



A contabilidade como ciência

Nery Paulinelli da Fonseca

Ramos do saber humano:

– Pelo raciocínio procura-se conhecer a razão das coisas e investigar a natureza dos fatos - *Ciência*

– Pela prática estudam-se os meios para tornar úteis à humanidade os resultados das observações - *Arte*.

Conceitos de ciência e arte:

– *Ciência* - é um sistema de conhecimentos relativos a determinadas relações observadas ou reveladas. A ciência nada ordena, nada aconselha e nem prescreve, limita-se apenas a observar e explicar.

Um astrônomo, observando e descrevendo a trajetória dos corpos celestes, faz ciência. O mesmo ocorre quando são estabelecidas leis, regras, normas ou princípios que visam regular os procedimentos a serem observados com referência a um determinado tipo de atividade do homem.

Tudo o que o homem pode perceber torna-se motivo para observação e, decorrentemente para a interpretação.

Os acontecimentos ou fatos, por mais habituais que sejam, por mais familiares que possam parecer, não implica que são conhecidos quanto à razão pela qual ocorrem. Hegel afirmou: "O que nos é familiar nem por isto pode-se dizer conhecido".

Percebemos, cada um de nós, os fatos ao nosso jeito e feito, mas quando fazemos a observação dos mesmos sob o prisma de um processo lógico, caminhamos para um conhecimento de ordem científica.

O ponto de partida é a observação comum, banal. Newton, partindo do fato que é conhecido por todas as pessoas, que é a queda dos corpos, formulou as suas leis científicas.

A observação é a pedra alicerçal. Os nossos sentidos captam os fatos e contabilmente registramos os mesmos, porque o registro é uma forma de *observação armada*, como afirma Bernad em sua "Introduccion a la medicine experimentale" - Vol. I.

As observações podem ser: "simples" e "armada".

– *Simples* é a observação procedida apenas com a utilização do nossos sentidos.

– *Armada* é a observação que se utiliza de instrumentos.

A *Teoria* orienta e dirige a observação, corrigindo os defeitos

da técnica rudimentar, esclarece Casanova.

Princípios, preceitos, normas, descrições, sejam quais forem os nomes que se lhe dão, são conceitos subjetivos, sem valor científico, se não se fundamentarem em teorias.

É pois a ciência o saber que se adquire pela observação, pelo estudo e pela meditação.

Dentre outras temos:

– *Ciências Físicas* - as que estudam a natureza dos corpos, as leis que os regem, as forças que atuam neles e os fenômenos resultantes destas;

– *Ciências Morais* - as que estudam os sentimentos, pensamentos e atos dos homens;

– *Ciências Naturais* - as que estudam os fenômenos do mundo bio-físico (natureza).

– *Arte* - é um sistema de ação ou uma série de preceitos e regras a serem observados para uma perfeita execução de qualquer atividade ou tarefa.

Seria a execução prática de uma idéia, de forma magistral. Ainda, o saber ou a perícia em se usar os meios para atingir um resultado.

A arte e a ciência se interdependem, pelo fato de que a ciência carece da arte para ser útil à vida humana. Por outro lado a arte se apoia na ciência a fim de se tornar

esclarecida e consciente dos seus fins e da sua potencialidade.

A Arte aconselha, prescreve, dirige; a ciência observa, expõe e explica.

Das observações dos astrônomos as regras aplicáveis à navegação, temos o exercício de uma arte.

As distinções bem claras que foram estabelecidas entre ciência e arte, nada tem em comum com a que se faz comumente, com ou sem razão, entre teoria e prática.

Existem teorias de arte e de ciências.

Somente em relação a arte que as vezes se pode dizer que estão em desacordo com a prática. A arte dita regras, que, embora justas, podem, em determinados casos específicos, afastarem-se da prática. Com a ciência tal fato não ocorre, pois ela nada ordena, nada aconselha, nem prescreve, limita-se a observar e explicar.

— *Técnica* - A parte material ou o conjunto de processos que se utilizam na execução de uma tarefa ou trabalho.

— *Teoria* - Conjunto de princípios fundamentais de uma arte ou ciência. Conhecimento especulativo, puramente racional.

— *Prática* - Aplicação da teoria. Saber resultante da experiência. Experiência adquirida. Rotina.

Fundamentos lógicos da ciência contábil

— *Conhecimento Científico e Conhecimento Contábil* - No campo do conhecimento humano, a seriedade que merece a Contabilidade somente poderá ser plenamente compreendida quando a examinamos sob o prisma racional que caracteriza as ciências.

Uma observação de fatos realizada através de um enfoque empírico e por intermédio do prisma científico, tem, entre si, uma muito grande distância.

É considerável a distância que existe entre aqueles que afirmam ser a Contabilidade uma arte, um processo, um método ou um conjunto de procedimentos e aqueles

que erigiram as teorias superiores do conhecimento humano.

É coisa óbvia que a percepção de um fato fica condicionada a cultura de quem o estuda ou pesquisa. A visão que um homem possui, relativamente a cada coisa ou fato, está condicionada à sua cultura e à sua capacidade intelectual.

Aqueles que apenas analisam a forma de escriturar e de demonstrar, sem ter um perfeito e completo entendimento do que registraram e demonstraram, não são capazes de perceber a Contabilidade senão como um "processo" ou como uma "arte" ou ainda como um "critério de prestar informações".

Não podemos confundir o desenvolvimento técnico com o científico. O nascimento da "partida dobrada", no século XIII (1494), não pode ser aceito como tendo se dado o aparecimento de uma nova ciência como alguns admitiram, mas foi duramente contestado por Alexandre Koyré.

Percebemos que entre as sábias referências de Aristóteles, Platão e Xenofonte e o tratamento dado a Sociologia por Emile Durkheim, existe uma expressiva diferença.

Entre o tratamento que Augusto Comte (1830-1842) empregou no seu "Cours de Philosophie" e a metodologia aplicada por Durkheim no seu "Les regles de la

methode sociologique", encontramos uma substancial distância.

Entre os conceitos emitidos por D'Alvise Casanova, no século XVI, ou por Giovanni Antônio Moschetti, no século XVII e os emitidos por Francesco Marchi, no século XIX, ou os pronunciamentos de Vincenzo Masi, Gino Zappa, Pietro Onida, Francisco D'Auria, Frederico Herrmann Jr., Américo Oswaldo Campliglia, Cibilis da Rocha Viana, Antônio Lopes de Sá, W. A. Patton e Eldon S. Hendriksen, dentre outros, no século XX, todos pesquisadores e grandes escritores da Contabilidade, existem consideráveis progressos e grandes distâncias.

A *Contabilidade foi encarada como ciência* a partir da obra de *Francesco Villa, editada em 1840*; recebendo, desde então, ângulos especiais de observação.

O fato que basicamente alertou os nossos eméritos estudiosos foi a necessidade de se entender "o que se passa" ou o que "significa" aquilo que foi registrado.

Sabemos que o registro ou a escrita não é um privilégio da Contabilidade, uma vez que tal procedimento é utilizado por todos os ramos do saber humano. A partir do momento em que se deseja guardar memória sobre alguma coisa ou acontecimento, realiza-se ou efetua-se um "registro".

O que importa é conhecer "o que se registra", que classe de fenômeno é escriturada, qual o seu significado e para que serve.

Registra-se uma reação química, bem como a fórmula de resistência de um material qualquer, ou os dados relativos a uma pessoa, por ocasião do seu nascimento.

O registro através da "partida dobrada" não é, senão, a forma pela qual se evidencia qualquer modificação ocorrida com um "Patrimônio" por meio de "equações" onde "a todo débito corresponde um crédito".

Escriturar fenômenos não é, pois, nenhum privilégio de qualquer ciência ou ramo do conhecimento humano.

O que na realidade caracteriza a natureza científica dos estudos é

a "disciplina" do saber em torno e referentemente a um "objeto definido", a respeito de "finalidades definidas", seguindo-se a métodos apoiados em converções lógicas.

De maneira nenhuma podemos confundir o artesão com o gênio, nem o escriturário com o cientista.

O método científico não se confunde com os procedimentos empíricos e nem com as "normas" de uma profissão; ele corresponde a um caminho na livre condução do pensamento e no encontro deste com as verdades.

As superiores ligações da inteligência, às quais Platão se referiu em seu "Timeu"; as quais são destacadas por Bacon e desenvolvidas por Descartes no seu famoso "Discurso do método", mostram que somente em tais estágios a ciência floresce, não existindo chances para os simples "processos", no que se relaciona com a descoberta da verdade.

"A razão" e "as coisas" são obras de Deus, escreveu Descartes e, em decorrência de tal, o seu encontro, o conhecimento das coisas pelas causas, somente pode ser processado nos altos estágios da consciência do Ser, quando este vibra no mesmo diapasão do universo e tal ocorre fora dos limites da mediocridade.

O grande mestre Alberto Ceccherelli escreveu: "a Contabilidade como ciência concreta não se preocupa apenas com a contemplação dos fenômenos, mas busca o transporte do seu acervo para a prática, para o campo experimental ou experimental".

Natureza dos fenômenos estudados pela contabilidade

A Contabilidade tem como objetivo "fatos reais". Diferencia-se, pois, da Matemática.

Inicialmente houve uma tendência em se incluir o nosso conhecimento juntamente com aqueles ligados aos números. Tanto é que, a partir do século XIII a escrituração contábil era ensinada nas

escolas de cálculos, denominadas "Escolas de Abaco".

O primeiro livro que foi editado sobre as "partidas dobradas" fazia parte de uma "Suma de Aritmética, Geometria, Proporção e Proporcionalidade", de Luca Pacioli, em 1494.

Albert Einstein referindo-se à Matemática nega a sua realidade, quando afirma: "na medida em que as proposições da Matemática se referem à realidade, não são certas; na medida em que são certas, não se referem à realidade".

Posteriormente tivemos a tendência que considerava os nossos estudos como "ramo do direito", pois a escrituração produzia relações de "direitos e obrigações".

Nessa ocasião tudo foi conceituado, no terreno contábil, sob o ângulo "pessoal"; tanto que o patrimônio deveria ser entendido como um "conjunto de direitos e obrigações".

A respeito de tal postulação Masi escreveu: "o erro de tais postulados achava-se em teorias "pseudocontábeis" e também "pseudojurídicas"; faziam-se construções fantasiosas para explicar o mecanismo das contas e a isto se rotulavam como Contabilidade".

Realmente, bastante cedo se comprovou que o que verdadeiramente importava não eram as propriedades, os direitos e os deveres.

O real objetivo deveria ser o relativo às "metas" a serem alcançadas e para as quais as empresas são constituídas, bem como as instituições.

Várias foram as tentativas efetuadas no sentido de se estabelecer o verdadeiro campo de atuação e estudos da Contabilidade, sendo que ora elas pendiam para o campo da Economia, para o do Direito, ora para a Administração.

Somente no início do atual século (1926), o emérito mestre Vincenzo Masi identificou de forma real a natureza dos fenômenos que constituem o campo de estudos da Contabilidade.

Sem estabelecer hipóteses, sem estabelecer imagens, apresentou os *fenômenos patrimoniais* como sendo o objeto primogênio da Contabilidade.

O raciocínio contábil

Pierre F. Pecaut escreveu que: "Uma coisa, evidentemente, é conhecer a chuva como a conhecem um pássaro ou um cão, que a vêem, a sentem sobre toda a epiderme e a esperam desde que o céu se obscurece; outra coisa é conhecê-la como o físico e o químico que sabem em que condições de temperatura e de pressão o vapor d'água se condensa, qual a sua composição química e a que lei obedece a força que faz cair as gotas na direção da terra".

Informava ele que um é conhecimento fruto de "observação e hábito" e o outro fruto do "raciocínio organizado".

Sabemos perfeitamente que o escriturar uma despesa é um ato decorrente de um processo de observação e de hábito, todavia, perceber a repercussão de gasto no resultado do exercício, qual a sua influência na geração de receitas e da liquidez da empresa e os seus reflexos na sua vida futura, são frutos do raciocínio.

Percebemos que uma coisa é apenas "guardar memória" relativamente a um fato ocorrido, através do seu registro contábil e, outra muito diferente é ter noção e entender "o que os registros estão indicando".



Uma pessoa leiga pode, com relativa facilidade, aprender uma equação química; o difícil, todavia, para o leigo, é tomar conhecimento do "conjunto de verdades" que está registrado em tal equação.

O leigo pode sentir facilmente que existe falta de recursos financeiros para liquidar uma duplicata, mas quais foram os fatos que deram origem a tal situação de falta de liquidez, ou aqueles outros que poderão fazer com que haja liquidez, são conhecimentos que dependem de um conjunto organizado de raciocínios.

O lançamento ou registro contábil não é o fato ou acontecimento ocorrido, da mesma forma pela qual a fotografia não é a própria pessoa, embora ela apresente a pessoa.

Através dos conhecimentos científicos da Contabilidade nós podemos prever com significativa antecedência quando irá ocorrer a desestabilização de um patrimônio e, conseqüentemente, qual o seu tempo de vida provável ou quais são as suas perspectivas de progresso. De igual forma podemos estabelecer as relações entre os vários elementos dos componentes patrimoniais ou qual o nível ideal dos estoques de mercadorias.

Somente o conhecimento científico permite que se estabeleçam as "leis". São elas verdades que emergem do estudo e da pesquisa relativos aos fatos ocorridos. Elas se encarregam de identificar quais as condições que resistem ao tempo e que se verificam de idêntica forma, em qualquer lugar, desde que se repitam as mesmas condições.

O raciocínio contábil lastreia-se em leis que por sua vez apoiam-se em teorias próprias.

A lei das "proporções definidas dos valores patrimoniais" é uma delas.

Gênese de pensamento contábil

Vários autores têm afirmado que a ciência é feita mais ao sabor das utilidades do que propriamente dos ideais.

São as necessidades vitais e as utilidades que de forma predominante guiam o pensamento científico, embora seja ele "espontâneo".

Origina-se, pois, da "livre vontade" de conhecer o que se passa em relação a determinado objeto, que o homem inicia a sua observação sobre um determinado acontecimento, originando-se, de tal procedimento a dedução das leis e teorias.

"Como acontecem" e "porque acontecem" os fatos são, pois, as metas que dão origem ao conhecimento científico e, são ambições que podem surgir em torno de qualquer objeto.

Na Contabilidade, a gênese do nosso conhecimento foi, por um longo período de tempo, exclusivamente empírico.

Relatam os nossos historiadores que desde a "Idade das Cavernas" (principalmente Masi e Melis) que o homem teve a intuição de registrar os fenômenos que ocorriam com as forças materiais que ele utilizava a fim de suprir as suas necessidades.

A maneira de "guardar memória" foi o registro. No entanto, as interpretações e as previsões sobre as ocorrências que povoaram o cérebro humano sem método e sem disciplina, razão pela qual somente

penetramos na área científica há pouco tempo (cerca de 200 anos atrás). Para um ramo de conhecimentos que tem mais de 8.000 anos de História, é relamente pequeno o tempo decorrido no campo da ciência.

A gênese dos pensadores do campo contábil foi absorvida, durante um significativo período de tempo, pela preocupação com a "*forma de registrar e demonstrar*", chamando-se a tal coisa de Contabilidade.

Discordamos fundamentalmente de tal postura, pois, na realidade, esse procedimento não é nada mais do que se fazer a escrituração de fatos ocorridos no patrimônio e, posteriormente, efetuar a sua demonstração em gráficos.

O procedimento de se fazer escrituração é uma forma utilizada por todos os ramos do conhecimento humano e, não denominamos tal ocorrência como sendo Contabilidade.

Foi Francesco Villa, em 1840, que percebeu com clareza, que o registro de um fato não se constituía no próprio fato, tornando-se necessário perceber-se, de maneira sistemática, ao estudo do fato registrado, sob o prisma científico.

Ao considerarmos o uso da escrita pictórica (por meio de desenhos), grandemente utilizada pelos sumério-babilônios e no antigo Egito, ou dos artifícios empregados pelos aztecas e maias, para fazerem as suas escriturasções (por meio de nós em cordas), e os moderníssimos símbolos utilizados nos computadores, percebemos que decorreu uma longa história, no entanto, podemos a tudo resumir em um mesmo ato de "guardar memória" e de "*organizar*" os registros a fim de se "*demonstrar situações*".

Encontramos uma única finalidade, sendo que apenas os "*meios e formas de uso*" se modificaram, relativamente aos códigos utilizados pelos homens das cavernas aos atuais códigos da cibernética.

Crítérios foram mudados, mas a *essência* permaneceu a mesma. As necessidades foram grande-

mente ampliadas, mas a base é idêntica, permaneceu.

A empírica gênese não permitiu que os estudiosos do assunto fossem além da sua periferia. Apenas quando o objeto verdadeiro foi fixado, somente quando ficou claro que se registravam fatos, os quais deveriam ser conhecidos, é que foi possível penetrar-se no campo de um conhecimento deveras racional e organizado.

Notamos que, por um largo período de tempo, a evolução genética relativa ao conhecimento contábil, prendeu-se a evolução dos sistemas de registros.

Um dos grandes obstáculos enfrentados foi o relativo aos números romanos, em decorrência de os mesmos apresentarem dificuldades em seu emprego na Contabilidade. Somente após a introdução dos algarismos arábicos e posterior adoção dos registros colunares de débito e crédito, foi possível ampliar-se os procedimentos de registros.

Quando do amadurecimento das iniciais correntes contabilísticas que principiaram por doutrinar o ramo de conhecimento da Contabilidade, o eminente mestre Alberto Ceccherelli escreveu que: "a Contabilidade, pela sua natureza, é uma ciência concreta e em razão disso não se limita a aspectos contemplativos, mas busca a verdade científica para transportá-la ao campo experimental ou especulativo" - (Logismologia - 1915).

As partidas dobradas e as tríplexes foram outros degraus alcançados pelo processo contábil, sendo que apenas no final do século XIX é que a literatura contábil teve condições de iniciar com suas doutrinas de cunho científico.

Até o início acima referido, tivemos uma longa gênese, sendo que tal período compreende mais ou menos 8.000 anos de empirismo, que vai até o século XIII e um outro período considerado como pré-científico que compreende o tempo que permeia entre este século e aquele antes referido.

Objeto da ciência contábil

Conforme é do nosso conhecimento a ciência tem como objetivo o estudo do "que acontece", a fim de poder entender o "porque as coisas acontecem" e "como ou sob que condições ocorrem". Falamos que os objetos de seus estudos são os "acontecimentos" ou "fenômenos" em relação a uma determinada coisa.

Como soe acontecer com os outros ramos do saber humano, na Contabilidade foi longo o caminho percorrido para que os objetivos de estudos fossem determinados com precisão e clareza.

Apenas em fins do século passado é que o conhecimento contábil firmou-se como saber científico, embora desde o início daquele século tenha havido uma percepção, entre os estudiosos, de que era científico o nosso ramo. Começaram a vislumbrar as primeiras luzes no sentido de que uma coisa era "registrar" e "demonstrar" e outra era o "entender" o que havia sido registrado ou demonstrado.

Em 1803 já havia um certo pressentimento ou vislumbramento sobre a racionalização dos exames dos fatos, revelado na obra de Niccolò D'Anastácio, intitulada: "La Scrittura Doppia Ridotta a Scienza", embora não seja ela uma obra científica.

Tal sentido evolutivo recebeu um enorme e substancial incremento com as obras de Francesco Villa, em 1840, em sua "Contabilità applicata alle amministrazioni private e publiche" e em 1850 pela sua "Elementi di amministrazioni e di contabilità", marco inicial dos estudos científicos da Contabilidade.

Entendemos, data venia, que o objeto primigênio de estudos da Contabilidade acha-se contido em um sistema que se constitui de vários círculos concêntricos.

Exemplificaríamos com aquele círculo que contivesse os elementos pertinentes ao campo empresarial, onde iremos encontrar as células que o constituem, ou seja, as aziende (empresas e instituições). Dentro de tais organizações vamos encontrar em constante ação pelo menos dois tipos de forças, a saber: as humanas e as materiais.

Vincenzo Masi em sua obra editada em 1961 - "Filosofia Della Ragioneria", conceituou como sendo a Contabilidade a "ciência que estuda os fenômenos patrimoniais".

Estamos de acordo com os professores Vincenzo Masi e Antônio Lopes de Sá, este dando como objeto da Contabilidade a seguinte conceituação: "não é o "Patrimônio" em si que define o nosso objeto, mas, os fatos que decorrem da função que este exerce".

Diríamos que: "o objeto primigênio da Contabilidade não é o "Patrimônio" em si, mas, as repercussões que nele se dão em decorrência dos fatos endógenos e exógenos que afetam a azienda e, conseqüentemente o patrimônio".

Alicerçamo-nos no fato de que os elementos que constituem o "Patrimônio" de uma azienda são tangíveis e intangíveis, inventariáveis e perfeitamente identificáveis, no entanto, as repercussões e os resultados das modificações ou transformações que nos mesmos se dão, carecem de estudos e análises especiais, que sejam capazes de medir os "efeitos" e identificar as "causas" que ocorreram em decorrência das aludidas transformações.



Ilustraríamos as nossas afirmações com o exemplo de uma linha de produção de uma indústria automobilística, da qual não temos condições de perceber ou de registrar de forma exata a sua rentabilidade, ou o seu ganho ou perda de liquidez em decorrência da produção havida ou, ainda, qual a significância de sua depreciação relativamente a sua reposição ou reintegração. Sabemos que a conta "Máquinas" não nos oferece condições de termos os dados acima enumerados, muito menos o Balanço Patrimonial ou a Demonstração de resultados. Tais fatos são decorrentes de "forças" ou "fatores em ação" que provocam os citados fenômenos. Fato idêntico ocorre com uma aeronave, quando a vemos em pleno vôo. Não vemos a força que a move mas podemos acompanhar o seu movimento, ou seja, os efeitos da força. Sabemos que a Física não estuda a ciência da aeronave, mas sim a inércia, o movimento e a força. Identicamente ocorre com a ciência contábil, onde não são as máquinas, o automóvel ou a aeronave que se tornam o seu objeto, mas sim os fenômenos que eles promovem quando são acionados em direção aos objetivos aziendais.

É, portanto, a "força" ou "função" dos elementos que compõem um patrimônio vinculado a uma azienda que nos interessa estudar.

Na atual situação de desenvolvimento da tecnologia, máquinas e equipamentos são superados a cada dia, onde a extraordinária dinâmica dos diversos e sofisticados mercados, marcada pelas preferências de consumo que é modificada em razão da rapidez da informação,

não pode haver um ilhamento do patrimônio aziendal a tais fatores de pressões exógenos.

Consequentemente, todas as forças ou recursos (materiais ou não) de que forma dirigida e organizada forem pelo homem empregados nas aziendas com a finalidade de que os objetivos sejam colimados, vêem a constituírem-se em objetos de estudos de Contabilidade.

Todos os fenômenos patrimoniais e as repercussões deles decorrentes, como produto da riqueza racionalmente gerida, constituem-se em objetos de indagações e estudos que estão no campo da ciência contábil.

Portanto, conceituaríamos a Contabilidade como: Contabilidade é a ciência que tem como objeto primogênio as variações ocorridas no patrimônio aziendal como um sistema em ação, estudando as transformações pelas quais passa, a fim de aquilatar as suas repercussões na formação do rédito. Para tal mister utiliza-se de fórmulas próprias e racionalmente deduzidas e de demonstrações específicas.

* *Nery Paulinelli da Fonseca*
Professor do DCC/FACE/UFMG