

**Antonio Reske Filho**  
**Universidade Federal de Santa Maria – UFSM**  
**Professor**

Rua Tuiuti, 1750 – apto. 801  
97.015-662 – Santa Maria  
Telefone celular: 55 55 91025746  
Telefone domiciliar 55 55 32219405  
[reske@smail.ufsm.br](mailto:reske@smail.ufsm.br)

Professor Assistente com atuação na área de Auditoria, na Universidade Federal de Santa Maria [UFSM], de Santa Maria, RS. [RS], Contador pela Instituição Educacional São Judas Tadeu, de Porto Alegre, RS, 1983. Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina [UFSC], de Florianópolis, SC, 2000. Postulante ao doutoramento no Curso de Doutorado em Desenvolvimento Regional da Universidade de Santa Cruz do Sul [UNISC], de Santa Cruz do Sul,

**Carlos Antonio De Rocchi**  
**Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS**  
**Professor Titular Jubilado**

Rua Barão do Triunfo, 1162  
97.015-070 – Santa Maria  
[ca.rocchi@ig.com.br](mailto:ca.rocchi@ig.com.br)

Professor Titular Jubilado. Terceiro ocupante da Cátedra fundada por Henrique Desjardins, na Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS], de Porto Alegre, RS. Membro da Academy of Accounting Historians [AAH], da Asociación Uruguaya de Costos [AURCO] e do Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos IAPUCO]. Técnico em Contabilidade pela Escola Técnica de Comércio Getulio Vargas [Rio Grande, RS], 1959. Contador pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS], de Porto Alegre, 1972. Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS], de Porto Alegre, 1976. Doutor em Engenharia pela Universidade Federal de Santa Catarina [UFSC], de Florianópolis, 2007.

## SISTEMATOLOGIA: A ESQUECIDA PRIMEIRA TEORIA MACRO CONTÁBIL BRASILEIRA

### RESUMO:

Este artigo tem por objetivo discutir a Sistemologia desenvolvida por Francisco D'Auria em 1949, a qual é revisada e interpretada como arcabouço inicial de uma Teoria da Contabilidade Global, projeto que foi logo a seguir abandonado. São apresentados alguns motivos pra explicar o desinteresse de Francisco D'Auria em aprofundar a Teoria Sistemológica da Contabilidade. A tese era muito avançada para a época e, passado mais de meio século desde sua apresentação, cabe ainda perguntar se já existem as técnicas e instrumentos necessários para sua implementação e operacionalização. Questiona-se se é possível desenvolver uma Teoria da Contabilidade Global, e quais poderiam ser suas aplicações práticas. O trabalho é uma pesquisa exploratória, onde foi utilizado como procedimento técnico à pesquisa bibliográfica. A principal conclusão é que uma Teoria da Contabilidade Global pode ser utilizada na relevação dos fenômenos que afetam o patrimônio natural.

### 1 EXPLANAÇÃO INICIAL

Embora a contabilidade – ou mais especificamente, a inventariação patrimonial e a escrituração – venha sendo praticada desde o início da história registrada, o conceito de Teoria da Contabilidade é de origem comparativamente recente (MOST, 1977). A afirmativa é especialmente válida para o Brasil, onde estudos sobre Teoria e História da Contabilidade apenas recentemente começaram a despertar interesse (LAWRENCE, 1962).

A consequência mais evidente dessa ausência de estudos sobre teorias e história da Contabilidade, é o surgimento de propostas inadequadas e tentativas incorretamente baseadas. Ambos os procedimentos estão fortemente inter-relacionados. Com referência à História da Contabilidade, existe entre os contadores brasileiros uma ampla corrente que acredita – ou finge acreditar – que todo o desenvolvimento da Contabilidade ocorreu na Itália, e que o maior teorista da contabilidade é Vincenzo Masi, que lançou a “Teoria Patrimonialista da Contabilidade” (MASI, 1927). Existe até mesmo uma associação, a “ACIN - Associação Científica Internacional Neopatrimonialista” congregando os defensores da “Teoria Neopatrimonialista da Contabilidade”, cujo único objetivo declarado é difundir os aperfeiçoamentos que pesquisadores contábeis brasileiros introduziram na teoria inicial de Vincenzo Masi.

Este trabalho tem dois objetivos; primeiramente, demonstrar a falácia representada pela excessiva importância que os filiados da ACIN atribuem ao enfoque doutrinário de Masi (1927), e em segundo lugar, mostrar como essa visão “patrimonialista” prejudicou o desenvolvimento da primeira teoria macro contábil brasileira.

### 2 TERMOS TÉCNICOS UTILIZADOS NO TRABALHO, CUJO EXATO SENTIDO DEVE SER EXPLICADO

Os teóricos brasileiros se utilizam de vários itacismos que são de difícil tradução, até mesmo para outras línguas latinas. Portanto e conseqüentemente, devem ser explicados ao mesmo tempo em que se tenta criar um étimo capaz de tornar a idéia inteligível em idiomas anglo-saxônicos, por exemplo.

O vocábulo “azienda” define toda e qualquer entidade econômica que possui um patrimônio, cujo valor pode ser expresso em valores econômicos e financeiros. Atualmente, a expressão caiu em desuso no Brasil, estando substituída por “ente econômico” e “entidade contábil”, mas continua sendo empregada por estudiosos italianos (ROCCHI, 2008). Para os seguidores do Neopatrimonialismo, o étimo deve ser substituído por “célula social”, que serve para conceituar todo complexo, constituído por elementos pessoais e impessoais, que busca, em movimento permanente, atingir um objetivo nas sociedades humanas, como é o caso das instituições e das empresas.

Um outro conceito de difícil tradução é a palavra “rédito”, que significa o resultado obtido pela gestão dos recursos disponibilizados para a azienda ou célula social, e que pode assumir valor positivo (no caso de lucro), negativo (no caso de prejuízo) ou nulo (nem lucro, nem prejuízo).

Na Itália, várias correntes de pensamento contábil se desenvolveram em torno desses conceitos de patrimônio e rédito, sendo as mais relevantes: o contismo, o personalismo, o neocontismo, o controlismo, o aziendalismo e o patrimonialismo. Os Patrimonialistas elegeram para objeto dos estudos contábeis o patrimônio, enquanto os Aziendalistas preferem focar a gestão e seus efeitos sobre o patrimônio. O método contábil, em qualquer caso, é a relevação.

Para os estudiosos brasileiros existe uma sutil diferença conceitual entre Aziendalismo, doutrina desenvolvida na Itália por Gino Zappa (1946), e Reditualismo, doutrina criada na Alemanha por Eugen Schmalembach (1923). Ambas as doutrinas se concentram no estudo do rédito.

No que se refere especificamente à conceituação e sugestões para uma atualização e aperfeiçoamento da Sistemologia, pretende-se estabelecer uma distinção entre a Teoria Universal da Contabilidade delineada por Francisco D’Auria, e Teoria Global da Contabilidade, estrutura conceitual que no entender dos autores é meta atingível e suscetível de utilização prática.

### **3 BREVE ESCORÇO HISTÓRICO DA CONTABILIDADE BRASILEIRA**

Fato pouco conhecido da História da Contabilidade Brasileira, o engenheiro polonês Estanislau Kruszynski criou em 1892 um Sistema de Contabilidade para a Prefeitura do município paulista de São Carlos, que viria a influenciar e ainda continua influenciando, de certa forma, a Contabilidade Governamental Brasileira. Estanislau Kruszynski imigrou para o Brasil em 1884, depois de ter sido contratado pelo coronel Paulino Carlos de Arruda Botelho para preceptor de seus filhos. O engenheiro Estanislau Kruszynski era um estudioso e profundo conhecedor de Contabilidade, e criou cursos de Contabilidade Agrícola, Mercantil e Industrial, baseados no método das partidas dobradas, e na teoria de personalização das contas, conhecida como “Logismografia”, de Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi (PELEIAS & BACCI, 2004).

Estanislau Kruszynski teve entre seus discípulos Carlos de Carvalho, primeiramente guarda-livros e a seguir contador da Municipalidade de São Carlos, e que posteriormente publicou várias obras, destacando-se “Estudos de Contabilidade” em quatro volumes. Peleias & Bacci (2004) citam uma segunda edição da obra em 1915, e Viana & Yoshitake (2006) indicam uma vigésima sexta edição datada de 1973. Nas diversas obras de Carlos de Carvalho que foram consultadas, não se encontrou qualquer referência a Estanislau Kruszynski,

O sistema de contabilidade governamental planejado e posto em operação na Municipalidade de São Carlos por Estanislau Kruszynski estava muito a frente do

que então se utilizava na União, Estados e Municípios Brasileiros. Comprovação desta afirmativa, segundo Nascimento (1996), está no fato que, em 23 de dezembro de 1902, o deputado Alfredo Varela apresentou projeto de um Código Financeiro, visando regulamentar os serviços do Ministério da Fazenda. Mas o documento foi desprezado, não por desnecessário, mas por falta de interesse dos parlamentares. Corroboia tal afirmação o fato de, no dia 18 de maio de 1903, o Presidente do Tribunal de Contas, Dídimo Agapito da Veiga, ter recebido do Ministro da Fazenda Leopoldo Bulhões a incumbência de codificar a Contabilidade da União.

Em 1905, Carlos de Carvalho passou a exercer paralela e simultaneamente as funções de contador da Municipalidade de São Carlos, e de coletor das rendas do Estado de São Paulo. Isto propiciou que o sistema projetado por Estanislau Kruszynski ultrapassasse as fronteiras do estado, com outras unidades da Federação Brasileira passando a adotar sistemas de escrituração contábil semelhantes a que era utilizada em São Paulo, e enviando funcionários fazendários para conhecer de perto a operação prática do sistema.

Ao que parece, a República do Brasil não acompanhou o comportamento adotado pelos estados, pois em 1914 a Inglaterra se recusou a conceder um empréstimo para o Brasil, alegando a falta de um sistema de contabilidade adequado. No que foi considerado uma vergonha nacional, o Ministério da Fazenda não teve condições de exibir aos emissários britânicos a documentação contábil do Tesouro, que permitiria comprovar as garantias oferecidas (NASCIMENTO, 1996).

Mas não se pode negar a importância de Carlos de Carvalho no desenvolvimento da Contabilidade Brasileira. Ele foi o mais conhecido e respeitado seguidor que a Escola Personalista teve no Brasil. Cabe recordar que a doutrina de Giuseppe Cerboni, o Personalismo, entende que as contas representam pessoas físicas e jurídicas, e devem ser abertas para três categorias de indivíduos; os correspondentes, os agentes consignatários e o proprietário.

Entre os discípulos de Carlos de Carvalho, merece especial destaque Francisco D'Auria [1884-1958]. Diferentemente do mestre, D'Auria não seguiu a "Escola Personalista" Cerboniana, tendo preferido adotar e seguir a doutrina lançada por Vincenzo Masi em 1923, segundo a qual a Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio das aziendeas (MASI, 1927). Mas seu alinhamento com a Teoria Patrimonialista não foi absoluto. Embora Masi (1927) e D'Auria (1949) afirmassem que o objetivo único e exclusivo da Contabilidade é o estudo do patrimônio, o segundo criticava aquilo que denominou de "ênfase particularista" dos estudos de Vincenzo Masi, centrados na observação de uma única azienda. E propôs que a evidenciação dos fenômenos contábeis deveria contemplar todos os sistemas possíveis no universo físico e no mundo social.

Francisco D'Auria influenciou fortemente os rumos da contabilidade brasileira durante a primeira metade do século XX. Autor de várias obras, D'Auria foi professor e escritor, serviu aos governos federal e estadual paulista. Versado no idioma francês, elegeu a Europa latinófona como seu principal campo de pesquisa, e seus estudos se concentravam nas idéias dos teóricos franceses e italianos.

#### 4 ESTRUTURAÇÃO TEÓRICA DA SISTEMATOLOGIA

A proposta da SistematoLOGIA foi apresentada no livro "Primeiros Princípios de Contabilidade Pura" (D'AURIA, 1949). Francisco D'Auria justificou a criação da SistematoLOGIA por um silogismo básico: "Se a Contabilidade tem sido aplicada

ao Patrimônio, que é um sistema, ela é aplicável a qualquer sistema do universo” (D’AURIA, 1949, p.9).

A conceituação de sistema, na ótica de Francisco D’Auria, é, para dizer o mínimo, extremamente original. Ele afirma textualmente que “sob a relação subjetiva, o sistema é a forma mais perfeita do saber; sob a relação objetiva, a única forma universal possível de ser múltiplice” (D’AURIA, 1949, p. 390).

O silogismo básico utilizado para justificar a criação da Sistemologia leva à conclusão que Francisco D’Auria pretendia contabilizar – o mais correto será dizer escriturar por partidas dobradas – o Universo por inteiro. Ou seja, Francisco D’Auria vislumbrou a criação de uma Teoria Universal da Contabilidade. Tarefa que na opinião dos autores era e ainda é impossível.

Quando da publicação de “Primeiros Princípios de Contabilidade Pura”, “sistema” era definido, tanto nas Ciências Físicas como nas Ciências Sociais, como um conjunto de elementos interligados e interagindo entre si. Todos os sistemas constituíam um conjunto aberto e em comunicação com outros, colocados dentro do mega-sistema denominado Universo – este sim, um sistema fechado e completo. Atualmente, astrônomos e astrofísicos preferem referir a Multiversos, um dos quais é o Universo que pode ser sentido e parcialmente visualizado pela raça humana.

Cabe aqui parodiar e adaptar o pensamento de Stephen William Hawking (1989), sobre os fenômenos físicos; um fenômeno contábil somente ocorre, porque existe um observador (o contador) para observá-lo e registra-lo. Quer existam vários Multiversos ou apenas o Universo, a raça humana tem acesso somente a uma mínima parte. E não se pode contabilizar o desconhecido.

Portanto, e no que se refere ao momento atual, uma Teoria Universal da Contabilidade não apresenta interesse, nem teórico nem prático. Mas uma Teoria Global da Contabilidade, relevando os eventos ocorridos ou por ocorrer no espaço atingível pelas ações humanas, poderá ser desenvolvida.

Francisco D’Auria poderia ter criado uma Teoria Global da Contabilidade, desde que houvesse escolhido os instrumentos de relevação adequados, desenvolvesse critérios de valorimetria compatíveis, e tivesse continuado e aprofundado seus estudos. Respeitadas tais condições, a Sistemologia teria evoluído para alguma forma de Teoria Macro Contábil, semelhante a Macrocontabilidade (YU, 1966) ou à Teoria Mega Contábil (MATHEWS, 2007).

Após a publicação de “Primeiros Princípios de Contabilidade Pura”, que teve apenas uma única edição com tiragem reduzida, Francisco D’Auria viveu ainda nove anos. Mas não retornou ao tema desenvolvido e nem encontrou seguidores dispostos a aprofundar suas idéias de uma Teoria Universal da Contabilidade. Depois de ter proposto a contabilização total do Universo, passou a dedicar-se ao microcosmo azidental; seu último livro, que não chegou a ser publicado, teria por título “Contabilidade Patrimonial-Doméstica”.

## 5 OS MOTIVOS QUE LEVARAM AO ABANDONO DA SISTEMATOLOGIA

Podem ser apresentados diversos motivos pra explicar o desinteresse de Francisco D’Auria em continuar desenvolvendo a Sistemologia e a Teoria Universal da Contabilidade.

Inicialmente, pode-se questionar se Francisco D’Auria percebeu, logo após a publicação de “Primeiros Princípios de Contabilidade Pura”, que a Sistemologia carecia da falta de utilidade prática imediata. Já foi observado anteriormente que a tese era muito avançada para a época de sua apresentação, e mesmo agora, passado mais de meio século, ainda cabe perguntar se já existem técnicas e

instrumentos que permitam sua implementação e operacionalização. Em defesa deste argumento, se pode argumentar que, embora quisesse aparentar ser um teorista erudito, Francisco D'Auria foi antes de tudo um profissional essencialmente prático. Esta e outras fortes razões para o abandono do desenvolvimento da Teoria Universal da Contabilidade são encontradas na autobiografia de seu criador (D'AURIA, 1954).

A leitura de "Cinqüenta Anos de Contabilidade" demonstra que Francisco D'Auria era dominado pelo desejo de permanente atualização. Versado no idioma francês, elegeu a Europa latinófona como seu principal campo de estudos, e suas pesquisas se concentraram nas idéias dos teóricos franceses e italianos. Mas a autobiografia também revela e espelha uma personalidade fortemente narcisista e egocêntrica. Nos dez capítulos de "Biografia", ele dedica um parágrafo ao que denomina de auto-didática, mas não faz nenhuma referência ao aprendizado recebido de outros profissionais. Sempre sem fazer nenhuma referência a trabalhos de pesquisadores brasileiros, limita-se a reclamar da escassa produção técnica nacional.

Em 1932, Francisco D'Auria entrevistou-se com Gino Zappa em Veneza e elogiou a cultura contábil italiana, escutando como resposta: "sim, mas hoje temos que aprender com os americanos e alemães, em matéria de análise" (D'AURIA, 1954, p. 161). Não existem evidências que ele tenha procurado informar-se do que estava acontecendo nas contabilidades germânica e americana. Nem que tenha sequer pensado em incluir a filosofia aziendalista de Zappa em seus escritos.

A Sistemologia, tal como foi apresentada por Francisco D'Auria em 1949, pode ser considerada como a primeira tentativa de desenvolvimento de uma Teoria Macro Contábil Brasileira. Segundo Lock & De Rocchi (2010) a proposta poderia ter evoluído para uma Teoria Global da Contabilidade – e não para uma Teoria Universal da Contabilidade – mas tal não aconteceu por vários motivos:

1º.– Egocentrismo do criador.

O próprio Francisco D'Auria sempre se apresentou como um autodidata, nada afeito a aceitar opiniões diferentes das suas. Tivesse buscado interlocutores –e não ouvintes – na América do Norte e Europa, certamente teria encontrado apoio participativo para sua teoria.

2º.– Abandono prematuro.

Francisco D'Auria sobreviveu por quase uma década à publicação de "Primeiros Princípios de Contabilidade Pura", mas não retornou ao tema. A única edição de "Primeiros Princípios de Contabilidade Pura" teve uma tiragem de 1.000 exemplares, 300 dos quais foram enviados para universidades brasileiras e estrangeiras, e também – nas palavras de D'Auria –, às "notabilidades da disciplina" (D'AURIA, 1954). Tudo indica que a publicação não teve a repercussão esperada pelo autor, daí seu desinteresse em continuar a desenvolver os estudos sobre a Sistemologia.

3º.– A precocidade da proposta.

A Sistemologia foi uma proposta excessivamente avançada para a época de seu lançamento, que carecia de instrumentos adequados para a relevação e evidenciação contábil. Faltava, sobretudo, a indicação de uma possível aplicação prática.

Fato que provavelmente, sequer chegou ao conhecimento de Francisco D'Auria, logo após a publicação de "Primeiros Princípios de Contabilidade

Pura”, foi apresentada a Teoria dos Custos Sociais (KAPP, 1950), abrindo caminho para o surgimento das Contabilidades Societais (ALMADA RODRIGUES, 1983).

4º.– A cultura latinista de Francisco D’Auria.

A alegada cultura e erudição de Francisco D’Auria mascaravam uma visão xenófoba, fechada a tudo que ocorria fora do mundo contábil latino, ou mais precisamente, da França, Itália e Península Ibérica. Ele sempre limitou suas pesquisas a esses latinófonos, e preferiu ignorar as novas teorias que começavam a surgir na América do Norte, Países do Centro da Europa e Escandinávia.

5º.– A filiação doutrinária de Francisco D’Auria

Francisco D’Auria se via e entendia como Patrimonialista. Mas, mesmo assim, sugeriu uma teoria cujas estruturas são aziendalistas. Além disso, sua auto-formação acadêmica o levava a conduzir todos seus estudos sob a ótica do método das partidas dobradas. Atualmente, Francisco D’Auria seria definido como um monista radical, e esta característica do criador, que refletiu na da estrutura do projeto, é altamente relevante para explicar o marasmo que se seguiu à proposta da Sistemática.

Além das razões apontadas por Lock & De Rocchi (2010), outras causas podem ser ainda apresentadas para justificar o abandono prematuro da Sistemática:

1º.– Indefinição do objeto de estudos. Por ser patrimonialista, Francisco D’Auria elegeu para objeto de estudos da Sistemática o patrimônio universal. Embora frequentemente assim o pareça, as ações humanas não visam administrar o mega-patrimônio universal, mas apenas explorá-lo em proveito próprio. O objeto de estudos da Sistemática deveria ser a gestão social e ambiental;

2º.– Eleição de um método de observação e análise inadequado. Por ser monista radical, incapaz de contabilizar por outros métodos que não fossem a inventariação patrimonial e a escrituração por partidas dobradas, Francisco D’Auria sequer procurou encontrar instrumentos adequados para a evidenciação dos fenômenos que pretendia demonstrar através da Sistemática.

3º.– Indefinição da problemática. Francisco D’Auria não percebeu que a problemática da fenomenologia desvendada pela Sistemática não era de natureza puramente gerencial; os Neopatrimonialistas souberam analisar melhor o problema, definindo-o como envolvido com o social e com ênfase na gestão patrimonial e preocupado com alcançar a eficácia na utilização dos recursos.

Passadas seis décadas desde a proposta inicial – e o quase imediato abandono – da Sistemática, o retorno a seu estudo encontra justificativa no fato que o escopo e a metodologia da Contabilidade mudaram e pode-se esperar que continuem mudando no futuro (BEDFORD & BALADOUNI, 1962). A Contabilidade é uma disciplina na qual a teoria precisa ser modificada para continuar a ser coerente com a prática. A Contabilidade tem um poder oculto, porque as pessoas só pensam no Contador como um comunicador da realidade, mas ao comunicar a realidade, o Contador frequentemente está construindo uma realidade (HINES, 1988).

Entre as grandes mudanças sofridas pela Contabilidade está o surgimento das Contabilidades Societais, entre as quais se incluem a Contabilidade Social e a Contabilidade Ambiental (ALMADA RODRIGUES, 1983). A maior parte dos teóricos e historiadores brasileiros da Contabilidade não tem dedicado a devida atenção às mudanças que o aparecimento dessas Contabilidades Societais introduziu no estudo e nas práticas da disciplina.

Igualmente, também ocorreu a redefinição da problemática contábil, mal percebida pelos teóricos brasileiros. Desde a publicação do trabalho de Bedford & Baladouni (1962), a Contabilidade Aplicada pode ser redefinida como o processo de identificação, mensuração e comunicação das informações econômicas, para permitir julgamentos e decisões dos usuários da informação (NAKANO, 1971).

## 6 PROPOSTA DE CRIAÇÃO DE UMA TEORIA GLOBAL DA CONTABILIDADE

O surgimento das Contabilidades Societais não marginalizou nem diminuiu os campos de aplicação das Contabilidades Tradicionais, somente os ampliou. Comprovação desta afirmativa, existem atualmente muitos enfoques para o desenvolvimento de uma Teoria da Contabilidade, também pretendendo, naturalmente, aplicações práticas para tais estruturas conceituais. Tais enfoques podem ser classificados dentro de duas categorias:

- A.– Teorias Contábeis Clássicas: nas quais todos os registros se referem aos eventos patrimoniais, financeiros e econômicos de uma específica Entidade, sem quaisquer preocupações com o ambiente externo e os reflexos sociais dos atos da gestão; e,
- B.– Teorias Macro Contábeis: compreendendo as técnicas de revelação, registro e evidenciação das ações, reações, influências e conseqüências do inter-relacionamento de uma Entidade Contábil com o meio ambiente, a sociedade e a comunidade aziendal. As Teorias Macro Contábeis também são denominadas, freqüentemente, por Teorias Contábeis Societais (ALMADA RODRIGUES, 1983).

Conforme demonstrado por Yu (1966) e Enthoven (1977), criar uma teoria explicativa para a fenomenologia relacionada com as Contabilidades Societais passa necessariamente pela busca e desenvolvimento de uma estrutura contábil compatível tanto com os fenômenos micro econômicos estudados pela Economia Aziendal ((Betriebswirtschaftslehre), como também com os fenômenos macro econômicos que constituem o campo de estudos da Macro Economia (Volkswirtschaftslehre). O inter-relacionamento entre os campos macro e micro é demonstrado no Diagrama Enthoven-Yu, reproduzido na figura 1.

Trevor E. Gambling demonstrou que as ciências da Economia e da Contabilidade precisam ter uma área de convergência, mas a experiência tem demonstrado que não é tarefa fácil estabelecer qual poderia ser esta área. Na opinião de Gambling (1971), uma das estradas mais frutíferas entre Economia e Contabilidade é provida pelo que se pode chamar de Técnicas Macro Contábeis.

Uma Teoria Global da Contabilidade, evoluída da Sistematologia proposta por Francisco D'Auria, pode pretender se constituir no elo de convergência entre a Economia e a Contabilidade, e representar o ponto de união entre os campos esquematizados no Diagrama Enthoven-Yu, desde que se redefinam e operacionalizem:



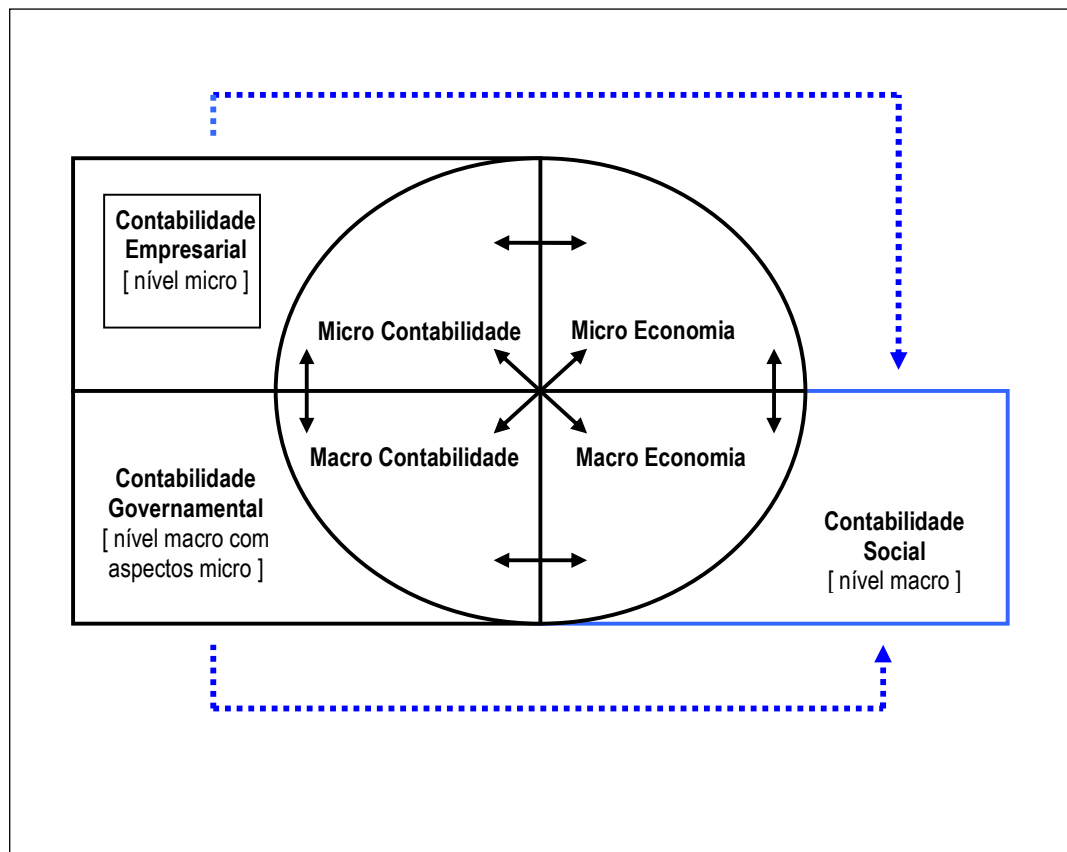


Figura 1 – O Diagrama Enthoven-Yu.

Fonte: LOCK & De ROCCHI – Sistematology: a re-examination of Francisco D'Auria theory of Accounting.

- 1º.– O objeto de estudos da Contabilidade. Uma Teoria Global da Contabilidade somente faz sentido se o campo de aplicação seja a relevação e controle das ações humanas sobre os recursos naturais que constituem o megapatrimônio universal que a raça humana pode explorar em proveito próprio. Dito de outra forma, o objeto de estudos da Teoria Global da Contabilidade é primordialmente a gestão social e ambiental, sem descuidar, em segundo plano, da gestão econômica;
- 2º.– O método a utilizar. O método empregado na observação e relevação da problemática contábil deve ser adequado para acompanhar e relevar a fenomenologia observada em cada azienda ou célula social, e ao mesmo tempo permitir sua soma e comparação, para determinar o resultado global da comunidade aziendal; e,
- 3º.– A problemática contábil. A moderna Contabilidade não pode limitar-se a evidenciar e relevar apenas os aspectos econômicos. As demonstrações e relatórios deverão desvendar, paralela e concomitantemente, os efeitos sociais e ambientais da gestão patrimonial e sugerir os procedimentos para alcançar a eficácia na utilização dos recursos (LOPES de SÁ, 1998).

## 7 NOTAS FINAIS E CONCLUSÃO

A proposta de reativação da Sistematology, através do desenvolvimento de uma Teoria Global da Contabilidade, justifica-se pela constatação que as atividades econômicas, assim definidas as ações humanas suscetíveis de mensuração

monetária e evidenciação contábil, estão crescendo em volume e valor. Tal incremento das atividades econômicas é constante, e não são observados sinais que vá se estabilizar. O próprio modelo político, social e econômico adotado na quase totalidade das nações convida não apenas à manutenção desse crescimento econômico, como à sua aceleração.

Todo crescimento exponencial tende a um limite. No caso das atividades econômicas, o pico será atingido com o esgotamento dos recursos naturais. Mas é discutível se a raça humana conseguirá sobreviver ao decréscimo, mantendo uma organização civilizada.

Não se deve esperar que a Contabilidade ofereça solução para o problema. Mas deve ser estruturada para evidenciá-lo, e mostrar o que está sendo ou deverá ser feito para solucioná-lo.

Atualmente, os custos sociais representam um dos maiores, senão o maior, problema enfrentado pela raça humana. Os custos sociais decorrem das atividades econômicas, e o aumento que vem sendo observado em sua ocorrência e volume se devem, basicamente, a duas variáveis;

- 1<sup>o</sup>.– Observado coletivamente, o Homem vem aumentando, geração após geração, o seu número sobre a Terra. Ao mesmo tempo, tem conseguido aumentar seu período médio de vida;
- 2<sup>o</sup>.– Observado individualmente, o Homem vem aumentando, principalmente a partir da segunda metade do século passado, suas necessidades econômicas. Às necessidades básicas de alimentação, moradia e vestuário, acrescentou novas necessidades de informação, locomoção, diversão e lazer, segurança e conforto,

Para equacionar a primeira variável – aumento em número – o Homem passou a agir sobre a fauna e a flora, com a aplicação de quantidades cada vez maiores de tecnologia, visando obter rendimentos cada vez maiores de cada fator de produção. Como os recursos naturais da fauna e da flora, tais como são encontrados na natureza, são excessivamente equilibrados e pouco produtivos, devem ser modificados até um grau de especialização tal, em que se destroem os ecossistemas para que sobrevivam apenas as espécies consideradas úteis do ponto de vista econômico imediato, e com o auxílio do Homem. Fato alentador, já se percebem ações para manter o equilíbrio ecológico, evidenciado pela defesa das espécies que tenham sua sobrevivência ameaçada.

A segunda variável – incremento das necessidades individuais – é inerente ao modelo político-desenvolvimentista adotado cada vez mais ao redor do globo terrestre, pouco se pode esperar que mude em futuro próximo.

A problemática da Sistemática deveria ser a análise dos custos sociais, definidos como o somatório dos sacrifícios em bem estar social em que se incorre ao tomar uma determinada decisão, quer no âmbito da empresa, quer em termos de planejamento governamental (KAPP, 1950). Esta meta permanece, na proposta da Teoria Global da Contabilidade.

Lock & De Rocchi (2010) observam que provavelmente Francisco D’Auria sequer chegou a saber da publicação de “The social costs of private enterprises” [Os custos sociais da empresa privada], livro que Karl William Kapp publicou em 1950, lançando a Teoria dos Custos Sociais (KAPP, 1950), Para alguns autores, foi esta obra que abriu caminho para o surgimento das Contabilidades Societais (ALMADA RODRIGUES, 1983).

De modo semelhante ao acontecido com “Primeiros Princípios de Contabilidade Pura”, a contribuição pioneira de Karl William Kapp para o desenvolvimento da Contabilidade Social passou praticamente despercebida quando de sua primeira publicação, e somente começou a ser reconhecida na década de 1970. Entretanto, diferentemente de Francisco D’Auria, Karl William Kapp não ficou inativo após a publicação de “The Social Costs of Private Enterprises” (KAPP, 1950), e acrescentou diversas obras à sua bibliografia.

O patrimônio natural é uno e indivisível, e somente poderá ser estudado em sua totalidade. A unidade do patrimônio se explica pelo fato que a propriedade ou posse de um espaço geográfico e dos bens nele abrigados deriva de um ato justificável ou não de aquisição, cessão por terceiros, saque, esbulho ou concessão, e pode ser contestada a qualquer momento. A indivisibilidade advém da constatação que nenhuma azienda ou entidade contábil constitui um nicho isolado, pois está em comunicação e mantém relações de intercâmbio com outras células sociais, nas quais faz aquisições de bens e serviços, realiza trocas ou presta serviços.

A gestão também é una e indivisível. Para os Aziendalistas, a segmentação da vida de uma empresa ou entidade em exercícios serve apenas para cumprir exigências legais e tributárias. A separação dos resultados entre vários exercícios como tentativa de determinar com exatidão os resultados e os custos de produção é uma utopia, já que existem operações em curso no fim do exercício e no início do próximo exercício, que colaboram com a formação do resultado, ou seja, operações que iniciaram em exercícios anteriores e operações que se encerrarão em períodos posteriores.

O método operacional da Contabilidade é a evidenciação (ou relevação) dos atos gestivos. Da mesma forma que a Mega Contabilidade proposta por Mathews (2007), a Teoria Global da Contabilidade pretende ampliar racionalmente o conteúdo das Demonstrações Contábeis, de forma que demonstrem com a mesma importância que é dispensada às informações econômicas, também as sociais e ambientais. Para atingir este objetivo, as Demonstrações Contábeis deverão evidenciar, além da dimensão econômica habitualmente demonstrada, o entorno social e as dimensões ambientais. Mathews (2007) propõe que isto seja realizado pela criação de um novo tipo de Balanço, que contenha três partes com igual importância e status; econômico-financeiro, social e ambiental. Cada qual fundamentado em diferente arcabouço conceitual, padrões adequados, e uma auditoria sistemática.

## REFERÊNCIAS

- ALMADA RODRIGUES, Alberto – Contabilidade do futuro [as novas contabilidades]. São Paulo, Revista Paulista de Contabilidade. [62]446:4-7. 1983.
- BEDFORD, Norton & BALADOUNI, Vahe – A Communication Theory Approach to Accounting. The Accounting Review, 36[4]:650-659, Oct. 1962.
- CARVALHO, Carlos de – Estudos de Contabilidade. São Paulo, Livros Irradiantes S/A. 1973. (26ª edição).
- CASSANDRO, Paolo Emilio – Il profitto: mezzo e non fine. Turim, UTET. 1972.
- D’AURIA, Francisco – Primeiros Princípios de Contabilidade Pura. São Paulo, Ed D’AURIA, Francisco – Cinquenta anos de Contabilidade [1903-1953]. São Paulo: Editora da USP, 1954.
- ENTHOVEN, Adolf J. M. – Accounting Systems in Third World Economies. Amsterdam, North Holland. 1977

GAMBLING, Trevor E. – Toward a General Theory of Accounting. Urbana, The International Journal of Accounting Education and Research, [7]1:1-35, Fall 1971.

HAWKING, Stephen W. – A Brief History of Time. London, Bantam Press. 1989.

HINES, Ruth D. – Financial Accounting: in communicating reality, we construct reality. London, Accounting, Organizations and Society, [13]3:251-261, Oct. 1988.

JOHNSON, Joseph French – Theory and practice in Accounting. New York, The Journal of Accountancy, 449-452, Oct. 1909

KAPP, Karl William – The social costs of private enterprises. Cambridge: Harvard University Press, 1950.

LAWRENCE, C. – Brazil: Education and Accountants. Ithaca, The Accounting Review, [37]3:510-514, July 1962.

LOCK, Fernando do Nascimento & De ROCCHI, Carlos Antonio – Sistematology: a re-examination of Francisco D'Auria theory of Accounting. Sidney, 6<sup>th</sup> Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting, 11-13 jul. 2010

LOPES de SÁ, Antônio – Teoria da Contabilidade. São Paulo, Editora Atlas S/A, 1998

MANCINI, José – Estanislau Kruszynski. São Carlos, Editora Indústria e Comércio Gráfico "O Expresso". 1978.

MASI, Vincenzo – La ragioneria come scienza del patrimonio. Bologna, s.i.e. 1927

MATHEWS, Martim Reginald – Mega-Accounting and Reporting; A proposal for further development. Auckland, 5<sup>th</sup> APIRA Conference, 08-10 July 2007.

MOST, Kenneth Samuel – Accounting Theory. Ann Arbor, 1977

NAKANO, Isao – On accounting communication. Kobe, Kobe Economics and Business Review, [18]63-75, 1971.

NASCIMENTO, José Olavo do – A Contabilidade Pública no Brasil: um histórico resumido, até a edição da Lei nº 4.320/64. Brasília, Revista Brasileira de Contabilidade, [25]98:61-63, mar./abr. 1996.

PELEIAS, Ivam Ricardo & BACCI, João – Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os Congressos Brasileiros de Contabilidade. São Paulo, Revista de Administração da FECAP, [5]3:39-54, jul/ago/set 2004

ROCCHI, Fulvia – Riesaminano l'Economie in attività umana: la "azienda" come pietra miliare nella responsabilità sociale. Rimini, Seconda conferenza italiana su ricerca di contabilità sociale ed ambientale, 17-19 Settembre 2008.

SCHMALEMBACH, Eugen – Grundlagen dynamische Bilanzlehre. Leipzig., G.A. Gloeckner. 1923.

UNDERDOWN, Brian & TAYLOR, Peter J. – Accounting Theory & Policy Making Quotations. London, Heinemann Books, 1985.

VIANA, Aurelina Laurentina & YOSHITAKE, Mariano – History of Accounting in Brazil. Nantes, XI<sup>o</sup> World Congress of Accounting Historians. 19-22 July 2006.

YU, Shih Cheng – Microaccounting and macroaccounting. The Accounting Review, [41]1:8-20, Jan. 1966.

ZAPPA, Gino – Il reddito di impresa. Ed. Giuffrè, 1946