facilitava o controle contábil dos registros efetuados; e (viii) Oferecia maior segurança para a apuração dos resultados. Na Fig. nº 9 está ilustrado o funcionamento completo de uma contabilidade pelo Sistema Centralizador.

Figura 9: Fluxograma de um Sistema Centralizador



Fonte: Os autores, com base em Lousã e Magalhães (s.d., p. 254).

As maiores limitações desse sistema residiam no fato de que: a) A utilização dos Diários Auxiliares colunados obrigava a criação das colunas de “Diversos”, em alguns deles. Com isso, ao final de cada mês, havia a necessidade de se fazer um resumo desta coluna, atrasando-se o trabalho; e b) O controle do movimento registrado nos Diários e Razões Auxiliares somente se tornava possível ao final do mês, quando se comparava os valores dos Balancetes dos Razões Auxiliares com os do Balancete do Razão Geral. Em se tendo cometido algum erro, isto obrigava, por vezes, a um exaustivo trabalho de detecção deste mesmo erro.

3.3 Escrituração contábil por decalque

A tentativa de alcançar uma solução mais eficaz para agilizar a escrituração contábil veio, então, com o desenvolvimento do processo de escrituração com reprodução prensada, que passou a ser vulgarmente denominado de “Contabilidade por Decalque”. Seu idealizador foi *W. Bach*, diretor da Escola de Comércio *Banmeister Hintzen*, na Alemanha, em 1904.

O processo desenvolvido por ele tinha como principal característica efetuar o lançamento original no Diário e, simultaneamente, nas contas singulares. Em 1916, o suíço *Alfons Ruf* inverteu a ordem dos

lançamentos, efetuando o registro original no Razão. Assim, o primeiro método, em que se registrava sobre o Diário e decalcava no Razão, ficou conhecido como “Método Direto”, ou “Sistema *Hinz*”, ou ainda “Original-Diário”. O outro, em que se escrevia nas folhas avulsas, decalcando no Diário passou a ser designado como “Método Indireto” ou “Sistema *Ruf*”, ou ainda “Original-Conta”.

A sistemática de registrar contabilmente por decalque, apesar de originalmente também ter sido efetuada manualmente, permitia escriturar de forma simultânea várias peças contábeis, através da combinação de formulários e do uso de carbono. Com isso, poupava-se tempo e, ao mesmo tempo, evitavam-se os erros de transcrição de contas e cifras, tão comuns na escrituração manual.

Neste sentido, o processo de escrituração por decalque pode ser considerado um grande avanço no campo da escrituração contábil, já que permitia, em uma única vez, se obter Diários Auxiliares e as contas particulares de terceiros, bem como o Diário Geral e o Razão contábil. Cabe, entretanto, registrar que a Contabilidade escriturada por decalque não demandava nenhuma alteração contábil quanto à metodologia de escrituração, ou seja, ela privilegiava o método das partidas dobradas e, até mesmo, ampliava seu campo de trabalho em função da abreviação e simplificação da escrituração (GOMES, 1957, p. 4).

A principal diferença do sistema de escrituração utilizando o decalque para o sistema tradicional manual consistia especialmente na primazia das contas elementares, em face das relações diretas dos fatos contábeis com as respectivas contas de Razão; ao contrário do sistema tradicional que se assentava na inscrição do Diário (FERREIRA, 1970, p. 1). Com isso, o livro Diário no sistema de escrituração por decalque tornou-se um mero registrador *ad hoc*, com simples fins de conferência (controle dos totais escriturados por parcelas nas várias fichas) ou com finalidades de ordem estatística.

O processo de contabilizar por decalque consistia, basicamente, na sobreposição da folha da Conta sobre a folha do Diário, colocando entre ambas uma terceira folha feita de papel químico, de tal maneira que os registros realizados na primeira aparecessem decalcados na segunda (MATOS, 1972, p. 61-63). O princípio geral desse sistema estava focado na colocação de uma folha avulsa com produto químico sobre a folha do livro Diário e, em cima desta, a folha do Razão da conta a ser debitada, fazendo-se então o registro sobre a mesma conta, o qual apareceria decalcado na folha do livro Diário, na linha seguinte daquela do registro anterior. De acordo, ainda, com Matos (1972), a folha de Diário podia também ser sobreposta à da conta, processo que, entretanto, não era muito frequente de ser utilizado na prática.

Em termos práticos, alguns problemas de caráter técnico surgiam ao se adotar o processo de contabilização por decalque. Primeiramente havia a necessidade de que pelo menos um dos livros contábeis passasse a ser constituído por folhas soltas (normalmente, por motivos legais, se aplicava mais ao Razão que era um livro contábil considerado auxiliar, no entanto o Diário também poderia ser de folhas soltas para facilitar o trabalho). Também era necessário que existisse uma conveniente adaptação dos traçados verticais e horizontais dos livros contábeis Diário e Razão. O uso de folhas soltas implicava na necessidade de haver a utilização de determinados aparelhos e instrumentos como pranchetas, régua e canetas para a fixação das folhas sobrepostas e sua subsequente escrituração, bem como para sua guarda e conservação e também de uma adequada classificação e identificação visual das folhas.

Para solucionar algumas dessas dificuldades, foram criados fichários com capacidade regulável, de acordo com a necessidade da Contabilidade, possibilitando o arquivamento das folhas destacáveis (ou fichas) segundo determinado critério (GOMES, 1961). Como facilidade para identificação e rápida consulta, a borda superior das fichas era colorida com cores diferenciadas, de acordo com a classe de contas a que pertenciam. Também eram utilizados cavaletes com índices alfabéticos, numéricos ou mesmo descritivos. A caneta de decalque deveria ter o bico duro, mas ser de escrita fina, para que permitisse a pressão constante sobre a ficha e o químico, evitando, porém, o inconveniente de se ter uma escrita muito grossa no Diário.

Num segundo momento, o decalque manuscrito deu lugar ao decalque mecânico. Esta substituição consistiu na aplicação dos princípios do decalque manual às máquinas de escrituração contábil, o que

trouxenormes benefícios quanto ao aumento da legibilidade dos textos e às possibilidades de obtenção de registros simultâneos. Os pontos fortes e fracos identificados em um sistema de escrituração contábil por decalque, não importando se manual ou mecânico estão evidenciados no Quadro 2.

Quadro 2: Vantagens e desvantagens da escrituração contábil por decalque

VANTAGENS	INCONVENIENTES
<ul style="list-style-type: none"> ✦ Possibilitava a eliminação dos erros decorrentes da transcrição; ✦ Induzia a uma reestruturação dos serviços contábeis; ✦ Melhorava o rendimento do trabalho contábil e proporcionava a simultaneidade dos registros, consoante os esquemas de execução adotados; ✦ Tornava possível a execução de uma Contabilidade analítica; ✦ Possibilitava maior rapidez na execução dos lançamentos e no fluxo de informações; ✦ Não tinha limite para a abertura de contas. 	<ul style="list-style-type: none"> ✦ Legibilidade deficiente, dependendo do material químico utilizado e da forma de execução, no caso do processo manual; ✦ Exigia serviço adicional de organização do arquivo documental, em função da utilização de livros de folhas destacáveis; ✦ Elevado custo de imobilização de capital na aquisição dos materiais e máquinas necessários para os registros; ✦ Não fornecia informações acerca da natureza das operações registradas no Diário; ✦ Passível de gerar dificuldades de manuseamento e alinhamento.

Fonte: Cosenza, 1999, p. 156.

Além da realização dos registros contábeis por meio de decalque exigir muito cuidado, zelo e paciência do contador, havia o caráter legal dessa escrituração, já que, por motivos práticos, era uso generalizado fazer a escrituração original no Razão (método indireto). Isso porque embora tecnicamente fosse preferível e recomendável a escrituração original no Diário (método direto), ficava mais fácil a escrita decalcada no Razão, devido ao papel do Diário ser mais encorpado. Este procedimento, todavia, apresentava o inconveniente do registro do Diário ser a cópia e não a escrita original, o que na época provocava problemas legais, haja vista que legislação brasileira ainda exigia o registro original no Diário para efeitos probatórios junto à Justiça. Somente alguns anos mais tarde é que esse hábito prático dos contadores brasileiros conquistou jurisprudência no campo jurídico e normativo no Brasil.

3.4 Escrituração contábil maquinizada

Com o surgimento da máquina de escrever, em 1868 (modelo *Sholes & Gidden*), e o crescimento da necessidade de simplificação do trabalho contábil, começaram a ser desenvolvidas máquinas de datilografia com pequenos aperfeiçoamentos para aplicação da tecnologia de reprodução decalcada, de modo a atender aos serviços contábeis. Primeiramente, foram construídas máquinas manuais que possibilitaram efetuar o lançamento contábil em uma única operação, registrando no livro cronológico (Diário) e no livro sistemático (Razão) de forma simultânea.

Das máquinas de Contabilidade originadas das máquinas de escrever alcançaram êxito na atividade contábil os modelos *Remington, Elliot Fisher, Continent e Underwood* (NUNES, 1950, p. 435-436). Além dessas, pode-se citar, também, a *Smith Premier*, a *Olivetti* e a *Mercedes* (COSENZA, 1999, p. 175). Cada uma dessas máquinas apresentava aplicações e aperfeiçoamentos específicos, mas todas buscavam a automação contábil, permitindo vantagens como maior rapidez no registro, economia de livros contábeis, divisão da tarefa contábil, minimização de registros contábeis errados, e uniformidade no padrão de escrita (VALVERDE, 1929, p. 36-38).

Dentre os processos maquinizados que foram desenvolvidos destaca-se o Sistema *Front Feed*, que aproveitava as máquinas de escrever comuns, mediante a aplicação de dispositivos especiais, de forma a transformá-las em eficientes unidades de escrituração contábil. As principais vantagens alcançadas com a escrituração contábil por processo maquinizado foram: i) escrita tipográfica; ii) cálculo mecânico; iii)

simultaneidade dos lançamentos; e iv) automação. Como fatores negativos citam-se: a) custo elevado de imobilização de capital na aquisição dos equipamentos; b) necessidade de reorganização do trabalho para adaptá-lo às máquinas; e c) dificuldades no manuseamento conjunto de máquinas de diferentes fabricantes.

Um processo contábil desenvolvido para a automação dos registros contábeis empregando máquinas de datilografia, e que teve seu uso muito difundido e generalizado no Brasil até o desenvolvimento da informática na área contábil, foi o denominado “Contabilidade Maquinizada - Sistema de Ficha Tríplice”, criado pelos brasileiros Silvino Barbosa e Edmundo Mário Cavallari.

4. O SISTEMA “FICHA TRÍPLICE”

Esse sistema tinha como objetivo principal, através do uso de máquinas de escrever comuns, oferecer um serviço de escrituração contábil rápido, eficiente, claro e perfeito, além de economizar tempo, eliminar o uso de pessoal especializado e evitar o gasto na aquisição dos caros equipamentos de mecanização.

A essência do sistema Ficha Tríplice consistia em utilizar as máquinas comuns de escrever com fita copiativa, nas quais eram preenchidas as fichas tríplices, com auxílio de papel carbono (BARBOSA e CAVALLARI, 1947, p. 46-48). Uma vez escrituradas as primeiras vias, que se destinavam a ser copiadas no Diário-Copiador por meio de papelões molhados ou panos especiais, estariam prontas as segundas e terceiras vias, que representavam o débito e crédito de Razão, em cujos “Coletores de Razão” eram arquivadas para revelarem o saldo de cada conta, pelas somas em separado das duas cores, obtendo-se, portanto, com uma única operação, diretamente dos documentos, todos os serviços da escrituração contábil prontos.

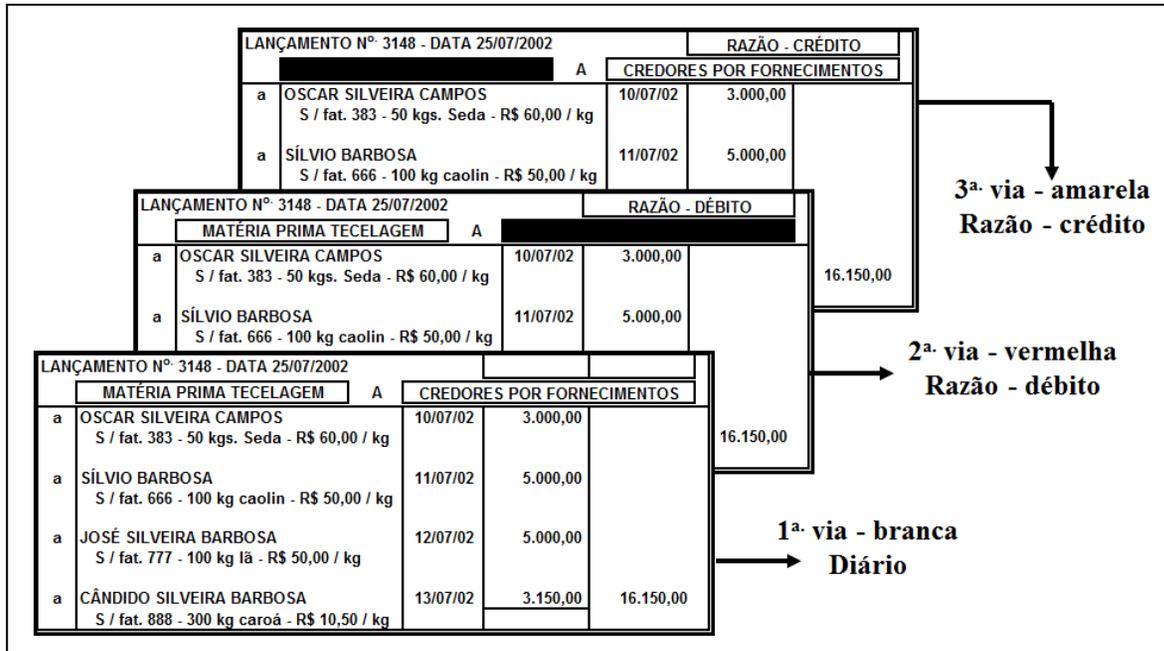
Na Figura 10 apresenta-se o modelo de ficha empregado na contabilização através do sistema desenvolvido por Barbosa e Cavallari (1947), mostrando como era efetuado o mecanismo de registro contábil nas fichas.

Assim, a fundamentação desse sistema estava pautada em um único registro simultâneo em três fichas distintas. O lançamento realizado na 1ª via servia como base de cópia para o Diário, através do processo de papelões molhados ou panos especiais. A escrituração no Razão decorreria da utilização do processo de decalque de carbono, na 2ª via para a conta debitada (Razão-débito) e na 3ª via para a conta creditada (Razão-crédito). A contabilização na primeira via (papel branco do tipo *Super Bond*, 21 x 15 cm) era efetuada com impressão tipográfica em tinta copiativa roxa; a segunda e terceira vias eram da cor vermelha e amarela, respectivamente, em papel *flor post*, sendo os lançamentos preenchidos por intermédio de papel carbono, simultaneamente à escrituração da primeira via.

Pode ser observado no *design* das fichas que o cabeçalho foi elaborado de forma a propiciar o máximo de economia possível, em espaço, para não sobrecarregar o Diário-Copiador.

Os criadores desse sistema, portanto, recomendavam a racionalidade na escrituração dos fatos, evitando-se o emprego de espaços duplos na máquina e procurando-se iniciar os lançamentos sempre o mais próximo possível do cabeçalho, como também usar somente um traço de encerramento após a totalização dos lançamentos.

Figura 10: Sistema Ficha Tríplice



Fonte: Barbosa e Cavallari, 1947, p. 147-149.

O Sistema Ficha Tríplice tinha ainda uma espécie de pasta de cartolina com prendedores (Coletor de Razão) para arquivamento da segunda e terceira vias, representativas dos débitos e créditos das contas de Razão. Cada conta que era escriturada no Razão deveria ter um coletor específico para armazenamento das suas fichas de débito e crédito.

O maior argumento apresentado pelos autores para a utilização da sua metodologia apoiava-se no fato da simplificação propiciada pelo método, uma vez que, segundo eles, o processo de Contabilidade maquinizada pelo sistema de ficha tríplice eliminava cinco das principais operações realizadas na Contabilidade manual, que seriam a:

- Coordenação dos lançamentos e a organização prévia das partidas;
- Escrituração no Borrador “sujo”;
- Escrituração no Borrador “limpo”;
- Escrituração no livro Caixa;
- Escrituração no livro Razão.

Além dessas citadas vantagens, o sistema ficha tríplice economizava também 75% do tempo empregado pela Contabilidade manual, bem como possibilitava a dispensa de empregados nessa mesma proporção. São os seguintes, os principais aspectos funcionais apresentados:

- Facilitava a visualização e a memorização dos lançamentos;
- Não exigia empregados qualificados em Contabilidade;
- Oferecia a garantia de autenticidade dos lançamentos, face conter a rubrica do gerente e do responsável pela Contabilidade;
- Permitia fazer os lançamentos diretamente dos documentos classificados;
- Evitava a repetição, na margem esquerda do Diário, do nome do correntista ou da conta de Razão;
- Não necessitava de qualquer impresso especial para ser preenchido antes de lançado;

- Oferecia o Razão discriminado para quaisquer verificações estatísticas.

Na escrituração contábil maquinizada ficha tríplice os lançamentos contábeis teriam que ser de primeira forma de partida, devido à necessidade de seleção das contas nos respectivos coletores. Também apresentava restrições quanto ao transporte do somatório de uma ficha para a outra, quando não era possível realizar um lançamento todo numa só ficha. Além dos elementos já descritos, ainda faziam parte do sistema de ficha tríplice as seguintes unidades materiais: Fichas de Somas e Saldos e Ficha do Resumo Mensal do Coletor de Razão.

A Ficha de Soma e Saldos, constituída de cartolina leve, na cor branca, em tamanho idêntico ao da ficha tríplice, tinha como finalidade registrar diariamente o movimento a débito e a crédito de cada conta colocada nos coletores. Na Fig. nº 11 está apresentado um modelo deste formulário.

Figura 11: Ficha de Registro de Somas e Saldo

CONTA: CREDORES POR FORNECIMENTO				MÊS: AGOSTO 2002					
DIA	HISTÓRICO	SALDO GERAL				SOMAS TOTAIS			
		DEVEDOR		DEVEDOR		DÉBITO (Vermelhas)		CRÉDITO (Amarelas)	
1º	Saldo e Somas			1 500 000 000			2 000 000 000		3 000 000 000
1º	Movimento			1 700 000 000			2 500 000 000		4 200 000 000
	"								
	"								
	"								
	"								
	"								

Fonte: Barbosa e Cavallari, 1947, p. 162.

A Ficha do Resumo Mensal do Coletor de Razão era composta mensalmente, a partir dos dados já escriturados na ficha de “Registro das Somas e Saldos” (ver figura 11). Para cada conta deveria ser aberta uma ficha resumo, preenchida com fita copiativa similar à usada no Diário e, depois, transferida para o Diário-Copiador, a fim de ficar registrado, todo mês, no próprio Diário. O Balancete das contas, totalizando, dessa forma, os lançamentos copiados nele através da 1ª via da ficha tríplice. Por ocasião da finalização desse processo, esta ficha substituiria a ficha “Registro das Somas e Saldos”, no coletor.

A elaboração das demonstrações contábeis de cada exercício processa-se do modo tradicional, ou seja, levantando-se um Balancete provisório para apuração dos saldos das contas, principalmente as diferenciais (despesas e receitas) para serem feitas as apropriações para o resultado do exercício. Os procedimentos de escrituração desses lançamentos de transferência, bem como de apuração do Balanço, seguiam a mesma metodologia de registro das fichas já explicada anteriormente.

Figura 12: Ficha Resumo Mensal do Coletor de Razão

RESUMO MENSAL DO COLETOR DE RAZÃO					
CONTA: CREDORES POR FORNECIMENTO				MÊS: AGOSTO 2002	
VISTO CHEFE	HISTÓRICO	SALDOS		SOMAS ACUMULADAS	
		DEVEDOR	CRETOR	DÉBITO	CRÉDITO
AA. Rodrigues	RUBRICA	ATE ESTE MÊS	170.000.000,00	250.000.000,00	420.000.000,00
	ATE O MÊS ANTERIOR	50.000.000,00	200.000.000,00	250.000.000,00	
	DESTE MÊS	120.000.000,00	50.000.000,00	170.000.000,00	
FEITO POR:			CONFERIDO POR:		
..... José Paulo Cosenza Alberto Almada Rodrigues		

Fonte: Barbosa e Cavallari, 1947, p. 164.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na literatura técnica brasileira, existem dois temas frequentemente recorrentes. O primeiro é estabelecer claramente as diferenças entre escrituração e contabilidade. Existe um forte consenso de que a contabilidade é o conjunto formado pelos canais de comunicação e os instrumentos de informações financeiras e econômicas existentes em uma empresa ou entidade governamental, sendo parte integrante do Sistema de Informação Gerencial (SIG).

Desde a ótica da Teoria Geral, o SIG constitui-se num mega sistema, composto por diversos subsistemas menores, um dos quais é o Sistema de Informação Contábil (SIC), que por sua vez é subdividido em vários outros subsistemas menores, um dos quais é formado pelos procedimentos de escrituração. Nas empresas de grande porte, a escrituração contábil serve basicamente para prestar contas e auxiliar a elaboração de Demonstrativos (Balanços). Em entidades econômicas de pequeno porte, poderá eventualmente servir de instrumento de informação gerencial.

O outro tema que preocupa os autores brasileiros é estabelecer se a Contabilidade é uma ciência, uma simples técnica ou uma arte (TESCHE *et al.*, 1992). Na opinião dos autores, com anterioridade à introdução dos métodos mecânicos, a escrituração – e não a contabilidade – se assemelhava a uma forma de arte, exigindo caligrafia elaborada e registros com formato metricamente padronizados, quase uma forma de “poesia econômica”.

Passando por alto da questão da cientificidade da Contabilidade, percebe-se que suas aplicações práticas permitem que ela seja redefinida como um instrumento gerador de informações administrativas que, quando estruturado e operacionalizado racionalmente, é capaz de atender as demandas informativas de gerentes e supervisores – usuários internos – como as dos agentes governamentais e de outras pessoas e entidades interessadas na empresa, mas localizados externamente a ela, e sem capacidade para intervir diretamente nas decisões – usuários externos.

A dimensão “técnica” da Contabilidade permaneceu após a mecanização dos processos de escrita e registro das operações. E permanece ainda hoje, com a computação eletrônica. Como a automação, a divisão do trabalho e a organização são três aspectos que acompanham muito proximamente o avanço econômico e tecnológico, a Contabilidade, em sua dimensão técnica, progrediu em linha com o desenvolvimento dessas condições de trabalho mais favoráveis.

Assim, a racionalidade funcional sempre foi uma preocupação constantemente preconizada na aplicação prática da atividade contábil. O Sistema Ficha Tríplice foi um método de contabilização que permitiu aperfeiçoar a prática dos serviços de contabilidade, racionalizando e simplificando as tarefas, além de eliminar os tempos inúteis devido ao trabalho de transcrição dos registros contábeis de um livro para outro.

A automação dos serviços de contabilidade proposta pelos criadores desse sistema visava aperfeiçoar e aumentar o rendimento do trabalho, consequentemente barateando-o. Suas principais contribuições foram: i) a incorporação das vantagens da multiplicidade de lançamentos em um só tempo, ii) o uso da automação a partir da utilização de máquina datilografia comuns, iii) menor custo com mão de obra especializada em contabilidade, e iv) redução dos gastos com material de escrituração contábil (só utilizava fichas padronizadas que eram vendidas na principais papelarias). Além disso, o Sistema Ficha Tríplice permitia manter a escrituração contábil sempre atualizada e estava adequado aos preceitos das legislações comercial, fiscal/tributária e civil brasileiras vigentes.

Isto posto entendemos que esse sistema foi uma técnica de escrituração contábil genuinamente brasileira, destinada a simplificar procedimentos e reduzir os custos de operação dos serviços de contabilidade e arquivos correlatos. Neste sentido, foi uma técnica bem sucedida, que somente deixou de ser empregada devido à popularização dos microcomputadores, e das mudanças na legislação, que passou a aceitar a substituição dos livros de contabilidade, de formato tradicional, por fichas soltas e registros em mídia elétrica.

O Sistema Ficha Tríplice, a princípio, foi uma técnica recomendada para empresas de pequeno e médio porte, que não tinham condições de investir nos caros equipamentos tradicionais de contabilidade, e também não dispunham de condições para bancar mão de obra especializada na área contábil.

¹ Era uma pena de aço na ponta de uma caneta de madeira, sendo mais comuns as da marca Malat.

6. REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Silvino.; CAVALLARI, Edmundo M. **Contabilidade Maquinizada – Sistema Ficha Tríplice**, São Paulo: Tipografia Aurora, 1941.
- BATARDON, L. **A Contabilidade ao alcance de todos**. 5th ed. Porto: Tipografia Siqueira, 1934.
- BESTA, Fabio. **La Ragioneria**. 2nd ed. Milano: Casa Editrice Dottor Francisco Vallardi, Vol. II, 1929
- CHATFIELD, Michael. **A history of accounting thought**. Hinsdale, Illinois: The Dryden Press, 1974.
- COSENZA, José Paulo. **A evolução da escrituração contábil através dos tempos: uma revisão histórica da Contabilidade contemporânea com base na literatura contábil**. (Dissertação de Mestrado) Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 1999.
- COSENZA, José Paulo. **The role of Accounting in the Twenty-First Century “an essay to the emerging nations”**. Madrid: AECA, (paper submitted of the 8th World Congress of Accounting Historians), 2000, p. 53.
- COSENZA, José Paulo. Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado – um estudo a partir da experiência brasileira. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 30, n. 130, Julho-Agosto 2001, p. 43-63.

- DEGRANGE, Edmond. *Methodo facil de escripturar os livros: por partidas simples e dobradas comprehendendo à maneira de fazer a escripturação por meio de um só registro*. 5th ed. Porto: E. Chardron, 1875.
- FERREIRA, Rogério Fernandes. A escripturação por decalque. **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, v. 3, n. 54, ago 1970, p. 1-4.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOMES, Francelino de Araújo. **Contabilidade financeira pelo sistema Ruf**. 2. ed. Rio de Janeiro: Coleção *Ruf*, 1957.
- IMPLOTA, Milton. **Contabilidade mecânica** (tese apresentada ao IV Congresso Brasileiro de Contabilidade). São Paulo: *Officinas Graphics* da Ave Maria, 1937
- GOMES, Francelino de Araújo. **Contabilidade por decalque**. Rio de Janeiro: Cobraci, 1961.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 24ª ed. Petrópolis: Vozes, 2007.
- LOUSÃ, A.; MAGALHÃES, M. **Contabilidade: teoria e prática**. Vol. 1, 4th ed., Lisboa: Porto Editora, (s.d.).
- MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MASI, Vincenzo. *La ragioneria nell'età moderna e contemporanea. Testo riveduto e completato da Carlo Antinori. (Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali – Studi di Storia della Ragioneria)* Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1997.
- MATOS, Francisco da Silva. Contabilidade por decalque. In: **Lições de Contabilidade**. 2. Ed. Porto: Porto Editora, Vol. 2, p. 61-68, 1972.
- MATTESSICH, Richard. *The beginnings of accounting thought: accounting practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C) and accounting thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*. New York: *Garland Publishing Inc.*, 2000.
- NUNES, Artur Reis Santos. Contabilidade mecânica. **Revista de Contabilidade e Comércio**, v. 18, n. 72, p. 425-445, 1950.
- PARKER, R.H. *Papers on accounting history*. New York: *Garland Publishing*, 1984.
- PARKER, R.H.; YAMEY, B.S. (Eds.). *Accounting history: some British contributions*. New York: *Oxford University Press*, 2001.
- SÁ, Antonio Lopes de. **História da Contabilidade**. Belo Horizonte: Editora Presidente, vols. 1, 2, 3, 1960-61.
- SERRANO CINCA, Carlos. *Lecciones de sistemas informativos contables*. Zaragoza: *Copy Center*, 1999.
- SNELL. D.C. *Ledgers and prices: early Mesopotamian merchant accounts. (Yale Near Eastern researches; 8)*. New Haven: *Yale University Press*, 1982.
- TESCHE, C.H.; VENDRUSCOLO, C.O.; ALVES, C.B & WAYERBACHER, L. Contabilidade: Ciência, Técnica ou Arte? **Contabilidade Vista & Revista**, v. 4, n. 1, p. 23-33, fevereiro 1992.
- VALVERDE, Trajano de Miranda. **Evolução da escripta mercantil**. Rio de Janeiro: Papelaria Muniz, 1929.