

# Condução do raciocínio contábil e razões científicas do conhecimento em contabilidade

Prof. Dr. A. Lopes de Sá

## 1. Juízos fundamentais de nosso conhecimento - nascimento da conta

O embrião dos conhecimentos fundamenta-se na observação e o julgamento ou avaliação sobre o observado cria os juízos; a sequência de juízos estabelece o raciocínio.

Embora, filosoficamente o tratamento dos conceitos sobre o juízo variem em Aristóteles, Kant, Husserl e outros, a verdade é que existe um consenso sobre a aceitação avaliadora de eventos percebidos.

A "Conta", em nosso conhecimento, foi o primeiro dos juízos que o homem formulou e nasceu antes que ele tivesse criado a escrita ou que houvesse criado o cálculo.

Provas arqueológicas, do Paleolítico Superior, encontradas nas grutas de D'Aurignac, na França, denunciam o uso da conta há mais de 30.000 anos.

O juízo que o homem formalizou na conta, foi a primeira *linguagem* contábil (a linguagem é forma e não a essência ou o próprio objeto observado); na mente humana estavam cristalizados, há 30.000 anos atrás os raciocínios, as avaliações de "comparações" e um início de "quantificação".

O homem havia volvido sua "atenção" (no sentido em que

Condillac a emprega, ou seja, de concentração mental sobre um objeto determinado) para o que "acumulara" além do que conseguia livremente na natureza (talvez tenha sido este o primeiro juízo sobre o patrimônio) e procurava "expressar", em uma *proposição* de *guardar memória*, a primeira *linguagem patrimonial* e que era a "Conta" (a primeira que se conhece estava gravada em um chifre de rena e que era um material abundante e resistente no Paleolítico Superior)

A intenção, não há dúvida, foi de "guardar memória" e a *linguagem* foi a da *expressão do juízo sobre elemento do patrimônio*.

Como o juízo resulta de comparações (ainda segundo Condillac) de sensações, gerando avaliação ou julgamento, a Conta nasce na mente do homem e se expressa na linguagem contábil primitiva através da *identificação* e da *quantificação* de elementos da riqueza (conceitualmente, na época, o excedente sobre o que livremente se pode conseguir).

O nascimento da conta, por conseguinte, foi também o do nascimento da linguagem que a expressava, ou seja o registro que era *decorrência* de juízos estabelecidos.

As "proposições", ou, "linguagens" são, no entender de Hessen, a "roupagem exterior do juízo" (Johannes Hessen - Tratado de Filosofia, vol. I, tradução para o espanhol da Editoria Sudamericana, Buenos Aires, 1957, pág. 137).

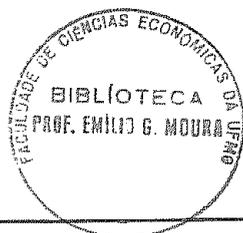
A conta é pois, e assim a maioria de nossos doutrinadores a aceita, uma roupagem exterior do raciocínio contábil, como expressão formal de fatos relativos à riqueza aziendal.

Os registros são "formas de expressão", ao feitio do raciocínio contábil e relativos a algo essencial e que são os fenômenos que se tornam objetos de expressão.

O estudo de registros e evidências ou demonstrações, por conseguinte, não poderia ser mais que uma abordagem de formas que são utilizadas para guardar memória e organizar as mesmas para novos raciocínios.

Não se pode confundir, pois, conhecimento contábil com o conhecimento da escrituração dos fenômenos contábeis.

Tal advertência já era feita desde o início do século passado e se evidencia magistralmente na



obra de Francesco Villa, em 1840, quando o grande mestre afirmou:

“O pleno conhecimento da manutenção das contas e registros constitui o conhecimento da arte da computação (*teneur des livres*) mas não seria suficiente para um contador” (pág. 12, Cap. I, “Lá Contabilidade”, edição Angelo Monti, Milão, 1840).

Anos antes, a Academia de Ciências de Paris já havia reconhecido a Contabilidade como ciência, nas proposições de Costaz e no Brasil, em 1837, Estevão Rafael de Carvalho, em sua obra “A Metafísica da Contabilidade Comercial”, editada no Rio de Janeiro, já reconhecia a natureza científica de nosso conhecimento.

O compêndio de Estevão Rafael compunha-se de três partes: 1 - Da Contabilidade Natural; 2 - Da Contabilidade Artificial e 3 - Segunda Transformação (que continha matéria que o autor denominou “Algumas reflexões sobre a aplicação das doutrinas”).

O raciocínio contábil, pois, de seu milenar embrião até os nossos dias, foi comportando acréscimos, até situar-se nos domínios científicos (como também ocorreu a muitos outros ramos do conhecimento humano).

## 2. Do conhecimento empírico ao conhecimento científico contábil

A evolução foi uma constante no campo do conhecimento humano; de início a observação, a comparação, os primeiros juízos, constituíram-se em tentativas de explicações, mas, sem um corpo organizado e sem metodologias que permitissem maiores esclarecimentos; o empirismo foi geral, embora o embrião de muitas ciências tenha-se já formado na antiguidade.

As preocupações como as “formas de expressão” foram predominantes, por muitos milênios, no campo contábil.

Encontramos nos Sumero-Babilônios a formação de processos de registros já evoluídos (como o Diário, as contas saldadas, as demonstrações de exercícios de ges-

tão, o balanço etc.) e até sofisticções como escriturações de custos e em processos matriciais, no Egito.

Sabemos que a “expressão dos fatos” era acompanhada com critério e podemos supor que ensejassem julgamentos.

A primeira manifestação científica, todavia, é acenada por Aristóteles (do que nos foi possível conhecer pela pesquisa histórica), quando admitiu a existência de uma ciência da riqueza individualizada e que ele enfaticamente manifesta e adverte “não ser a economia”.

Há aproximadamente, pois, 2.300 anos a concepção de uma ciência da riqueza aziendal já estava formada, na mente de um dos maiores pensadores que o mundo conheceu.

As afirmativas de Aristóteles, todavia, não foram mais que um embrião de idéias; sabemos que na antiguidade clássica o conhecimento contábil deve ter suportado grandes evoluções, bastando considerar as Cartas de Plínio, o Jovem, a Trajano, para que se possa ter uma noção de como se cuidava do patrimônio público; em dezenas de páginas, Giovanni Massa, em sua imensa obra “Trattato Completo di Ragioneria”, volume XII, Storia e Bibliografia, editada em Milão, em 1912, trata, da página 17 à 45, exclusivamente da Contabilidade no tempo de Roma; o autor, nas conclusões, chama a atenção para a expressão *ratio*, do latim, da qual

veio *rationeria* e depois *ragione-ria*, no italiano, que é como se denomina a Contabilidade como conhecimento científico.

Afirma ele que basta considerar tal termo para que se tenha uma idéia da seriedade como era tratado tal ramo do saber.

Ratio, em latim, significava *conta*, mas, no sentido usado por Cícero, também: Razão, bom senso, raciocínio ordenado e doutrinário (Verrinas, de Cícero).

Massa, assim como Masi, entendem, ambos, que a expressão dada ao “bom senso”, “juízo”, “ordem mental”, é derivada do emprego das “contas” e não o inverso, mas, seja como for, a etimologia nos reserva, de fato, uma grande dignidade ao termo.

O conhecimento, todavia, contábil, permaneceu no campo do empirismo até os fins do século XVIII, como também aconteceu com a Química (que só sairia de sua condição empírica nos estudos de Lavoisier).

A passagem de muitos conhecimentos à dignidade científica não foi um passe de mágica, mas, a acumulação de muitos conceitos, de prodigiosos raciocínios.

Nos fins do século XVIII já estava madura a consciência científica contábil; as teorias das contas, como pré-ensaios e os acenos que já provinham de obras desde o século XVI (como a de Angelo Pietra - Indirizzo degli economi), eram atestados veementes da condução do pensamento contábil ao campo das ciências.

A metodologia científica que tanto influenciou, no nosso século a Albert Einstein e que foi a de Poincaré, consolidou o caminho, também, de nossas principais correntes de pensamentos.

A ciência é uma constante perseguição da verdade, ou seja, como escreveu o próprio Einstein, referindo-se à tarefa do cientista: “Foram desenvolvidas técnicas de investigação e métodos sistemáticos de encontrar e seguir pistas.” (pág. 15 da obra A Evolução da Física, Biblioteca de Cultura Científica da Editora Zahar, Rio de Janeiro, 1980).

Para explicar acontecimentos é preciso "perseguir a verdade", através de raciocínios que o método científico ajuda a desenvolver (Descartes entendeu que muitos se processam além das razões conhecidas logicamente, como hoje, a Heurística pesquisa).

A ciência é, pois, dentro das convenções do saber, todo um conjunto organizado que segue a um ordenamento próprio; um conhecimento é científico quando se enquadra dentro de um convencional elenco de organização sistemática; todas as vezes que o homem busca explicações racionais, gerais, duradouras, em torno de fatos, ocorridos com um objeto certo que ele examina, pratica ciência.

Embora a ciência moderna não tenha a pretensão do absoluto, ela busca uma "validade de raciocínios", na perseguição tenaz à verdade sobre fatos.

O ideal clássico da ciência é a imutabilidade, mas, o acolhimento das "teorias" como perseguições de uma "ciência a construir-se" tem modificado conceituações.

As "proposições" ou "linguagem dos juízos" que a ciência emprega, não são a própria ciência, no entender de alguns filósofos, mas, para outros, confundem-se tais elementos.

Entendo, particularmente, que a ciência não é a própria proposição, e, por isto, não posso confundir-la com o conceito de linguagem; entendo, sim, que é a linguagem que serve à ciência e não esta à aquela exclusivamente.

A linguagem é instrumento, como a conta é instrumento de expressão dos fatos patrimoniais, mas, nunca, os próprios fatos, nem, nunca, poderei confundir tais coisas (embora isto contrarie a posição de alguns pensadores e que muito respeito).

Entendo os fenômenos como exercícios da essência (e esse é o conceito hegeliano) e por ater-me à essência, entendo que os juízos existem independentemente das expressões.

Não posso negar que exista uma linguagem contábil, enquanto

---

expressão de "razões contábeis", de "raciocínios contábeis", mas, entendo as proposições, a linguagem, como uma das formas de "expressão", porque, conforme estabeleceu Kant, as estruturas nas exposições dos juízos são várias.

Uma coisa é o "corpo linguístico" de uma disciplina ou ciência e outra a própria ciência, pois, posso aplicar a linguagem a conhecimentos não científicos, também.

Os filósofos iluministas se contentaram em admitir a ciência dentro, apenas, de concepções "descritivas", mas, na atualidade, não podemos confinar-nos dentro dos limites que os grandes o fizeram (Bacon, Newton, etc.), pois, a evolução do posicionamento do homem, apresentou outras facetas para que se situe um conhecimento na ordem científica.

As razões científicas de um saber exigem todo um elenco de considerações e aquelas da Contabilidade, absolutamente coerente com o que modernamente se aceita, iremos expor no parágrafo seguinte.

Em nossos dias, a teoria científica é, em muitos casos, uma aventura no pensamento, ou seja, como escreveu o emérito cientista Albert Einstein - "Jamais se deveria criticar o teórico quando se entrega a semelhante trabalho ou tachá-lo de fantasioso. É preciso dar valor à essa fantasia."

A famosa pergunta "e porque não"?, feita no campo da ciência e consagrada hoje na metodologia da pesquisa científica, oferece-nos toda a dimensão da ousadia do pensamento humano.

Em Contabilidade, como escreveu Masi, "nosso campo não terá limites enquanto considerarmos a Contabilidade como ciência do patrimônio" (Filosofia della Ragioneria, edição Tamari, Bolonha, 196!).

Nossas teorias podem e devem ser imaginosas, especialmente agora que dispomos dos recursos da Informática e é nessa base que estamos edificando a nossa Teoria das Funções Sistemáticas.

Reduzir a Contabilidade ao campo empírico, da simples "informação", é algo superado no campo racional, na história do nosso conhecimento, e, a negação de todo um corpo centenário de doutrina científica que foi edificado por centenas de grandes e ilustres estudiosos.

### 3. Razões científicas da contabilidade: conhecimento superior

A passagem de um conhecimento do "empírico" para o "científico", depende de uma organização especial, dentro do campo da lógica.

Raciocinar cientificamente não é o mesmo que raciocinar empiricamente.

O método científico é peculiar.

Existem "convenções", que o próprio homem estabeleceu, para classificar-se um conhecimento como científico.

A Contabilidade de nossos dias cumpre todas as exigências clássicas para se classificar como conhecimento de natureza científica e, portanto, superior.

A Contabilidade é uma ciência *factual* porque:

1. Tem uma matéria específica da qual ela trata, ou seja, um *objeto próprio* e que é o *patrimônio* ou riqueza das entidades (empresas e instituições);
2. Estuda os fenômenos do Patrimônio com rigor *analítico*, os dissocia, remonta, adotando pa-



ra tanto, uma *metodologia própria*;

3. Busca e enuncia *verdades sobre fatos patrimoniais*, estabelecendo relações entre eles que são válidas em todos os espaços e tempos; tais relações consideram as diversas “dimensões” dos mesmos fatos (método que já se encontra, inclusive, na fase pré-científica, nas observações de Angelo Pietra, em 1586);
4. O conhecimento contábil é *organizado* e possui formulações de observações, referenciais, teorias, leis tudo em torno do patrimônio aziendale;
5. Tem uma história milenar como conhecimento do homem, e, no tempo, tem suas fases evolutivas definidas;
6. Não enuncia teorias em caráter absoluto, mas, opostamente busca a verdade com a formação de correntes de pensamentos e escolas doutrinárias;
7. Tudo o que enuncia como *verdade* é perfeitamente verificável;
8. Seu conhecimento se baseia em fatores de *provas* devidamente *explicativas*;
9. Permite a *previsão de fatos* a partir do que enuncia;
10. Seu conhecimento é *útil e aplicável*;
11. Tem correlação com os demais ramos do conhecimento humano;
12. Suas teorias se estribam em *razões lógicas* bem definidas (tais relações são essenciais, temporais - causais e ambientais).

A Contabilidade ajusta-se, por conseguinte, dentro de *todas as convenções* exigidas pela *epistemologia* ou Lógica das Ciências.

#### 4. Comportamento científico contábil e de outras ciências

Se observarmos como se comportam os estudos nos demais ramos do conhecimento científico, encontraremos afinidades de tratamento com o que se processa nos domínios contábeis.

---

Admitir, todavia, que a Contabilidade esteja confinada à “memória”, à “informação” ou “evidenciação” é tão absurdo como admitir que um Boletim sobre o Tempo seja o limite da Meteorologia.

Todas as ciências “observam”, “valem-se de memórias”, “informam” e “demonstram” como “instrumentações” de seu processo de estudos; só o estudo das essências, das relações entre os fatos, da busca da verdade, podem qualificar o conhecimento científico, jamais as “instrumentações”; há uma escrita Química, há uma escrita Física, existem avaliações na Física, existem avaliações na Química, como existe uma escrita contábil e uma avaliação contábil, mas, tudo como “instrumentação”; a Química informa, a Física informa, a Biologia informa e a Contabilidade também informa, mas, o estudo científico não é informação no sentido absoluto, filosófico, mas, a enunciação das verdades dimanadas das relações entre os fatos ocorridos, em decorrência do exercício das substâncias ou objetos de estudos.

O objeto de estudos da Contabilidade é o patrimônio, ou seja a riqueza aziendale, considerada esta como um “conjunto de meios aptos a desenvolverem capacidades supridoras das finalidades das empresas”.

Os registros, as demonstrações, os informes são instrumentos para os estudos, simplesmente.

O que caracteriza a Contabilidade como ciência é o estudo de tais relações, sob óticas definidas; a busca da verdade, a perseguição das razões que explicam os acontecimentos com a riqueza, isto, sim, é estudo superior e científico.

Se tomarmos dois enunciados científicos é possível ver a semelhança de tratamento quanto ao objeto; vejamos:

##### 1. Exemplo da Física:

“A mudança do movimento é proporcional à força motriz impressa, e se faz segundo a linha reta pela qual se imprime essa força.”

##### 2. Exemplo da Contabilidade:

“À maior produção pode seguir-se uma diminuição do rédito, quer por decorrência de menores preços conseguidos, ou por majoração dos custos suportados”.

O primeiro exemplo é um enunciado de Isaac Newton, e é a Lei II da Parte Axiomas ou Leis do Movimento, de sua obra *Princípios Matemáticos da Filosofia Natural*; o segundo exemplo é um enunciado de Gino Zappa, à pág. 81 de sua obra “*Il reddito di impresa*”, edição Giuffrè, 2ª edição, Milão 1946.

Uma simples análise dos enunciados nos evidencia de forma clara o procedimento científico, visando a “explicar acontecimentos” a partir da “relação entre fatos”, todos relativos a objetos bem definidos (de Newton, os relativos à matéria e de Zappa, os relativos a eventos patrimoniais das empresas).

Newton afirma que o movimento depende da força e Zappa afirma que o rédito não depende do volume da produção.

Newton afirma que a linha reta é uma condicionante do desempenho da força e Zappa afirma que os preços de vendas e a formação dos custos são as condicionantes da formação do rédito.

Cada um cuida de sua matéria, mas, ambos seguem o mesmo caminho no saber, ou seja, o do conhecimento científico.

A qualidade de tal saber está na forma essencial explicativa fun-

damentada em razões.

Newton bem explica, relativamente ao seu enunciado: "se toda força produz algum movimento, uma força dupla produzirá um movimento duplo e uma tripla um triplo, quer essa força se imprima conjuntamente e de uma vez só, quer seja impressa gradual e sucessivamente".

Zappa explica, relativamente ao seu enunciado: "o variar dos rendimentos não implica em um coextensivo variar do rédito. A maior produção de uvas, obtida de um vinhedo não significa necessariamente que da mesma se obtenha o maior rédito." (págs. 80/81 da obra referida).

A quantidade de rédito, pois, não está na razão direta da quantidade da produção. Tal verdade é decorrência de uma relação entre o "volume produzido" e o "rédito" (que é a variação que o capital suporta pelo efeito da gestão, segundo o mesmo Zappa).

Assim se tratam os enunciados científicos e a comparação no comportamento dos dois expoentes (um da Física e outro da Contabilidade) é bem sugestiva para evidenciar a qualidade do conhecimento.

Zappa é conclusivo e firme em sua afirmação sobre o direcionamento de sua metodologia quando afirma: "Só por grave erro metodológico pode-se pensar em extrair os princípios que presidem a formação dos valores, e os procedimentos de suas determinações, do conhecimento das leis que regem a formação das coisas." (pág. 81 obra citada).

E continua: "Os rendimentos encontram em geral medidas em particulares unidades de coisas que mal podem exprimir-se monetaria-

---

mente, ainda que com o uso dos preços fixos ou ainda de preços nominais de controle. ... ninguém pode negar que a consecução dos réditos esteja vinculada a obtenção dos produtos e que uma variação dos rendimentos atua também sobre a variação dos réditos; mas não se deve confundir o constituir-se dos réditos com o volver de uma entre as muitas operosas circunstâncias às quais o devir do rédito sucede." (págs. 81/82, obra citada).

As preocupações de Zappa quanto aos aspectos quantitativos foram também as de Newton na Física, bastando lembrar um só enunciado ou definição II - "A quantidade do movimento é a medida do mesmo, provinda conjuntamente da velocidade e da quantidade da matéria" (na definição I Newton já enunciara que a quantidade da matéria é a medida da mesma, oriunda conjuntamente da sua densidade e grandeza).

---

Os aspectos, pois, das mensurações dos fenômenos, quer em Newton, quer em Zappa, cada um tratando de seu objetivo científico, tiveram em comum a localização das origens e dos métodos em que se fundamentam as avaliações. A seriedade de Newton, como a de Zappa, são iguais e os caminhos da razão que guiaram a ambos foram semelhantes, pois, foram científicos.

Quem, todavia, desconhece tais metodologias, ou propositadamente demonstra desinteresse em conhecê-las, mesmo sabendo da existência delas, não pode compreender toda a dignidade de que se reveste a ciência como busca da verdade, como perseguição das explicações dos eventos pela racionalidade, pelo método vigoroso e pelo apoio lógico e heurístico (além da lógica).

A Contabilidade, através de suas doutrinas, de suas correntes de pensamento, de suas escolas científicas, nivela-se, em nosso século, com as mais dignas manifestações do saber humano e segue o seu ritmo, não obstante à obstinação pragmática de alguns poucos que ainda não compreenderam a grandeza do nosso conhecimento.

Basta repetir um texto que Masi escreveu, de há muito:

"Afirmar todavia que a Contabilidade é apenas arte porque até hoje as questões de forma têm prevalecido, é julgar uma ciência, nos dias de hoje, pelos dias de seu passado, esquecendo o presente e seu atual estado de evolução; é não olhar, também, as possibilidades de um futuro."

(Vicenzo Masi - La pretesa bancarotta scientifica della Ragioneria, em Rivista Italiana di Ragioneria, Roma, 1924).

