

De Rocchi, D.; De Rocchi, C. (2015). Teoria GERAL da Informação Contábil: um estudo sobre suas origens e A ulterior evolução histórica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 67, 207-231

# Teoria GERAL da Informação Contábil: um estudo sobre suas origens e A ulterior evolução histórica

***Denise de Oliveira De Rocchi***

*Professor da Universidade UniRitter, Porto Alegre, RS. [RS], Bacharel em Jornalismo pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS], 1998. Mestre em Política Internacional pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS], 2000  
derocchi@gmail.com*

***Carlos Antônio De Rocchi***

*Professor Catedrático Jubilado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS]. Associado [actualmente a distancia] de Academy of Accounting Historians [AAH], Asociación Uruguaya de Costos [AURCO] e Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos IAPUCO]. Contador pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS], 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  
ca.rocchi@hotmail.com.br*

---

### **Teoria GERAL da Informação Contábil: um estudo sobre suas origens e A ulterior evolução histórica**

**Resumo:** *Este estudo toma por base o fato que o Homem sempre teve curiosidade em conhecer a origem, crescimento e desenvolvimento das diferentes disciplinas constituintes do conhecimento. Da mesma forma que como muitas outras disciplinas, a Contabilidade Atual engloba várias áreas de conhecimento humano, suas origens nos primórdios da civilização, e seu atual estágio evolutivo permite caracterizá-la como “a linguagem dos negócios”.*

*Os autores entendem que é razoável supor que, quando se analisa a Contabilidade como um processo de comunicação, se pode ter uma clara visão da natureza e do escopo da função da Contabilidade dentro de um sistema econômico. Essa oportunidade existe, porque a estrutura básica da Teoria da Comunicação pode ser proveitosamente aplicada no desenvolvimento de muitas das atuais áreas da pesquisa contábil. E, além disso, ela poderá revelar novos aspectos da Contabilidade como um sistema integrador da Ecologia, da Economia, e de várias outras ciências sociais.*

**Palabras-chave:** *Comunicação Aristotélica, distorção as mensagens, fonte de distorção das mensagens, modelo da evolução histórica da Contabilidade de Albino Mathias Steinstrasser.*

### **Teoría GENERAL de la Información Contable: un estudio sobre sus orígenes y la posterior evolución histórica**

**Resumen:** *Este estudio se basa en el hecho de que el hombre siempre tuvo curiosidad por conocer el origen, crecimiento y desarrollo de las diferentes disciplinas constituyentes del conocimiento. De esa misma forma como muchas otras disciplinas, la Contabilidad Actual engloba varias áreas del conocimiento humano, sus orígenes en los comienzos de la civilización y su práctica actual evolutiva que permite caracterizarla como “un lenguaje de negocios”.*

*Los autores comprenden que es razonable suponer, que cuando se analiza la contabilidad como un proceso de comunicación se puede tener una visión clara de naturaleza y del objetivo de la función de la contabilidad dentro de un sistema económico. Esa oportunidad existe porque la estructura básica de la Teoría de la Comunicación puede ser aplicada de manera provechosa en el desarrollo de muchas de las áreas actuales de la investigación contable. Además de eso, podrá revelar nuevos aspectos de la Contabilidad como un sistema integrador de la Ecología, Economía y de otras ciencias sociales.*

**Palabras clave:** *Comunicación Aristotélica, distorsión de los mensajes, fuentes de distorsión, modelo de la evolución histórica de la Contabilidad de Albino Mathias Steinstrasser.*

### **Accounting Information General Theory: a study about its origins and a subsequent historic evolution**

**Abstract:** *This study is based on the fact that human being has been always concerned about knowing the origin, growth, and development of the different knowledge constituent disciplines. In the same way that many other disciplines, Current Accounting includes several human knowledge areas, its origins at the beginning of civilization, and its current evolutionary stage allows to characterize it as “a business language”.*

*Authors understand that is reasonable to suppose that, when accounting as a communication process is analyzed, it can have a clear vision of nature and accounting function purpose within an economical system. That opportunity exists because basic structure of communication theory can be usefully applied in the development of many of the areas of the accounting research. In addition, it will be able to reveal new aspects of the accountability as Ecology, Economics and other several social sciences integrator system.*

**Keywords:** *Aristotelian communication, messages distortion, messages distortion sources, accounting historic evolution model of Albino Mathias Steinstrasser.*

### **Théorie GÉNÉRAL de l'Information Comptable : une étude sur ses origines et l'ultérieure évolution historique**

**Résumé :** *La base de cette étude est o fait que l'homme toujours a eu de la curiosité en connaître l'origine, croissance et développement des différents disciplines constituants de la connaissance. De la même manière comme plusieurs autres disciplines, la Comptabilité Actuelle englobe des diverses domaines de connaissance humaine, ses origines au début de la civilisation et son étape évolutive permet le caractériser comme “un langage des affaires”.*

*Les auteurs comprennent qui est raisonnable supposer que quand la comptabilité est analysée comme un processus de communication, il se peut avoir une vision claire de la nature et de but de la fonction de la comptabilité dans un système économique. Cette opportunité existe parce que le structure basique de la théorie de la communication peut être profitablement appliquée dans le développement des diverses domaines de la recherche comptable. En outre, elle pourra révéler des nouveaux aspects dans la comptabilité comme un système intégrateur de l'écologie, de l'économie, et des autres diverses sciences sociales.*

**Mots clés :** *Communication Aristotélique, distorsion de messages, sources de distorsion des messages, modèle de l'évolution historique de la comptabilité d'Albino Mathias Steinstrasser.*

# Teoria GERAL da Informação Contábil: um estudo sobre suas origens e A ulterior evolução histórica

*Denise de Oliveira De Rocchi y Carlos Antônio De Rocchi*

*Primera versión recibida en septiembre de 2015 - Versión final aceptada en septiembre de 2015*

## I. Considerações iniciais

O artigo de Norton Moore Bedford e Vahe Baladouni, publicado na “Accounting Review”, iniciou uma revolução silenciosa e nem sempre percebida nas teorias e aplicações práticas da Contabilidade, e que ainda continua (Bedford & Baladouni, 1962). Os referidos autores tomaram com o ponto de partida a colocação de Delmer P. Hylton, quando afirmou que o principal problema existente para criar uma Teoria Geral da Contabilidade não decorria das diferentes correntes de opinião existentes, mas da falta de um senso de direção para o qual deveriam ser dirigidos os estudos e pesquisas, para que se pudesse fazer Contabilidade como ela deve ser feita (Hylton, 1955).

Quando lançou os fundamentos da Macro Contabilidade, inicialmente apenas uma proposta para ampliar os campos de aplicação da relevação contábil, Shih Cheng Yu observou, com muita oportunidade, que o étimo “contabilidade” deveria ser considerado como genérico; era uma questão claramente reconhecida que, desde algum tempo, a palavra “contabilidade” não era mais somente aplicada para designar o acompanhamento da gestão econômica e financeira das empresas privadas (Yu, 1957).

Seguindo a mesma linha de pensamento de Shih Cheng Yu, o Professor Jose Antônio Sarmiento, da Universidade do Porto, publicou logo depois um trabalho onde observava que a definição da Contabilidade, o estudo de suas relações de dependência e interdependência com outras disciplinas e a exata delimitação de seus domínios, já tinha feito correr rios de tinta, sem que se tivesse conseguido chegar a uma definição que fosse universalmente aceita (Sarmiento, 1959). Transcorrido mais de meio século desde a publicação do trabalho de Delmer P. Hylton e Jose Antônio Sarmiento, o reclamado senso de direção para os estudos e pesquisas contábeis parece ainda não ter sido encontrado, e uma definição

precisa e inquestionável da verdadeira natureza da Contabilidade continua a ser procurada.

Recentemente o professor Hernani Olímpio Carqueja observou que a indefinição quanto ao senso de direção para os estudos teóricos a que se refere Delmer P. Hylton é parcialmente justificado pelo fato que o real significado do étimo “contabilidade”, na linguagem corrente de alguns países, já registra de “per se” algumas formas de indefinição (Carqueja, 2007).

Avaliando as mudanças que ocorriam quando Norton Moore Bedford e Vahe Baladouni publicaram seu trabalho seminal e lançaram a proposta de uma abordagem estruturada na Teoria Geral da Comunicação para explicara fenomenologia estudada pela Contabilidade, o professor Isao Nakano observou que “os últimos anos apresentaram uma mudança revolucionária na metodologia da pesquisa contábil. Antigamente, ouvíamos a miúde discussões sobre regime de competência, valores atuais, demonstrações contábeis, enquanto que agora a ênfase é centrada sobre a utilidade da informação contábil para seus recebedores. Atualmente, a Contabilidade pode ser redefinida como o processo de identificação, mensuração e comunicação das informações econômicas, para permitir julgamentos e decisões aos usuários da informação“ (Nakano, 1971).

O trabalho pioneiro de Norton Moore Bedford e Vahe Baladouni demonstrou que uma abordagem da Teoria Geral da Comunicação para a Contabilidade irá contribuir para a superação dos problemas decorrentes das indefinições teóricas listadas anteriormente, e pode revelar novos aspectos da Contabilidade como um sistema integrado, a compartilhar com outras áreas do conhecimento.

O sucesso da aplicação da Teoria Geral da Comunicação em outros campos de estudo oferece apoio empírico para a proposta de examinar a Contabilidade sob este ponto de vista. Quando os estudiosos das ciências sociais aplicaram a seus campos de estudo a estrutura básica da Teoria das Comunicações, tal como desenvolvida por Claude E. Shannon e Warren Weaver em 1949, eles criaram um novo enfoque para o estudo da teoria e da prática contábil. Sem implicar qualquer limite para a aplicabilidade da Teoria Geral da Comunicação à Contabilidade, este trabalho está comprometido com o desenvolvimento de uma estrutura conceitual ampla para o estudo do processo de comunicação contábil, embasado na evolução histórica da disciplina, e que permita, ao mesmo tempo, prospectar sobre seu futuro desenvolvimento e utilização prática.

## **II. A evolução histórica das técnicas de relevação e do formato da Informação Contábil**

A evolução de qualquer campo de conhecimento pode ser melhor compreendida quando o estudo é desenvolvido desde o prisma de uma análise

histórica; ao estudar-se a evolução da teoria e das práticas contábeis ao longo do tempo, e inter-relacionando tal desenvolvimento com os eventos verificados em outras áreas do conhecimento. Quando embasado em dados confiáveis e corretamente conduzido, o método histórico oferece sempre uma informação valiosa e, aspecto que está se tornando cada vez mais relevante no caso da Contabilidade, prospectar os mais prováveis formatos que a disciplina poderá assumir no futuro.

Existem evidências históricas que a Contabilidade tem sido, desde seu surgimento, uma metalinguagem complexa que apresenta inúmeras variantes morfológicas [dialetos]. E a permanência e a crescente importância social e econômica desta metalinguagem estão a requerer normas de estruturação para o formato das informações, ferramenta imprescindível para torna-la inteligível a todo “utente”, vale dizer; processadores, usuários e destinatários das mensagens contábeis (Carqueja, 2007).

Para Kenneth Samuel Most, a evolução histórica da Contabilidade pode ser sintetizada em um processo contínuo e permanente de transição, dentro do qual a importância do conteúdo vem sendo paulatinamente substituída pela utilidade da informação. Ou dito de outra forma, os modelos adotados para estruturar a informação contábil vem se modificando, no sentido de torna-la cada vez mais ampla, inteligível, multidisciplinar, multidimensional e prospectiva (Most, 1977).

Ao estudar a antiga civilização babilônica, a antropóloga Denise Schmandt-Besserat localizou registros contábeis em tabletes de argila [“tokens”] datados de 4500 a.C., e tal descoberta levou-a a defender a tese que foi a necessidade de contabilizar que levou as antigas civilizações a desenvolver as primeiras formas de escrita (Schmandt-Besserat, 1977). Confirmando a proposição de Denise Schmandt-Besserat, Carolyn Perry demonstrou que as primeiras formas de escrita do idioma grego foram desenvolvidas especificamente para materializar registros contábeis, e que as civilizações que estavam surgindo na área do mar Egeu já dispunham de sistemas de contabilidade relativamente sofisticados (Perry, 1996). Basicamente, tais registros contábeis se referem à comprovação dos direitos de propriedade, valores a receber e compromissos assumidos. Vale dizer; evidenciavam técnicas de registros inventariais.

Aceitando-se as proposições de Denise Schmandt-Besserat e Carolyn Perry, conclui-se que a aplicação e desenvolvimento das técnicas de relevação contábil já contam mais de quarenta e cinco séculos. Tal longevidade não é de surpreender, pois a Contabilidade é um traço cultural comum a todas as civilizações, e surge e começa a se desenvolver quando uma tribo, clã ou sociedade atinge o terceiro estágio de desenvolvimento previsto por Adam Smith em sua obra *mor* (Smith, 1776).

Uma forma de periodificação temporal é característica indissociável dos estudos historiográficos, e a História da Contabilidade não é exceção, e podem ser listadas mais de uma dezena de propostas de segmentação para delimitar as fases de evolução da Contabilidade. Elege-se, para o desenvolvimento deste trabalho, a proposição de Albino Mathias Steinstrasser; para referido docente, a evolução do conhecimento contábil atravessou as seguintes fases (Steinstrasser, 1971);

1º. A Época da Evidenciação Inventarial [com anterioridade a 1200]:

Desde os albores da civilização até o início da utilização do Método das Partidas Dobradas. Note-se que tal evento antecedeu em mais de dois séculos a publicação da obra de Luca Bartolomei Paciolo;

2º. A Época da Evidenciação escritural [1200-1919]:

Embora o Método das Partidas Dobradas tenha começado a tornar-se uma técnica de utilização praticamente universal somente com a publicação da obra de Luca Bartolomei Paciolo em 1494, é fato comprovado que a técnica começou a ser empregada em algumas comunas italianas a partir de 1200. A partir da publicação da obra de Paciolo, a escrituração por partidas dobradas se tornou um método praticamente universal; e,

3º. A Época da Evidenciação Plena [a partir de 1919]:

Para Albino Mathias Steinstrasser, a perfeita distinção entre escrituração e contabilidade somente começou a se tornar clara a partir de 1919, graças aos estudos e pesquisas desenvolvidos pelo Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit [RKW], centro de estudos de Economia Aziendal, cuja ação logo iria conduzir à formação progressiva de uma doutrina. Quando Eugen Schmalembach assumiu a chefia das pesquisas contábeis, começou-se a buscar instrumentos capazes de avaliar o “confronto empresarial” [Betriebsvergleich], ou seja, a comparabilidade entre as diversas explorações, como elemento básico de estudo e como escopo fundamental da Betriebswirtschaftslehre [economia empresarial], e os reflexos dos fenômenos micro econômicos estudados pela Economia Aziendal sobre os fenômenos macro econômicos que constituem o campo de estudos da Macro Economia [Volkswirtschaftslehre].

O percurso do conhecimento contábil através das fases evolutivas propostas por Albino Mathias Steinstrasser resultou na lenta evolução de uma arte pictórica, que o surgimento do Método das Partidas Dobradas transformou em técnica de registro, e a seguir a dinamização da Economia e a evolução tecnológica transformaram em um conjunto de procedimentos científicos (Tesche & Al., 1993). Mas conforme se demonstra na Ilustração 1, seu objetivo inicial ainda permanece; informar sobre patrimônios e os resultados dos atos gestivos.

Conforme se demonstra na ilustração 1, a periodificação temporal proposta por Albino Mathias Steinstrasser ganha força e consistência, quando confrontada com as posições defendidas por José Antonio Sarmiento, Carlos Henrique Tesche e Hernani Olímpio Carqueja (Sarmiento, 1959; Tesche & Al., 1993; Carqueja, 2007).

Entretanto, cumpre destacar que a personalidade e características sociais dos “utentes” – assim denominados os usuários, informadores, analistas e destinatários das mensagens contábeis – vem se modificando radicalmente. As novas classes de “utentes” assumem diferentes posicionamentos diante da comunicação contábil, pois suas necessidades informativas são bem mais amplas. Consequentemente, novas formas de relevação e conteúdo deverão ser utilizados pelos Contadores.

**Ilustração 1.** *Métodos, metas e problemas de Contabilidade, ao longo de sua evolução histórica*

	Época da Evidenciação Inventarial [anterior a 1200 D.C.]	Época da Evidenciação escritural [1200 – 1919]	Época da Evidenciação Plena [1919 –?]
Instrumentos para a memorização	Artes pictoriais	Técnicas escriturais	Técnicas escriturais e métodos científicos
A classificação	Forma de arte	Técnica	Ciência
O contendor fenomenológico	Possessione domini	Aziendas	Aziendas Macrocelulas Sociais
O objetivo	Registrar a posse de Bens e direitos	Avaliar ativos e registrar transações	Avaliar ativos e registrar transações
Os “utentes”	Soberanos Senhores feudais	Proprietários Investidores	Múltiplos e amplos grupos sociais
A problemática envolvida	Gerar e fornecer as informações solicitadas pelos “utentes”	Gerar e fornecer as informações solicitadas pelos “utentes”	Gerar e fornecer as informações solicitadas pelos “utentes”
Os métodos de relevação	Formas embrionárias de evidenciação	Evidenciação técnica [partidas dobradas]	Evidenciação ampla e multidisciplinar

Fonte: elaborada pelos autores.

### III. Modelos analógicos para explicar os processos envolvidos na Comunicação Contábil

A principal assertiva que será feita ao longo deste trabalho, é que a Contabilidade Aplicada deve ser vista e entendida como um instrumento de informação, materializado operacionalmente no Sistema de Informação Contábil. Quando corretamente planejado e operado, o Sistema de Informação Contábil [SIC] se constitui no mais importante instrumento informativo dos proprietários, investidores, gerentes e supervisores e, até recentemente, isso decorria do fato que a expressão final de todo e qualquer dado gerado e processado no Sistema de Informação Contábil é equalizada por um denominador comum monetário,

hipoteticamente inteligível por todos os destinatários e usuários da informação. A nível teórico, o Sistema de Informação Contábil [SIC] pode ser redefinido 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 qualquer outro “utente” interessado na entidade, mas localizados externamente a ela, e sem capacidade para intervir diretamente nas decisões – usuários externos.

Os procedimentos de evidenciação contábil adotados em cada fase da periodificação temporal proposta por Albino Mathias Steinstrasser podem ser visualizados em modelos analógicos que foram desenvolvidos inicialmente para aplicação em outros campos do conhecimento. Este fato não chega a surpreender, pois um modelo é simplesmente urna maneira de representar o que é ou poderá vir a ser a realidade. Embora seja necessário um grande número de variáveis para representar ou prever um fenômeno com perfeita exatidão, geralmente um pequeno número de variáveis relevantes permite explicar a maior parte dele.

De modo especial, um modelo destinado a representar fenomenologias relacionadas com informação e comunicação jamais poderá incluir todos os possíveis elementos envolvidos no processo; e assim sendo, os elementos que nele serão representados devem ser cuidadosamente selecionados (Gerbner, 1956; Hovland, 1949; Lasswell, 1948; Riley & Riley, 1951).

Ao mesmo tempo, um modelo também deve ser visto como ferramenta que auxilie pessoas a pensar e raciocinar de forma sistemática, ao indicar a correspondência entre ele mesmo e os aspectos correlatos na coisa real, que está nele representada. Por isso, se deve ter em mente que os modelos analógicos e simbólicos que representam a atual fenomenologia da informação contábil são altamente abstratos.

Quando falam sobre modelos – e particularmente quando estão inseridos em grupos multidisciplinares – os Contadores costumam se referir aos modelos como instrumentos de uso restrito à Pesquisa Operacional. Entretanto, modelos são amplamente empregados, tanto nas pesquisas como nas aplicações Contabilidade, embora nem sempre tal fato seja percebido.

### III.1. A Época da Evidenciação Inventarial: comunicação Aristotélica

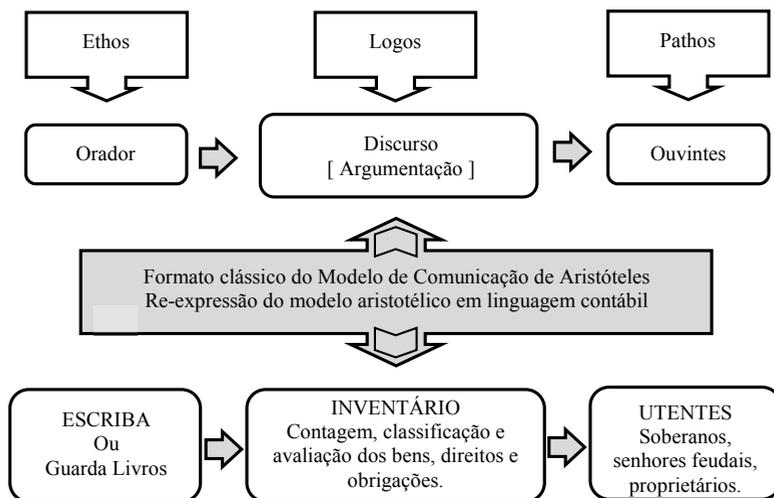
Com anterioridade a 1200 d.C., os procedimentos de contabilização se resumiam a listagens descritivas dos bens de propriedade ou sob o controle do utente, na maior parte dos casos um soberano ou senhor feudal. A Época da Contabilidade Inventarial foi a de mais longa duração, e se caracterizou por procedimentos de relevação determinísticos, destinados a registrar somente a composição e o valor dos bens patrimoniais, sem maiores preocupações com aspectos sociais ou ambientais.

As possibilidades de aplicação prática da Evidenciação Inventarial estão demonstradas em dois exemplos históricos: Em 800 d.C., o Imperador Carlos Magno estatuiu o “Capitulare de Villis”, exigindo um inventário anual das propriedades; as receitas e as despesas deveriam ser escrituradas em livros separados, e o balanço enviado ao rei. E em 1066 d.C., logo depois de consolidar seu domínio sobre a Grã Bretanha, Guilherme de Orange [William the Conqueror], mandou elaborar o “Doomesday Book”, um registro de todas as propriedades de seus súditos. Os impostos passaram a ser cobrados com base nestes registros. Nos dois exemplos, a validade e real utilidade da informação dependiam da vontade do soberano, demonstrando que não se deve jamais deixar de reconhecer a importância do elo final de uma cadeia de comunicação; destinatário. Nas fases seguintes de seu desenvolvimento, a Contabilidade reservará maior atenção aos destinatários das mensagens.

A Época da Evidenciação Inventarial também é referida, algumas vezes, por “Fase da Comunicação Aristotélica”. Isso se justifica, por ter sido o filósofo grego Aristóteles [384 a.C.-322 a.C] quem primeiro descreveu e analisou um processo de comunicação, composto pelo orador, sua mensagem e os ouvintes.

O modelo desenvolvido por Aristóteles demonstra que é a pessoa [ou conjunto de pessoas] ao término do processo de comunicação –os ouvintes– quem possui ou controla a chave para permitir que aconteça ou não a comunicação. Demonstra-se na ilustração 2, que o modelo de Aristóteles identifica os componentes estruturais dos processos de contabilização praticados durante a Época da Evidenciação Inventarial:

**Ilustração 2.** *A visão aristotélica de comunicação, adaptada à Contabilidade Inventarial*



Fonte: elaborada pelos autores.

- A. O Contador [ou o escriba]  
Agindo como Orador, O Contador deve assumir um comportamento ético [ethos], para explorar racional [logos], sem perder de vista o racional [logos], e buscando a comprovação [pistis]. Ele alcança tais objetivos, elaborando um instrumento capaz de manter registros permanentes em uma linguagem clara e comum, superando os limites da memória humana; O Inventário.
- B. O Discurso [ou argumentação]  
No caso do Inventário Contábil, os documentos e dados comprobatórios devem ser organizados de forma racional, favorecendo expressar as ideias de maneira clara, e utilizando as palavras adequadas.
- C. O Ouvinte [destinatário da informação contábil]  
Ao receber uma mensagem, deve estar preparado para entender adequadamente ao conteúdo, armazenar e memorizar. Em qualquer caso, deve estar pronto para condicionar-se ao conteúdo da mensagem, ou saber discordar dele com objetividade, quando não estiver de acordo.

Note-se que, durante a Época da Evidenciação Inventarial, os procedimentos contábeis demonstravam sobretudo relações jurídicas e políticas, cabendo quase sempre ao “utente dominus” [soberano ou senhor feudal] a decisão final sobre a oportunidade e fidedignidade da demonstração contábil. A informação contábil era dirigida a um único utente e não se cogitava explicitamente da possibilidade de ocorrerem distorções nas mensagens e informações.

### *III.2. A Época da Escrituração Digráfica: comunicação Lasswelliana*

O Método das Partidas Dobradas já era utilizado por várias comunas do norte da Itália desde 1200 d.C., mas somente passou a ser amplamente divulgado a partir de 1494 d.C., após a primeira publicação do “Tractatus de Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalitate”, de Luca Bartolomei Paccioli, em Veneza. Por este motivo, a técnica foi conhecida inicialmente como “o método veneziano de conduzir a Contabilidade”, e logo a seguir à primeira publicação do livro de Luca Bartolomei Paccioli transformou-se em instrumento de uso praticamente universal até os dias atuais, por sua característica de comparar as aplicações dos recursos econômicos com a origem dos recursos monetários necessários para sua manutenção e reposição.

O Método das Partidas Dobradas está embasado em um teorema básico: A todo débito corresponde um crédito de igual valor, e vice-versa. A partir deste teorema básico, pode-se estabelecer o seguinte corolário: toda aplicação de recursos econômicos requer uma fonte de igual magnitude.

O economista e cientista social Werner Sombart demonstrou que a utilização prática dos registros por digrafia e o conceito de “azienda” trouxeram grandes modificações para a vida social e econômica europeia,

em especial daquelas pessoas que dispunham de bens de capital e que estivessem dispostas a se associarem com objetivos comerciais (Sombart, 1902). Werner Sombart foi o primeiro professor universitário alemão a reconhecer a importância do marxismo, mas isto não impediu que em sua obra mais conhecida tecesse elogios ao capitalismo, predizendo que tal sistema econômico alcançaria seu zênite no Século XX. Estudando registros contábeis do período durante o qual o capitalismo desenvolveu-se na Europa, ele identificou três fatores causais que contribuíram ao crescimento do empreendimento capitalista:

1. A legislação:

Ao reconhecer o empreendimento capitalista como uma pessoa jurídica, detentora de direitos e obrigações, a lei forneceu o vigamento jurídico para as empresas que começavam a surgir;

2. As técnicas de administração empresarial:

A estrutura das Técnicas de Administração Científica que começavam a surgir requeriam Sistemas de Informação Contábil confiáveis, e o Método das Partidas Dobradas, ao demonstrar de forma quase imediata às mutações patrimoniais foi a proposta de solução encontrada; e,

3. A dinamização dos mercados:

A dinamização dos mercados trouxe um novo ambiente para as atividades empresariais, provendo os meios para que as empresas existissem e operassem como entidades financeiras.

Werner Sombart apresentou quatro motivos para explicar a importância que a Contabilidade por Partidas Dobradas assumiu neste contexto:

1º Permitir o desvendamento, de forma quase imediata, do fluxo de recursos econômicos e financeiros requeridos ou gerados pelas transações praticadas pelos gestores. Os registros contábeis passaram a demonstrar os lucros auferidos e as perdas ocorridas, e de que forma as transações repercutiam sobre o capital investido. Isto facilitava encontrar os rumos para a incrementação da riqueza, através da reaplicação dos lucros.

2º Concentrar as análises e observações dos gestores aos fatos evidenciados pelas contas. A Contabilidade por Partidas Dobradas nutriu o desenvolvimento do racionalismo econômico: “Non esse quod non est in libro” [o que não estiver nos livros não existe]

3º Através da utilização do Método das Partidas Dobradas, a Contabilidade facilitava alcançar-se a organização sistemática dos empreendimentos.

4º Evidenciar a distinção entre investidor e gestor, passando a permitir a separação das contas dos financiadores daquelas decorrentes das operações.

James O. Winjum examinou as proposições de Werner Sombart estudando livros empregados para o ensino da contabilidade e registros correlacionados,

produzidos na Inglaterra no período 1500-1750 e concluiu que existem evidências de todos os quatro, mas a vantagem primária da Contabilidade por Partidas Dobradas foi criar ordem no interior das fábricas. Vale dizer, o principal propósito do emprego do Método das Partidas Dobradas era a organização sistemática dos empreendimentos (Winjum, 1972).

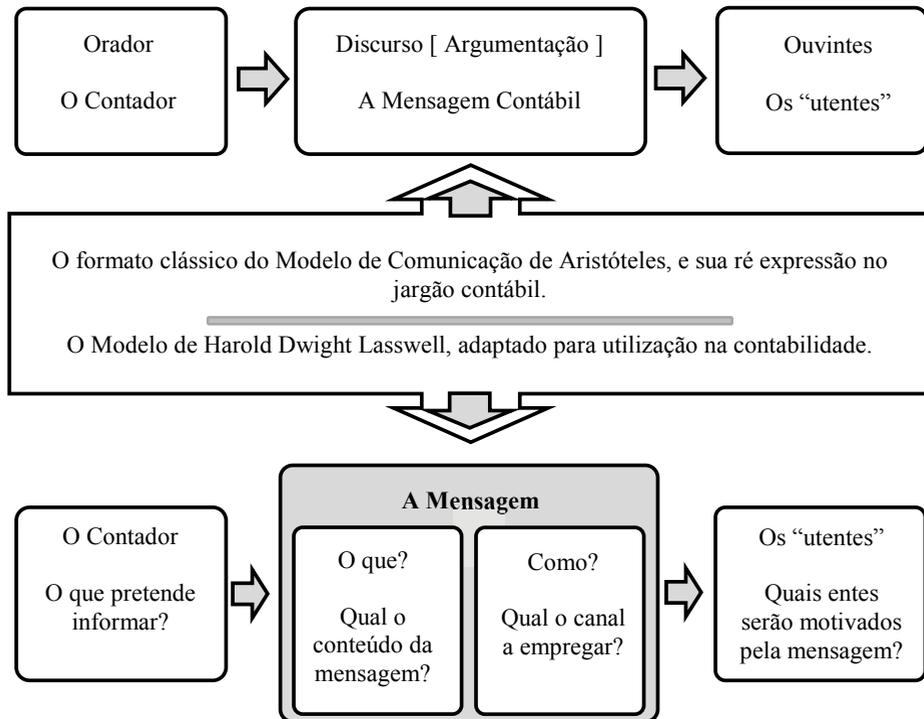
Enquanto Professor da Universidade de Melbourne, Louis Goldberg desenvolveu a Teoria Contábil do Gerenciador [Commanders Accounting Theory], partindo de uma interpretação particular do Método das Partidas Dobradas; o teorema fundamental do Método das Partidas Dobradas enuncia que: “a todo débito corresponde um crédito de igual valor, e vice-versa”. Na teoria de Louis Goldberg, a conhecida igualdade contábil é interpretada em termos de provedores [ou fornecedores] e gestores [ou “gerenciadores”] dos recursos aplicados e/ou utilizados no empreendimento. Leon Goldberg também sugeriu uma Teoria da Informação Contábil, ao questionar se as novas alternativas propostas na Teoria Contábil do Gerenciador deveriam ser vistas e entendidas como processo de informação (Goldberg, 2001). Para a Teoria Contábil do Gerenciador, os objetivos dos administradores de uma empresa são tão importantes quanto aquele dos acionistas. A teoria assume que a visão crítica dos gerenciadores costuma ultrapassar a dos investidores.

Na Teoria da Comunicação Contábil, cada registro contábil efetuado em Partidas Dobradas significa explicitar o que aconteceu, explicando simultaneamente como o fenômeno ocorrerá. Para transmitir ao destinatário tal informação contábil de maneira clara e inteligível, o discurso aristotélico precisa ser desdobrado, pois quando o Contador comunica uma informação contábil, está motivando ou produzindo um efeito. A comunicação contábil realmente acontecer, ela deverá produzir um “efeito” (Bedford & Baladouni, 1962).

Relações de causa e efeitos é a base fundamental do modelo de comunicação desenvolvido pelo cientista político Harold Dwight Lasswell, que logo encontrou amplo na representação estrutural das comunicações contábeis digráficas (Lasswell, 1948). O modelo de Harold Dwight Lasswell explica o processo de comunicação interpretando quatro elementos: quem envia a mensagem, o que o emissor pretende com a comunicação da mensagem, qual o canal que será empregado para transmitir ou enviar a mensagem, e qual o efeito que a mensagem deverá causar no destinatário. Três destes quatro elementos encontram paralelos no modelo proposto por Aristóteles; o orador [quem]; o assunto [o que], a pessoa ou conjunto de pessoas a quem se envia a mensagem [para quem], o que frequentemente leva muitos estudiosos classifica-lo como um simples aperfeiçoamento do modelo de Aristóteles.

A Ilustração 3 traz uma comparação entre o modelo aristotélico e o modelo de comunicação de Lasswell, quando adaptados à problemática da Comunicação Contábil.

**Ilustração 3.** Comparação entre o modelo aristotélico e o modelo de comunicação de Lasswell, adaptados à problemática da Comunicação Contábil



Fonte: elaborada pelos autores.

A Teoria Contábil do Gerenciador de Louis Goldberg põe em evidência a permanente relevância do primeiro fator causal indicado por Werner Sombart que contribuíram para o crescimento do empreendimento capitalista; enquanto reconhecido como pessoa jurídica detentora de direitos e obrigações, qualquer empreendimento tem obrigação e necessidade de operar um Sistema de Informação Contábil, apto a prestar contas aos agentes governamentais, a seus provedores e a seus gestores. O modelo criado por Harold Dwight Lasswell em 1948 demonstra a importância de a empresa operar um ou mais canais de informação, para instrumentalizar o fluxo de mensagens entre o contador e os utentes.

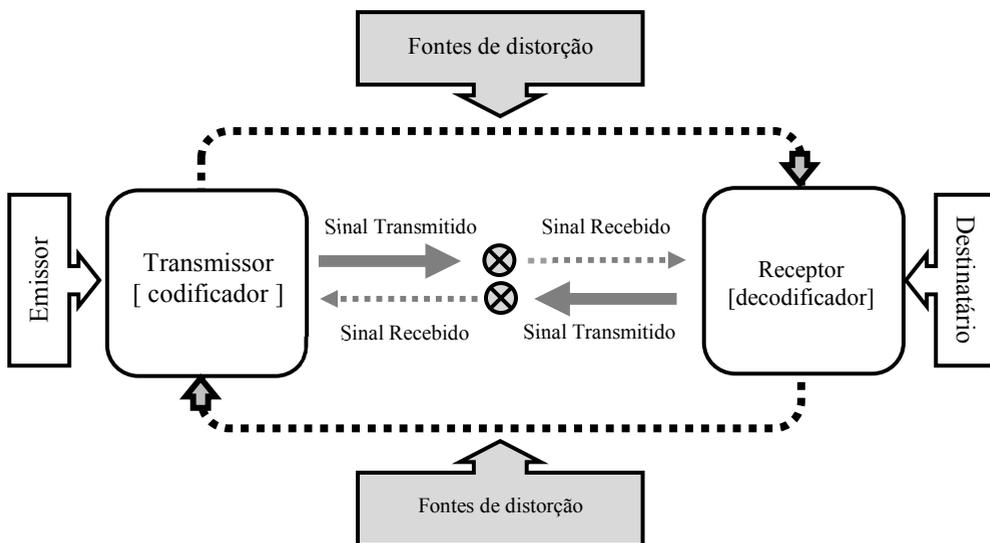
Tanto o modelo aristotélico como o modelo Lasswelliano considera a informação contábil como processo linear, isto é, o contador executa a fase observacional do processo, condensa as informações e dados em uma

mensagem, para que os utentes destinatários executem a fase producional [tomar uma decisão ou exercer um controle com base na mensagem recebida]. Ocorre que, ao circular pelos canais de comunicação, as mensagens contábeis sofrem distorções e, em alguns casos, se perdem totalmente antes de chegar ao destinatário. Além disso, na quase totalidade dos casos, as mensagens contábeis primárias enviadas requerem resposta.

Utilizando o trabalho de Norton Moore Bedford e Vahe Baladouni como base referencial, Isao Nakano analisou em profundidade a problemática da geração, transmissão e decodificação das mensagens contábeis, e comparou o modelo pelos dois pesquisadores ou eles desenvolvido com o modelo de comunicação sugerido por Claude E. Shannon e Warren Weaver, projetado inicialmente para aplicação em sistemas de radiodifusão e em canais de televisão abertos. (Shannon & Weaver, 1949).

O modelo criado por Claude E. Shannon e Warren Weaver considera o canal utilizado para a transmissão dos sinais como onidirecional, ou seja; as mensagens enviadas pelo emissor fluem em direção aos destinatários, mas não retornam e nem seu recebimento é acusado formalmente ao emitente. Para ser utilizado na demonstração da fenomenologia envolvida na comunicação contábil, é necessário incluir no modelo um canal bidirecional [Ilustração 4].

**Ilustração 4.** O modelo de Shannon & Weaver, adaptado para explicar a problemática da informação contábil durante a Época da Evidenciação Escritural



O modelo de comunicação de Norton Moore Bedford e Vahe Baladouni coloca em evidência três qualidades desejadas para as informações contábeis:

1º Capacidade de Retroalimentação:

Como as mensagens não podem ser transmitidas ou recebidas com total fidelidade, o Contador deve inserir formas e instrumentos de realimentação e autocorreções, que facilitem a interpretação correta das mensagens e demonstrações contábil que ele codificou, mas ainda não deu a público.

2º Fidedignidade:

Grau de correspondência entre aquilo que a mensagem é ou deveria realmente significar conforme a expressão utilizada pelo Contador, e o que é entendido pelos utentes destinatários. Em uma situação ideal, deveria acontecer a fidedignidade absoluta, mas isto não se verifica em condições reais. e,

3º Consistência:

Grau de relevância que a informação contábil possui, em relação ao universo de eventos econômicos que ela representa.

A pertinência de se contar com alguma forma de retroalimentação, que permita constatar o recebimento das mensagens pelo destinatário, e ao mesmo tempo comprovar a correta decodificação dos sinais, fica evidente quando se constata que, em qualquer Sistema de Informação Contábil, passível de ser representado pelos modelos analógicos apresentados neste trabalho, nenhuma mensagem poderá ser codificada ou decodificada com total fidelidade. É fato conhecido e comprovado que nas comunicações humanas os sinais são passíveis de perturbação e sofram distorções (Bedford & Baladouni, 1962).

No contexto da Teoria Geral da Comunicação, distorção [ou ruído], conceitua os distúrbios introduzidos desde a codificação até a recepção da mensagem, e que não representam qualquer parte da mensagem original oriunda de uma determinada fonte. E, de acordo com Isao Nakano, deve-se distinguir entre distorção mecânica [destruição e/ou perda dos sinais ou símbolos], e distorção semântica [fatores perturbadores não dos sinais, mas do significado da informação a ser transmitida pelos sinais] (Nakano, 1971).

### *III.3. A Época da Evidenciação Plena: Comunicações Interligadas*

Com anterioridade à segunda década do século XX, os campos de aplicação da Contabilidade estavam limitados a somente dois entornos; a Contabilidade Governamental e a Contabilidade Empresarial. Esta dicotomia começou a ser questionada em 1957, quando Shih Cheng Yu publicou um artigo na “The Accounting Review”, sugerindo a criação de um novo campo de estudos, ao qual denominou Macro Contabilidade. A ideia de Shih Cheng Yu era estender os campos de aplicação da relevação contábil, pois para ele, o étimo “contabilidade” deveria ser considerado como excessivamente genérico; era uma questão claramente reconhecida que, desde algum tempo, a palavra

contabilidade não era mais somente aplicada para designar o acompanhamento da gestão econômica e financeira das instituições governamentais e das empresas privadas (Yu, 1957). Para justificar a criação do novo segmento, recorreu a um pensamento de Raymond John Chambers, segundo o qual “não existe limite ou exaustão contábil” (Chambers, 1957). E criticou o pensamento de muitos Contadores da época, para os quais a Macro Contabilidade seria totalmente estranha ao campo de estudos da Contabilidade, o que atribuía a uma visão convencional da Contabilidade. Na opinião dos autores, e no que se refere à contabilidade brasileira, a afirmativa era e ainda permanece plenamente válida.

O que se deve ter como certo, é que o trabalho de Shih Cheng Yu abriu caminho para o surgimento das Contabilidades Societais que, por sua vez, estão evoluindo no sentido de se amalgamarem na Contabilidade da Sustentabilidade. No atual estágio de desenvolvimento, a Contabilidade da Sustentabilidade é definida como o conjunto dos processos envolvendo a geração, mensuração e comunicação de informações ambientais, econômicas e sociais, necessárias para que os utentes possam avaliar as opções atuais e as alternativas futuras existentes para suas empresas e empreendimentos.

Uma das grandes diferenças entre a Contabilidade Tradicional e as Contabilidades Societais é o entorno em que ocorrem os fenômenos evidenciados. Os contadores e gestores estão habituados a entender uma única célula social – a azienda – como o contentor que abriga e suporta toda a fenomenologia contábil; a Contabilidade da Sustentabilidade visualiza as aziendeas como entidades holônicas.

Desde as primeiras tentativas de sistematização, o campo de aplicação da Contabilidade Tradicional tem sido a azienda [ou célula social]. A azienda tanto poderá ser uma nação, um de seus estados membros, uma comunidade municipal, um órgão de controle governamental, como um conglomerado empresarial, uma empresa, um setor da empresa. Para a maior parte dos pesquisadores contábeis, uma família também constitui uma azienda.

O atual ambiente de globalização da Economia, e a necessidade de preparar os Sistemas de Informação Contábil particular de cada azienda para futura operação dentro do entorno da Contabilidade da Sustentabilidade sugere que se reconheça que todas as comunicações contábeis ocorrem dentro de um Sistema Social Global, que abriga estruturas macro e micro econômicas, frequentemente designadas por “células sociais”, que interagem entre sí. No contexto da micro economia e da contabilidade empresarial, a macro célula é quase sempre uma empresa, e as micro células são filiais, departamentos e centros de custos. No âmbito da macro economia, da contabilidade social e da contabilidade social, a macro célula é a nação, um de seus estados membros ou um município. As micro células são organizações governamentais ligadas ao

poder central, as empresas e organizações que operam ou estão sediadas na macro célula.

As macro células sociais são constituídas por um ou vários grupos primários [micro estruturas], que necessitam e/ou desejam enviar mensagens para outros grupos similares, geralmente posicionados dentro de outra célula social. Algumas macro estruturas e seus grupos primários são preponderantemente captadores de dados e preparadores de mensagens [compiladores], enquanto outras se comportam basicamente como receptoras dos dados e codificadoras – isto é, traduzem as informações recebidas para um dialeto contábil inteligível para os gestores e controladores [processadores]. As micro estruturas processadoras emitem mensagens para informar seus desempenhos ou solicitar recursos que seus supervisores entendem necessários para o funcionamento, enquanto as macro estruturas processadoras respondem às mensagens – ou emitem novas mensagens – para enviar instruções, ordenar alterações nos rumos de ação, ou solicitar informações complementares sobre desempenho e cumprimento de metas.

A característica mais importante do Sistema Social Global é que os entes neles inseridos interagem entre si, e nestes processos trocam informações. As ações e reações de uma azienda [célula social] sobre outras, podem ser exemplificada por um estado ou província, dividido em várias comunas ou municípios. Cada comuna ou município representa um grupo primário componente da Macro Estrutura Social constituída pelo estado ou província, age e interage com ele; e estas ações e interações deverão ser demonstradas pela Contabilidade. Descendo-se na escala, os munícipes serão vistos como grupos primários, suas famílias e empreendimentos como comunicadores, colocados em contato e interagindo com o governo comunal. No outro extremo, tomando-se o Conjunto de Nações como a Macro Estrutura Social, cada país representará um grupo primário.

Quando transposto para o campo da Contabilidade Empresarial, este enfoque é a única forma conhecida de relevar efeitos e consequência de uma cadeia de valores, sobre cada participante em particular, e sobre todas as aziendeas [elos da corrente] participantes.

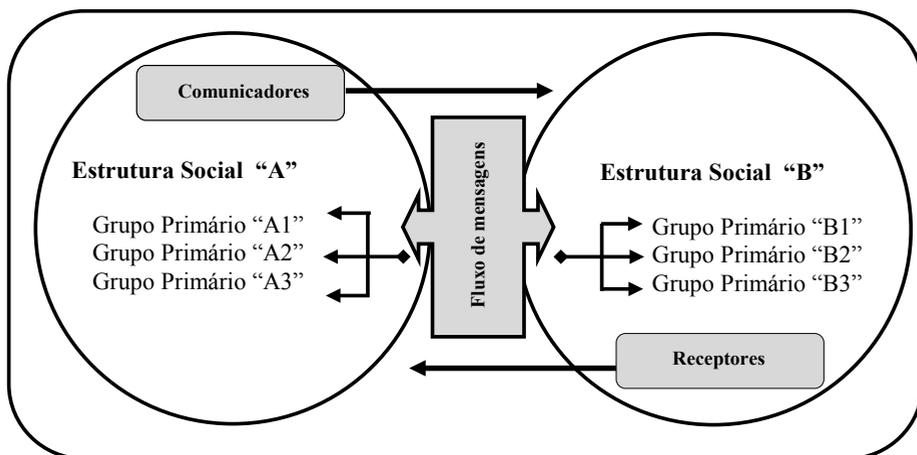
No contexto da Teoria da Informação Contábil, o conjunto destes procedimentos costuma ser referido como “Técnica de Evidenciação de Comunicações Interligadas”. Matilda White Riley e John W. Riley Jr. desenvolveram um modelo analógico que, embora desenvolvido inicialmente para o estudo sociológico de problemas relacionados com técnicas de propaganda e marketing, pode ser facilmente adaptado para demonstrar as causas e efeitos das mensagens contábeis no ambiente neste ambiente da Contabilidade da Sustentabilidade.

O objetivo dos estudos de Matilda White Riley e John W. Riley Jr. foi analisar as formas de comunicação em múltiplas etapas, da maneira que ocorrem dentro

do Sistema Social Global. A mais importante contribuição que o estudo trouxe para a Teoria da Comunicação, é a constatação que as mensagens são enviadas pelos participantes de certos grupos primários, e que são dirigidas para participantes de outros grupos primários.

A figura 5 apresenta uma visualização dos procedimentos descritos. Para simplificação das demonstrações, considera-se um Sistema Social composto por apenas uma micro estrutura social, comunicando-se com somente uma macro estrutura.

**Ilustração 5.** O Modelo de Comunicação de Riley & Riley



O modelo analógico criado por Matilda White Riley e John W. Riley Jr. mantém o conceito de ação retificativa [feedback], mas apresenta uma grande deficiência; pressupõe um ambiente onde todos os participantes realmente desejam se intercomunicar, gerando e recebendo mensagens nas quais as convenções contábeis da fidelidade e da consistência foram integralmente respeitadas e cumpridas. E isto não acontece na prática.

#### **IV. A problemática das distorções nas mensagens contábeis**

O modelo original de Matilda White Riley e John W. Riley Jr., em sua extrema simplicidade, pressupõe uma simetria perfeita entre as mensagens emitidas e as respostas obtidas; ou, dito de outra maneira, que toda mensagem enviada será respondida e irá gerar uma ação explicativa, corretiva ou retificativa.

Entretanto, para que isto ocorra e toda informação contábil possa ser considerada útil e completa, é necessário se contar com um canal de alta fidelidade, e os dados deverão ser introduzidos no Sistema de Informação Contábil através de um compilador eficiente que consiga processá-lo integralmente, enviando-a a um usuário que a decodifique e tenha o destinatário através de um elemento processador, retornando a seguir como resposta ao emitente.

Existe outro fator que age negativamente sobre a qualidade e confiabilidade das mensagens contábeis; o comportamento anômalo de elementos pessoais, atuantes nas células sociais envolvidas no processo de comunicação (Viana, 1955).

Atitudes amorfas, que frequentemente também são destrutivas em relação às informações contábeis, é explicada pela Teoria dos Grupos Emudecidos [Muted Group Theory], apresentada inicialmente por Edwin Ardener, em 1968, e seu desenvolvimento inicial foi encorajar os antropólogos a focalizar seus estudos nos métodos de comunicação de grupos subvalorizados, como é o caso das mulheres em muitas sociedades (Clary & Smith, 1999). Em suas aplicações no processo de comunicação contábil, a Teoria dos Grupos Emudecidos reconhece três classes de elementos pessoais:

A. Grupos Dominantes:

Constituídos por elementos que dominam as técnicas de captura dos dados e sua utilização na estruturação das mensagens contábeis, sua codificação e decodificação para a metalinguagem que deve ser empregada na transmissão e recepção. Cabe a um subgrupo, posicionado no topo da cadeia do comando gestivo, decidir a quem enviar e de quem receber mensagens;

B. Grupos Emudecidos:

Apresentam as mesmas características atribuídas ao grupo homônimo da teoria inicial de Edwin Ardener. Somente se comunicam com grupo dominante de forma passiva, isto é; para receber ordens ou instruções; e,

C. Grupos Ensurdecidos:

Constituídos por elementos que, embora disponham de habilidades para utilizar a metalinguagem contábil praticada, deixam de fazê-lo por desinteresse ou má fé.

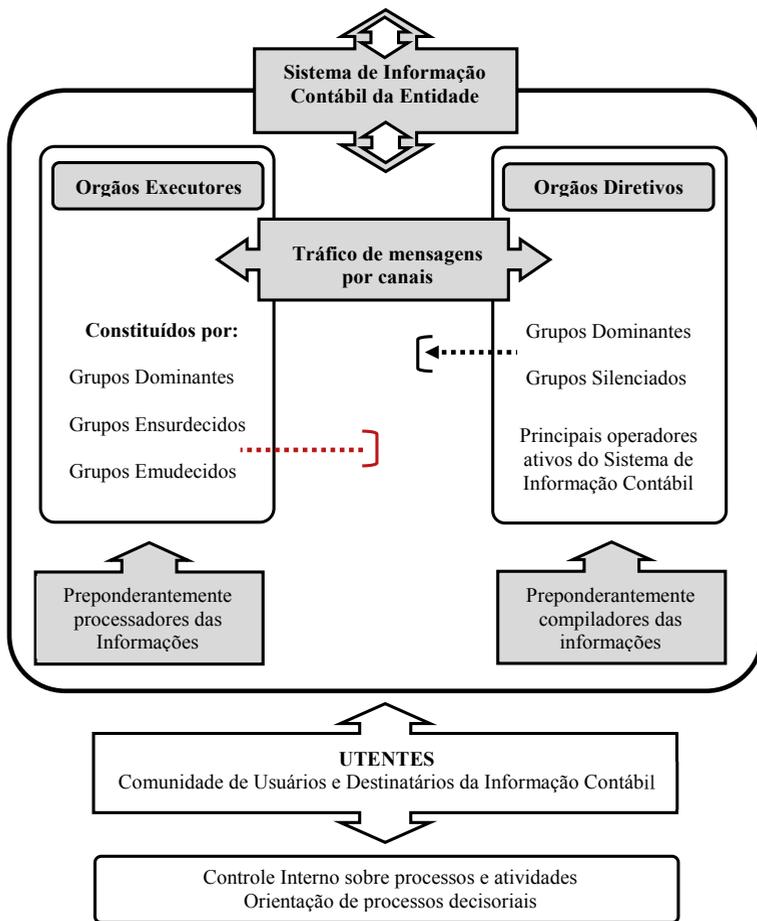
Um grupo emudecido é definido como um grupo social cujo modo de expressão não é o mesmo do grupo dominante. Dito de outra forma, os membros de um grupo emudecido somente poderão pretender comunicar-se com o grupo dominante, se recodificarem seus pensamentos, para uma metalinguagem compreensível pelo grupo dominante.

Um conceito da Teoria dos Grupos Emudecidos que pode ser integralmente transferido para a problemática da comunicação contábil, é que o mutismo de um grupo pode ser pensado inversamente como a surdez do grupo dominante. No caso específico da contabilidade, ainda são poucas as empresas e agências governamentais onde os gestores realmente escutam e acolhem opiniões ou sugestões oriundas dos escalões colocados na ponta inferior da linha de comando. Situação oposta, ocorre muitas vezes que supervisores e controladores de nível intermediário resolvam interromper a circulação de

mensagens que lhes são dirigidas. Ou ainda, os executantes deixam de atender as mensagens enviadas pelos gestores e controladores.

Como se vê na ilustração 6, no ambiente das comunicações contábeis qualquer destes elementos poderá se encontrar em uma posição observacional, isto é, gerando dados para alimentar o Sistema de Informação Contábil [compiladores] como na posição producional, criando e transmitindo mensagens contábeis [processadores]. Percebe-se na ilustração que somente elementos dos grupos dominantes conseguem completar o ciclo. Elementos emudecidos não tem acesso ao sistema, e os elementos ensurdecidos, embora tenham acesso ao sistema, favorecem a perda total ou parcial das mensagens, por ociosidade, inércia ou má fé.

**Ilustração 6.** Esquematisação do processo de informação contábil, sob a ótica da Teoria dos Grupos Emudecidos



Quanto maior for a relevância dos elementos incluídos e o tamanho relativo dos Grupos Emudecidos e dos Grupos Ensurdidos na composição dos entes participantes da entidade ou célula social, menor será a confiabilidade e a eficácia do Sistema de Informação Contábil. Isto tem levado os pesquisadores a buscar formas de incluir elementos emudecidos e elementos ensurdidos nos canais de comunicação. Uma das ideias que se tem desenvolvido, são os “canais do costado” [back channels] ou sistemas de comunicações privativos. Um exemplo de um “canal do costado” são as caixas de sugestões, muito populares em indústrias de transformação envolvidas com a produção de equipamentos complexos e de alta tecnologia. É frequente que empregados totalmente alheios aos processos apresentem soluções que favorecem a redução de desperdícios, reduzam os custos de operação, ou indiquem soluções alternativas para projetos de pesquisa em andamento. Mas se os “canais de costado” auxiliam a lidar com grupos emudecidos, parecem estar falhando totalmente com respeito aos grupos ensurdidos.

Os grupos emudecidos e os grupos ensurdidos constituem fontes de distorção. Em seu estudo sobre a comunicação contábil, Isao Nakano faz distinção entre distorção mecânica, que é a destruição e/ou perda dos sinais ou símbolos, e distorção semântica, ocasionada por das perturbados do significado dos sinais ou da informação a ser transmitida pelos sinais. Os autores acrescentariam uma terceira forma; a distorção estrutural, que consiste na impossibilidade de gerar e transmitir um sinal, devido a problemas inerentes ao sistema e/ou a seus operadores. Na comunicação contábil, os grupos emudecidos introduzem principalmente distorção mecânica, enquanto grupos ensurdidos geralmente ocasionam distorção semântica, ao introduzir erros de cálculo e distorção deliberada ou acidental das mensagens, os quais irão provocar codificações e decodificações incorretas (Nakano, 1971). Referido autor faz notar que dos artifícios mais comumente utilizados para compensar a distorção no processo de comunicação é introduzir redundância na mensagem durante a operação de codificação.

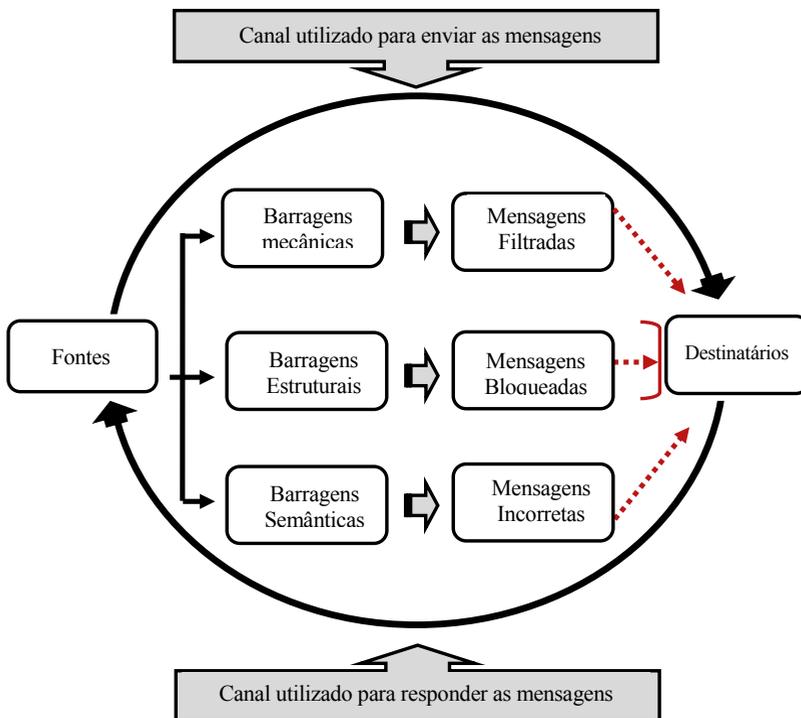
Isao Nakano conceitua redundância como interdependência entre os sinais ou mensagens, isto é, a criação de condições ou atributos para o aparecimento do sinal ou mensagem, com base nos sinais já recebidos anteriormente, e demonstra que isto pode ser obtido através do uso de critérios ou convenções de codificação redundantes ou superiores às necessárias para a comunicação. E faz uma distinção entre redundância sintática [a repetição dos sinais componentes de mensagem] e redundância semântica [um excesso de mensagens para uma determinada comunicação] (Nakano, 1971).

Diante da técnica de introduzir redundância nas mensagens contábeis, as distorções podem ser redefinidas como barreiras que se interpõem entre a fonte e o destinatário das mensagens. Sob este aspecto, e como se demonstra

na ilustração 7, os grupos silenciados [Emudecidos e Ensurdecidos] introduzem três diferentes obstáculos à comunicação contábil perfeita:

- a) Barragens Mecânicas:  
Representadas pelas distorções mecânicas referidas por Isao Nakano, e que fazem com que os destinatários recebam mensagens incompletas. Seus efeitos podem ser parcialmente neutralizados por inserção de redundâncias;
- b) Barragens Estruturais:  
Consequentes de falhas na estruturação do sistema de informação, e que impedem a obtenção e circulação das mensagens. Ocasionalmente por fatores semelhantes aos Grupos Silenciados, não se conhecem artifícios que permitam neutralizar ou minimizar seus efeitos.
- c) Barragens Semânticas:  
Consequentes das distorções semânticas referidas por Isao Nakano, e que fazem com que os destinatários recebam mensagens incorretas. São causadas pelas diferenças entre aquilo que o Contador ou Emitente deseja realmente informar, e o que é entendido pelos utentes destinatários. Seus efeitos podem ser facilmente neutralizados através da inserção de redundâncias.

**Ilustração 7.** As distorções como barreiras à Comunicação Contábil



## V. Notas finais e conclusão

Dois pesquisadores britânicos, Brian Underdown e Peter J. Taylor, demonstraram que o desenvolvimento de uma Teoria Geral da Contabilidade pode ser definido como um processo permanentemente repetido de acertos e erros, em respostas às mudanças nas estruturas sociais e econômicas ocorridas dentro de uma cultura (Underdown & Taylor, 1985).

Aceitando-se as proposições de Denise Schamandt-Besserat, a história da Contabilidade cobre mais de sessenta séculos, e existem fortes evidências que ela tem sido, desde seu surgimento, uma metalinguagem complexa. Vale dizer, a Contabilidade desenvolveu-se e continua a ser um sistema de comunicação (Schamandt-Besserat, 1977).

Desde seu surgimento como forma de arte rupestre e até o final da Época da Evidenciação Inventarial, as comunicações e os registros e contábeis eram preparados, quase sempre, para uso de um único utente, o soberano ou senhor feudal, e apenas serviam quase que exclusivamente para demonstrar a posse e o direito de uso de um patrimônio quase estático, submetido ao “summa imperii”. Ao ingressar na Época da Evidenciação Escritural, a Contabilidade passou a ser processada para um novo tipo de contentor fenomenológico [a azienda] e dois novos tipos de utentes [provedores-fornecedores e gestores-gerenciadores, na nomenclatura proposta por Louis Goldberg]; este novo ambiente operacional trouxe a necessidade de processar-se a informação contábil com maior esmero, e dedicar-se especial atenção às distorções que prejudicam sua clareza e confiabilidade.

O professor Albino Mathias Steinstrasser justificava sua proposta de fixar o início da Época da Evidenciação Plena em 1919, por coincidir com a publicação da primeira obra que deslocou o eixo das pesquisas contábeis, até então centrada em teorias das contas para o estudo da estrutura e funcionamento das demonstrações [balanços]. “Grundlagen Dynamische Bilanzlehre” de Eugen Schmalembach auxiliou a demarcar com clareza as diferenças entre escrituração e contabilidade. A orientação dos estudos rumo à criação de Teorias Explicativas dos Balanços catalisou a formação de uma doutrina voltada à comparabilidade entre as diversas empresas e tipos de explorações, o embrião das futuras contabilidades-soma, semelhantes à Macro Contabilidade proposta por Shih Cheng Yu que, por sua vez pode ser entendida como o primeiro ancestral da atual Contabilidade da Sustentabilidade.

Para os autores, uma das características mais marcantes da nova Contabilidade da Sustentabilidade é a de dilatar o número de utentes envolvidos com a informação contábil. Não é posição imoderada acreditar que, quando a Contabilidade da Sustentabilidade alcançar seu pleno amadurecimento, toda a Humanidade se incluirá entre seus utentes. Esta

situação irá pedir informação contábil altamente confiável, o que equivale a dizer que, em uma situação ideal, a comunicação deveria acontecer por canais de alta fidelidade, operados por elementos de fidedignidade absoluta, total e positivamente motivados, mas isto não se verifica em condições reais.

O atual estado da arte permite afirmar que futuramente a Contabilidade Tradicional irá fundir-se com o conjunto de Contabilidades Societais atualmente existentes, e desta consolidação irá emergir a Contabilidade de Gerenciamento da Sustentabilidade. Mas antes que tal meta venha a ser atingida, é necessário desenvolver uma teoria explicativa e, tomando-a como base, desenhar os instrumentos de relevação contábil adequados.

## Referências

- Bedford, N. & Baladouni, V. (1962 Oct.) A Communication Theory Approach to Accounting. *The Accounting Review*, 36[4]: 650-659.
- Carqueja, H.O. (2007 Jun.). Teoria da Contabilidade: Uma interpretação. Lisboa, *Revista de Estudos Politécnicos*. [4]7: 007-040.
- Chambers, R. J. (1957 Apr.). Detail for a Blueprint. *The Accounting Review*, [32]2: 211-232.
- Clary, J. & Smith, K. (1999, 28 September). *Survey of Communication Theory: Muted Group Theory*. New York, Hilbert College Working Papers.
- Gerbner, G. (1956). Toward a general model of communication. *Áudio Visual Communication Review*, 4.
- Goldberg, L. (1965). *An Inquiry into the Nature of Accounting*, Des Moines, State University of Iowa Press.
- Hylton, D.P. (1955, Jan.) Current Trends in Accounting Theory. *The Accounting Review*, 39[1]:46-57.
- Lasswell, H.D. (1948). *The structure and function of communication in society: the Communication of ideas*. Institute for Religious and Social Studies.
- Mattessich, R. (1998). Review and extension of Bhattacharyya's Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthashastra. *Accounting, Business and Financial History*, [8]2:191-209.
- Mortensen, C. David (1972). *Communication: The Study of Human Interaction*. New York, McGraw-Hill Book Co.
- Most, K. S. (1977). *Accounting Theory*. Ann Arbor.
- Nakano, I. (1971). On accounting communication. Kobe, *Kobe Economics and Business Review*, [18]63-75.
- Perry, C. (1996 Apr.). *One of the oldest professions?* London, *Management Accounting*, [74]4:20-23.
- Riley, M. W. & Riley, J. W. (1951). *A sociological approach to communications research*. *Public Opinion Quarterly*, 15:445-460.
- Salmi, T. (1993). *A comparative Review of the Finnish Expenditure-Revenue Accounting*. Vaasa, Swedish School of Economics and Business Administration Working Paper series C.
- Sarmento, J.A. (1959 Dez.). A problemática contabilística nas unidades produtivas. Porto, *Revista de Contabilidade e Comércio*, [separata].
- Schamandt-Besserat, D. (1977 Jul.) – An Archaic Recording System and the Origin of Writing. London, *Syro-Mesopotamian Studies*, [1]2:1-32.
- Shannon, C.E. & Weaver, W. (1949). *The mathematical theory of communication*. Urbana, The University of Illinois Press.
- Smith, A. (1776). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations*. Edimburgh, A. Strahan & T. Cadell,

- Sombart, W. (1902). *Der moderne Kapitalismus*. Leipzig, Duncker & Humblot.
- Steinstrasser, A.M. (1971). *Estrutura e Interpretação de Balanços*. Porto Alegre, Editora Sulina.
- Tesche, C.H. & al. (1993 fevereiro). Contabilidade; Ciência, Técnica ou Arte? Belo Horizonte, *Contabilidade Vista & Revista*, [4]1:23-33.
- Underdown, B. & Taylor, P.J. (1985). *Accounting Theory & Policy Making Quotations*. London, Heinemann Books.
- Viana, C.R. (1955). *Teoria Geral da Contabilidade*. Porto Alegre, Ed. Sulina.
- Winjum, J.O. (1972). *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500-1750*. Champaign, Center for International Education and Research in Accounting of University of Illinois.
- Yu, S.C. (1957, Apr.). Macroaccounting and some of its basic problems. *The Accounting Review*, [32]2:264-272.