

**A CLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE DENTRE
OS RAMOS DO CONHECIMENTO HUMANO**

Paulo Schmidt
Professor Adjunto da Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Doutor em Controladoria e Contabilidade -FEA/USP

INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é o de suscitar uma discussão sobre a natureza teórica e doutrinária da Contabilidade, mesmo considerando que a comunidade contábil tenha comemorado há poucos anos o quingentésimo aniversário da publicação da obra de Luca Pacioli, ainda não existe unanimidade sobre a natureza da disciplina contábil. Por um lado, existem grupos de pensadores contábeis que defendem que a Contabilidade é uma técnica ou uma arte; por outro, existe um grupo que defende a sua natureza.

Esta controvérsia sobre a natureza da disciplina contábil, embora possa parecer, num primeiro momento, despertar interesse apenas da comunidade acadêmica, vem centrando as atenções de outras áreas da comunidade contábil, como as associações profissionais, pois esta polêmica terá um reflexo direto nos blocos econômicos (Mercosul, Nafta, Comunidade Econômica Européia, etc.) que buscam os mercados comuns, pois, dentro destes blocos “sem barreiras”, ambiciona-se a unificação de normas e procedimentos contábeis.

Diante do quadro que se apresenta, surge um questionamento que merece ser investigado: será que a Contabilidade poderá alcançar a harmonização de suas normas e procedimentos enquanto não existir um consenso sobre a sua própria natureza?

CONTABILIDADE COMO UMA DISCIPLINA AUTÔNOMA

O final do século vinte tem se caracterizado como um período de marcantes questionamentos sobre a natureza do conhecimento contábil, embora esta preocupação da comunidade contábil não seja recente. Este fenômeno, certamente, tem como um de seus principais influxionadores a revolução causada pelo avanço do processo informacional vivido pela sociedade nos últimos anos.

Esta realidade evolutiva não é uma manifestação recente, tendo em vista que a Contabilidade, ao longo de sua história, sempre foi influenciada pela realidade social e histórica da humanidade. Esta realidade pode ficar melhor caracterizada analisando-se, brevemente, o processo evolutivo vivido pela Contabilidade. A seguinte tabela apresenta, como forma de facilitar

esta análise, a cronologia contábil, destacando alguns dos movimentos contábeis mais importantes, enfatizando as suas denominações, épocas estimadas de início, local de origem, algumas características contábeis e seus principais mentores. As épocas de encerramento dos movimentos contábeis não serão apresentadas, considerando que estes movimentos foram se sucedendo, sem a determinação precisa da época de encerramento.

Movimento	Período	Local	Características	Mentores
arqueológico	8.000 a 3.000 a.C.	Oriente próximo	Surgimento do sistema contábil de registro através de fichas e envelopes de barro para controle de estoque, dívidas e direitos. Este sistema evoluiu com a utilização de tabelas com pictográficos e escrita cuneiforme.	
valoração	3.000 a.C. a 400 d.C.	Europa	Surgimento dos livros e documentos comerciais contabilizados com valor, para controle do patrimônio e prestação de contas.	
estacionário	400 a 1.000 d.C.	Eurásia	Invasão de povos errantes na Europa e parte da Ásia que causaram a estagnação desta sociedade e, conseqüentemente, do desenvolvimento da Contabilidade.	
solidificatório	1.000 até século XIV	Florença, Gênova e Veneza	Solidificação do sistema de partidas dobradas, especialmente nas cidades de Florença, Gênova e Veneza. Em 1.202 foi publicada a obra <i>Liber Abaci</i> , primeiro livro que trata sobre a prática do comércio (não apresenta o sistema de partidas dobradas), que, segundo Federico Melis, encerra a era antiga da Contabilidade e inicia a moderna.	Fibonacci
contista	1458 a 1840	Itália e França	Publicação, na Itália, do manuscrito de Cotruigi e do livro de Pacioli. Na França, Degrange apresentou a Teoria das 5 Contas. Período de consolidação da utilização das contas e dos balanços. A Contabilidade centrava-se no desenvolvimento de regras de escrituração.	Cotruigi Pacioli Degrange
administrativo	início em 1840	Itália	Villa publicou uma obra demarcatória, segundo Melis, dando início à fase científica da Contabilidade. A Contabilidade passou a se preocupar com o controle da gestão, sendo definida como um complexo de conhecimentos e de operações que servia a aplicação de diversos casos e métodos para o controle da administração.	Villa Tonzig
personalista	início em 1867	Itália	Ênfase na logisomografia carboniana e no personalismo das contas. A Contabilidade era a ciência que visava o estudo das funções administrativas da economia aziendale, o estudo da organização interna da azienda, a aplicação da matemática aos fatos administrativos e a logisomografia, composta do sistema de escrituração patrimonial e financeira. O objetivo da Contabilidade passou a ser o de revelar as relações jurídicas entre as pessoas.	Marchi Cerboni Rossi
controlista	início em 1880	Itália	A Contabilidade, para Besta, enquanto teoria, deveria estudar e enunciar as leis do controle econômico nas empresas de qualquer espécie, criando normas adequadas para que este controle fosse eficaz, conveniente e completo; enquanto prática, era vista como a metódica aplicação destas normas. A Contabilidade era a ciência do controle econômico. Fim do predomínio da teoria das contas.	Besta / Alfieri Ghidiglia Rigobon D'Alvise
norte-americano	início em 1887	EUA	O marco inicial deste movimento foi a fundação, em 1887, do AICPA, seguido do AAA, em 1916. Todo doutrinamento contábil foi centrado na necessidade de qualificar a informação contábil, por duas vias: Contabilidade financeira e gerencial. Este movimento sempre esteve voltado para o usuário da informação contábil, buscando caminhos para a padronização dos procedimentos contábeis, com o objetivo de fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão.	Chambers / Sprague Mattessich / Dicksee Hatfield / Paton Littleton / Blough Most / Moonitz
matemático	início em 1901	Itália	Rossi publicou um tratado, em 1901, defendendo a posição de que a Contabilidade era uma ciência matemática na sua essência e nos seus métodos. O objetivo contábil era a análise das formas, a extensão e as propriedades das contas da gestão, consideradas como entidades matemáticas. As contas eram fundamentais para a evidência contábil.	Rossi
neo-contista	início em 1914	França	Centrado na teoria positiva que atribuiu à Contabilidade o papel de colocar em evidência o ativo, o passivo e a situação líquida das unidades econômicas. Sua finalidade era a de acompanhar a evolução e modificação do patrimônio das entidades, com o objetivo de conhecer, sempre que necessário, sua composição e valor.	Dumarchey
alemão	início em 1917	Alemanha	O estudo contabilístico alemão dividiu sua atenção em duas disciplinas: uma visando o estudo da constituição e exploração econômica, procurando conhecer, explicar e determinar princípios para as atividades empresariais; e outra constituída do estudo dos registros para fundamentar as demonstrações contábeis, com o objetivo de orientar e controlar os gestores e auxiliar outros usuários das informações contábeis.	Schmalenbach Schmidt
azilendalista	início em 1922	Itália	A Contabilidade deveria ocupar-se da demonstração dos fatos da gestão, ou seja, era uma ciência que visava o estudo das condições de existência e as manifestações da vida das aziende. Foi uma tentativa de integrar em uma única disciplina todos os conhecimentos da vida da entidade e desenvolver a teoria da Contabilidade a partir do resultado. A economia aziendale compreendia o estudo dos princípios de gestão, das doutrinas da organização e dos resultados da gestão.	Zappa
patrimonialista	início em 1926	Itália	Para os patrimonialistas, a Contabilidade era uma ciência com um objeto bem determinado: o patrimônio. Ela deveria envolver-se com problemas estritamente relacionados com o patrimônio das entidades, desde a sua formação, até suas posteriores modificações causadas pela gestão patrimonial.	Masi

Verifica-se, a partir deste quadro, que a história da Contabilidade é internacional, assim como não são localizados os questionamentos sobre a natureza do conhecimento contábil.

O final do século XX marca uma nova realidade informacional para a Contabilidade, especialmente após a criação da rede mundial de Contabilidade na Internet (*International Accounting Network*). Hoje, uma informação contábil não possui mais fronteiras espaciais e temporais. A rede mundial de Contabilidade possui alguns servidores que permitem o acesso à informação contábil a qualquer hora e em qualquer parte do planeta. Os principais endereços eletrônicos da rede mundial são: <http://www.rutgers.edu/accounting/raw/htm> (Rutgers University, New Jersey, USA), <http://soa.cba.hawaii.edu> (University of Hawaii, USA), www.nan.shh.fi/nan.html (Business Administration, Helsinki, Finland), <http://www.rutgers.edu/accounting/anet> (Southern Cross University, Australia) e <http://www.icaew.org.uk> (University of Exeter - UK). Esta revolução informacional traz consigo uma série de questionamentos sobre o papel da Contabilidade diante desta nova realidade social, especialmente sobre a satisfação de seu usuário. Para muitos céticos, como afirmam Parisi et alii¹, as redes mundiais de informação contábil apresentam inúmeras deficiências na estrutura disponível, pois não garantem que não existam problemas físicos com as máquinas e conexões simultaneamente, impedindo a comunicação.

Constata-se, portanto, que, apesar dos dez mil anos de história da Contabilidade, nunca existiu unanimidade em torno das questões contábeis, tanto que a própria evolução das escolas de pensamento contábil ocorreu, na maioria das vezes, em função de discordâncias sobre posicionamentos contábeis. A busca por exemplo, da liberalização da profissão, da unificação de procedimentos legais de auditoria e do reconhecimento de diplomas em blocos econômicos, pode ser operacionalmente possível, mas conceitualmente inexequível, tendo em vista a discordância sobre um importante questionamento: qual a natureza da Contabilidade?

Como a discussão da Contabilidade como disciplina autônoma, passa necessariamente pelo exame de sua natureza, será analisado a seguir, algumas possibilidades classificatórias para a Contabilidade, embora existam posicionamentos, como o do *American Accounting Association* (AAA) que publicou, em 1966, um *Statement of Basic Accounting Theory* defendendo que a Contabilidade “é o processo de identificar, mensurar e comunicar informações econômicas para permitir julgamentos e decisões fundamentais para os usuários da informação”², não dando importância para a classificação da natureza contábil.

A CONTABILIDADE COMO UMA ARTE

¹ PARISI, C. et.al. Impactos da internet sobre a evolução da ciência contábil. Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Fortaleza, Volume III, p. 288-306, ou.1996.

Os primeiros tratadistas contábeis centraram suas atenções no estudo das contas, especialmente nas formas de registro, ou seja, como afirma Viana³, a Contabilidade era “...entendida como a arte de levar as contas”. Não existia, neste período inicial, a preocupação com a sistematização doutrinária da Contabilidade. Para os defensores da Contabilidade como arte, este substantivo não traduz a expressão do belo, mas a capacidade que tem o homem de pôr em prática uma idéia, valendo-se da faculdade de dominar a matéria.

O *Accounting Terminology Bulletin* no. 1, do *Committee on Accounting Procedure*, definiu Contabilidade como sendo “a arte de registrar, classificar e sumariar de uma maneira significativa e em termos de moeda as transações e eventos que possuem, pelo menos em parte, características financeiras, além de interpretar seus resultados”⁴.

A discussão em torno da classificação da Contabilidade como arte, pode cair por terra através de uma análise mais apurada do substantivo arte. “Arte é a manifestação do belo, produto de intensas emoções estéticas do artista, ligado a condições diversas de época, de povo, de cultura”⁵. Embora, no entendimento comum, arte possa representar todo tipo de atividade ordenada. Para Lahr⁶, “em geral pode-se dizer que a arte tem por objetivo exprimir a beleza, e a ciência formular a verdade”. Defender que a Contabilidade é uma arte, portanto, vai de encontro ao seu próprio significado, especialmente no que tange que a arte representa uma manifestação da criatividade e de emoções do homem, ou seja, exprime o sentido de beleza criadora. Contabilidade, ao contrário, caracteriza-se por representar uma conjugação de elementos lógicos e racionais que não se manifestam através do espírito criador do belo artístico.

CONTABILIDADE: UMA CIÊNCIA OU UMA TÉCNICA?

Para um posicionamento classificatório da Contabilidade como uma técnica ou uma ciência , é preciso que se proceda a uma breve incursão sobre o significado destes substantivos.

ANÁLISE DO SUBSTANTIVO TÉCNICA

Uma técnica representa um processo ordenado, isto é, segundo regras, de qualquer atividade humana. Em sua acepção original, técnica significa toda realização de coisas sensorialmente perceptíveis ao serviço de uma necessidade ou de uma idéia; denota por conseguinte, a habilidade ou destreza, tanto para o necessário (produzir coisas) quanto para o belo (tornar visível uma idéia). Derivado desta acepção, o vocábulo técnica indica o formal, as regras

² KAM, V. *Accounting theory*. California: Jonh Wiley & Sons, 1986, p. 33.

³ VIANA, C.R. *Teoria Geral da contabilidade*. Porto Alegre: Sulina, 1955, p. 66.

⁴ HENDRISKEN, E.S. & BRENDA, M.F.V. *Accounting theory*. 5 ed. Illions, 1992, p. 126.

⁵ TESCHE, C.H. et. Al. *Contabilidade – ciencia, técnica ou arte*, Revista do CRCRS. Porto Alegre, 76:13-21, jul-set 1991, p. 14.

comunicáveis da dita realização (por exemplo, de tocar piano). A técnica, em oposição à arte, é a utilização – de recursos e forças da natureza endereçada a satisfazer as necessidades humanas. Enquanto o ofício manual (a técnica artesanal) se limitou, durante muito *tempo*, a aplicar meros instrumentos (meios para atuar corporalmente, em sentido estrito: sem aumento da força de trabalho) e as chamadas máquinas de trabalho (ferramentas movidas à mão, com acréscimo de força operativa, por exemplo, a cunha, a roldana), a técnica da época moderna (técnica moderna) progrediu até chegar a usar máquinas de força (ferramentas movidas por forças naturais; por exemplo, a máquina a vapor). Este progresso só se tornou possível graças a um amplo conhecimento da natureza. Portanto, técnica pode ser definida como o aproveitamento ordenado dos recursos e forças naturais, baseado no conhecimento da natureza e posto a serviço da satisfação das necessidades do homem.

CONTABILIDADE COMO UMA TÉCNICA

Para Fowler Newton (apud Casella et alii⁷), *“la Contabilidad es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones de un ente”*.

Diante da definição do substantivo técnica, que sinteticamente significa a realização de coisas sensorialmente perceptíveis, denotando habilidade ou destreza, tanto para a produção de coisas quanto para a exteriorização de idéias, ou seja, técnica indica o formal, o como fazer, constata-se que a Contabilidade possui uma técnica intrínseca que faz parte de seu processamento. Mas, a atividade contábil, caracterizada por um conjunto de atitudes e atividades racionais que objetiva o sistemático conhecimento econômico e financeiro de uma entidade, não pode ser reduzida a uma técnica realizatória de uma atividade.

ANÁLISE DO SUBSTANTIVO CIÊNCIA

Schmidt et alii⁸ apresentou alguns aspectos para o entendimento do substantivo ciência. Algumas passagens deste artigo serão referenciadas a seguir.

Entende-se por ciência todo conhecimento que se deduz pela razão, portanto reflexivo, sustentado na racionalidade lógica. De acordo com Trujillo Ferrari⁹, um conjunto de atitudes e de

⁶ LAHR, C. Manual de Filosofia, 5 ed. Porto: Livraria Apostolado da Imprensa, 1950, p. 308.

⁷ CASELLA, C.L.G. et. Al. Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos. Contabilidad y auditoria. Buenos Aires.

⁸ SCHIMDT, P. et. Al. Um estudo sobre conceito de contabilidade. Análise. Porto Alegre, PUCRS, 1(4):431-44,1990.

⁹ TRUJILLO FERRARI, A Metodologia da pesquisa científica. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982, p. 2.

atividades racionais, dirigido ao sistemático conhecimento com objetivo limitado, capaz de ser submetido à verificação”.

Para Popper (*apud Schmidt*¹⁰), a ciência é feita através de uma permanente construção de hipóteses e de seu cotejamento com a realidade. A ciência, para ele, é formada por uma sucessão de pensamentos, frutos da imaginação criadora do homem, que historicamente se aproxima cada vez mais da verdade (ao mesmo tempo, num certo grau, altera esta mesma verdade ao transformar o mundo que nos cerca, parecendo afastá-la para uma fronteira cada vez mais distante), sempre capaz de uma explicação cada vez mais abrangente dos fenômenos observáveis, movida pela crítica de nossos erros e pela refutação sucessiva das teorias, uma após a outra; refutações estas, que colocarão novos problemas a serem enfrentados, novas perguntas a serem respondidas. Popper (*apud Schmidt*¹¹) afirma que o progresso científico demonstrou consistir não na acumulação de observações, mas na superação de teorias menos satisfatórias e sua substituição por teorias melhores, ou seja, por teorias de maior conteúdo.

Duas dimensões devem ser explicitadas, quando se trata de analisar a natureza da ciência, mas que se apresentam inseparáveis:

a) a compreensiva (contextual ou de conteúdo);

b) a metodológica (operacional).

A dimensão compreensiva da ciência diz respeito aos conteúdos, aos significados e aos aspectos substantivos da ciência. Abrange também todo o conjunto de valores considerados pela ciência.

A dimensão metodológica da ciência abrange aspectos lógicos e técnicos. Pode-se conceituar o aspecto lógico da ciência como método de raciocínio e de inferência acerca de fenômenos já conhecidos ou a serem investigados; em outras palavras, pode-se considerar que o aspecto lógico constitui o método para a construção de proposições e enunciados, objetivando, desta maneira, uma descrição, interpretação, explicação e verificação mais precisas.

Por sua vez, o aspecto técnico da ciência pode ser caracterizado pelos processos de manipulação dos fenômenos que se pretende estudar, analisar, interpretar ou verificar, cuidando para que sejam medidos ou calculados com a maior precisão possível, registrando-se as condições em que os mesmos ocorrem, assim como sua frequência e persistência, procedendo-se a sua decomposição e recomposição, sua comparação com outros fenômenos, para detectar similitudes e diferenças e, finalmente, seu aproveitamento. Portanto, o aspecto técnico da ciência corresponde ao instrumental metodológico e ao arsenal técnico que indica a melhor maneira de se operar em cada caso específico. Analisando esta peculiaridade científica, percebe-se que a ambigüidade conceitual da Contabilidade pode ser resultado do não entendimento do aspecto técnico inerente

¹⁰ SCHIMDT, P. Ensaio sobre o pensamento epistemológico de Karl Popper, Buenos Aires, Escuela Superior de Economía y Administración – ESEADE, 1991.

¹¹ Idem, *Ibidem*.

ao processo científico. A tecnicidade sendo intrínseca à maioria das ciências, pode resultar em uma inepta conclusão de que Contabilidade é uma técnica e não uma ciência.

As ciências possuem objetivo e objeto. O objetivo é a preocupação em distinguir a característica comum ou as leis gerais que regem determinados eventos. Objeto em sentido lato é tudo aquilo a que se dirige o ato consciente de um sujeito, ou tudo aquilo a uma faculdade ou atitude psíquica duradoura ou hábito, ou também a uma ciência, pode dirigir-se. Em sentido restrito, objeto significa não toda ou qualquer conhecida ou desejada, mas unicamente aquilo está diante do sujeito, com independência deste e ao qual este se deve amoldar.

O objeto divide-se em material e formal. Objeto material é aquilo que se pretende estudar, analisar, interpretar ou verificar de modo geral. Objeto formal é o enfoque especial, em face das diversas ciências possuem o mesmo objeto material. Assim, o que caracteriza cada ciência é o seu objeto formal, ao passo que o mesmo objeto material pode ser comum a várias ciências.

No decorrer do tempo, a classificação da ciência vem sofrendo modificações constantes. A classificação contemporânea, baseada na proposta de Bunge¹², separa a ciência em dois grandes grupos:

DIVISÃO DA CIÊNCIA	
Ciências Formais	Ciências Factuais
Ciência Lógica / Ciência Matemática	Ciências Naturais / Ciências Sociais

Embora a pesquisa científica procure o conhecimento objetivo, existem áreas do conhecimento que não tratam de fatos ou coisas materiais, porém são racionais, sistemáticas e verificáveis, como no caso da lógica e das matemáticas. Estas disciplinas dão informações sobre a realidade, mas não tratam dos fatos (toda forma de existência que se manifesta de algum modo), por isso são chamadas de formais. Outras disciplinas, porém, tratam dos fatos, das coisas materiais, empíricas. Esta é a primeira grande divisão da ciência: ciências formais e ciências factuais. Esta divisão estrutura-se em:

- 1) do objeto ou temas;
- 2) da diferença de enunciados; e,
- 3) da metodologia empregada em ambos os campos.

CIÊNCIAS FORMAIS

As ciências formais não tendo relação com algo encontrado na realidade não podem valer-se dos contatos com esta realidade para comprovar suas fórmulas. As ciências formais tratam de entes ideais, tanto abstratos, quanto interpretados, existentes apenas na mente humana

conceitualmente e não fisiologicamente. A evolução da contagem matemática, traduz muito bem esta característica formal deste ramo científico. A contagem envolveu três fases evolutivas: o início caracterizada pelo chamado correspondente um-por-um, passando para a contagem concreta e chegando à contagem abstrata através de números.

CIÊNCIAS FACTUAIS

Por outro lado, as ciências factuais referem-se a fatos que supostamente ocorrem no mundo, recorrendo, desta forma, à observação e à experimentação para comprovar ou refutar suas hipóteses.

A ciência factual possui, entre outras, as seguintes características:

a) racional: constituída por conceitos, juízos e raciocínios.

Permite que as idéias que a compõe possam combinar-se, segundo um conjunto de regras lógicas, com a finalidade de produzir novas idéias e contém idéias que se organizam em sistemas;

b) apreende fatos: da mesma forma como se apresentam na natureza ou na sociedade, de acordo com um referencial teórico;

c) analítica: aborda um fato, processo, situação ou fenômeno, decompõe o todo em suas partes componentes com o propósito de descobrir os elementos constitutivos da totalidade, assim com suas relações com o contexto global;

d) geral: situa os fatos singulares em modelos gerais e os enunciados particulares em esquemas amplos. Procura a uniformidade e a generalidade, isto é, procura descobrir o fator ou fatores de que compartilham todos os singulares e permite a elaboração de modelos ou sistemas mais amplos a partir da descoberta de leis ou princípios gerais;

e) sistemática: contém "sistema de referência, que são modelos fundamentais de definições construídas sobre a base de conceitos e que se inter-relacionam de modo ordenado e completo, seguindo uma diretriz lógica, teorias e hipóteses; fontes de informações, quadros que explicam as propriedades relacionais" (Trujillo Ferrari)¹³. É através destes modelos que os fatos são apreendidos de modo sistemático, visando a um objetivo definido;

f) falível: não é definitiva absoluta ou final;

g) verificável: é aceita como válida quando passa pela prova da experiência. A verificação consiste em testar a consciência de ser empiricamente válida ou provável uma afirmação, hipótese, dado ou teoria;

¹² BUNGE, M.. La investigación científica. Barcelona: Ariel, 1969.

¹³ TRUJILLO FERRARI, A..Op. cit.,p.10.

h) explicável: o conhecimento científico é explicativo por ter como finalidade explicar os fatos em termos de leis e as leis em termos de princípios. Além de inquirir como são as coisas, procura responder ao seu porquê;

i) preditiva: o conhecimento científico pode, através da indução probabilística, prever ocorrências, pois fundamenta-se em leis já estabelecidas e em informações fidedignas sobre o estado ou o relacionamento das coisas, seres ou fenômenos;

j) útil: o conhecimento científico cria ferramentas de observação e experimentação que conferem um conhecimento adequado às coisas, o que permite manipulá-las com êxito.

Conforme afirmado anteriormente, as ciências factuais dividem-se em naturais e sociais.

Segundo Lahr¹⁴, "...sob o nome de **ciências da natureza**, entendeu-se primitivamente a ciência de todos os objetos, que a natureza externa apresenta ao nosso estudo, sem excluir a alma e os seus fenômenos. Em nossos dias, prevaleceu o uso de reservar este nome para as ciências que estudam os corpos brutos e inorgânicos, isto é, as ciências físico-químicas, e para as que estudam a vida e os seres organizados ou ciências biológicas".

Entende-se por **ciências sociais** aquelas que estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e desenvolvimento. O seu domínio próprio é a investigação da vida dos homens, dos fenômenos e das relações sociais, no seu processo de desenvolvimento histórico e no seu estado presente.

Os epistemólogos, ao analisarem a natureza da ciência social, concentram suas atenções em termos de quatro grupos de suposições relacionadas à ontologia, epistemologia, natureza humana e metodologia.

A primeira suposição analisada é a de natureza ontológica, ou seja, suposições relacionadas à essência do fenômeno a ser investigado. A questão ontológica fundamental relaciona-se com a realidade a ser investigada. Esta realidade pode ser externa ao indivíduo, portanto, impondo-se sobre sua consciência, ou a realidade pode ser produto da consciência do indivíduo, produto de sua mente.

A segunda suposição analisada diz respeito à natureza epistemológica do fenômeno sob investigação. A dimensão epistemológica concentra-se na investigação dos fundamentos do conhecimento, isto é, sobre a forma como o indivíduo deve perceber o mundo e comunicar esta percepção como um conhecimento aos outros membros de sua sociedade. A análise epistemológica retrata as formas que o conhecimento pode ser obtido, se é algo que pode ser adquirido, ou se é algo que necessita ser pessoalmente experimentado para ser adquirido.

A terceira suposição relaciona-se com a natureza humana, especialmente, com respeito aos seres humanos e seu meio ambiente. A ciência social apoia-se nesta suposição, pois a natureza humana é o objeto essencial de investigação desta ciência. A análise concentra-se, por um lado, na perspectiva de verificar se os seres humanos e suas experiências são produto de seu meio

¹⁴ LAHR, C..Op.Cit,p.369

ambiente, caracterizando uma tendência determinista condicionante da natureza externa; por outro, na perspectiva de verificar se o ser humano é o criador de seu meio ambiente, um elemento reagente e criador de seu meio.

As três suposições acima referidas, determinam diretamente a natureza metodológica a ser adotada, ou seja, cada um dos três elementos são importantes para determinar a maneira que deve ser investigado o fenômeno sob análise, sempre objetivando alcançar o mais profundo conhecimento sobre seu mundo social, buscando o conhecimento das leis universais que explicam e governam a realidade que está sendo observada. O cientista social busca o entendimento de como os indivíduos criam, modificam e interpretam o ambiente em que estão inseridos.

CONTABILIDADE COMO UMA CIÊNCIA

Para um grupo de professores do *“Instituto de Investigaciones Contables da Facultad de Ciencias Economicas” da “Universidad de Buenos Aires*, Contabilidade é *una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Los sistemas contables concretos responderían a los Modelos Contables Alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones”¹⁵.*

Dentre os estudiosos que defendem a natureza científica da Contabilidade, também existe divergência quanto ao ramo científico a que pertence a Contabilidade. Para alguns, é uma ciência social, para outros uma ciência natural, embora a grande maioria dos defensores da Contabilidade como ciência, acreditam que ela seja uma ciência factual e não formal, como pensava Giovanni Rossi e outros que tangenciaram a escola matemática como Pierre Garnier, Jean Dumarchey e Rene Delaporte. Esta discussão, diante da extensão histórica da Contabilidade (aproximadamente de dez séculos), é recente e frutífera, pois a defesa da Contabilidade como um ramo de conhecimento científico não ultrapassa mais de um século, muito pouco diante da grandiosidade do surgimento dos primeiros sistemas contábeis ainda no período pré-histórico mesolítico.

Obviamente, não se poderia afirmar que a Contabilidade sempre foi uma ciência ,ao contrário, afirmar que a Contabilidade manifestou-se inicialmente como uma técnica é uma asseveração irrefutável. Sendo que os primeiros sinais da Contabilidade, como afirma Mattesich¹⁶, tenham aparecido 8.000 a.C., a Contabilidade tornou-se conhecida da sociedade somente após a publicação da obra de Pacioli, em função de alguns fatos históricos coincidentes com a publicação do *“La Summa de Arithmetica Geometria, Proportioni et Proportionalitá”*.

Certamente, Pacioli não foi o inventor das partidas dobradas. Anteriormente a ele, vários estudiosos da Contabilidade já haviam escrito sobre este método de registro contábil, como foi o

¹⁵ CASELLA, C.L.G. et.al.Op. cit.,p.9.

caso de Benedetto Cotrugli que escreveu, em 1484, o manuscrito, que inicialmente contou com pouquíssimos exemplares, denominado: *"Il libro dell'arte di mercatura"* defendendo o registro contábil em partidas dobradas. Este trabalho de Cotrugli foi impresso somente cento e quinze anos após a publicação do manuscrito original. Pacioli, ao contrário, teve a sorte de escrever sua obra em uma época em que a impressão de livros já havia sido introduzida na Itália pelos alemães Corrado Schweinheim e Arnold Pannartz, embora o primeiro livro impresso tenha sido feito na China em 853. Esta coincidência coloca Pacioli como o grande divulgador da técnica contábil de registro por partidas dobradas, ainda que não seja verdadeira a afirmação de que ele foi o primeiro a apresentar este método de registro contábil.

Antes de um posicionamento definitivo sobre a natureza da Contabilidade e após ter sido apresentado, de forma lacônica o significado do substantivo técnica e de forma mais abrangente o substantivo ciência, pode-se explorar um trabalho apresentado por Casella et alii¹⁷, seguindo um esquema proposto por Bunge¹⁸, para classificar um ramo do conhecimento humano como científico.

De acordo com Bunge (apud Casella et alii¹⁹), a ciência social deve reunir as seguintes características: C = W,S,G,F,D,B,P,K,O,M. Estas características serão descritas a seguir, seguindo, em destas por Casella et alii²⁰, para classificar a Contabilidade dentro destes parâmetros:

- W** = é sistema composto por pessoas que tenham recebido uma educação especializada, mantendo fortes relações de informações entre si e iniciam ou continuam uma tradição de investigação. Em todos os países existem contadores que receberam uma educação especializada, mantêm fortes relações de informações entre si, através de várias associações profissionais e outros órgãos representativos da classe contábil, dominam e continuam investigando os mais variados assuntos dentro do campo contábil;
- S** = é uma sociedade capaz de apoiar e estimular, ou ao menos, tolerar o W. Em Contabilidade percebe-se que existem várias entidades que apoiam e estimulam a investigação contábil. Tanto no plano mundial, traduzido pelo apoio do Banco Mundial à projetos contábeis, como no plano regional, com apoio de empresas privadas e entidades públicas que fomentam a investigação contábil;
- G** = uma visão geral de C consta de: a) uma ontologia [ciência do ser em geral] de coisas cambiantes [em lugar de uma ontologia de objetos imutáveis]; b) uma gnosiologia [teoria do conhecimento] realista (mas crítica, não ingênua) em lugar de uma

¹⁶ MATTESSICH, R. Archeology of accounting and Schmandt-Besserer's contribution. *Accounting, Business and Financial History*, 4(1):5-28, march 1994.

¹⁷ CASELLA, C.L.G. et al..Op.cit.

¹⁸ BUNGE, op.cit.

¹⁹ CASELLA, C.L.G.,et al..Op.cit.

gnosilogia idealista ou convencionalista; c) livre busca da verdade (em lugar da fé ou da busca de lucros, ou de poder). Com relação ao item “a”, a Contabilidade estuda as coisas mutantes dentro das entidades; ao item “b”, a Contabilidade possui uma teoria do conhecimento que reconhece como reais os objetos que estuda, num espírito crítico; ao item “c”, a Contabilidade possui uma ética da livre busca da verdade livre do poder governamental, do dinheiro, de associações profissionais, de consenso de princípios, ou seja livre como um ramo do conhecimento autônomo que busca a verdade dos fatos por ela examinados;

F = refere-se a um conjunto de teorias lógicas e matemáticas (em lugar de ser vazia ou de estar fundamentada em teorias formais anacrônicas). Em Contabilidade, utiliza-se um conjunto de teorias lógicas e matemáticas, por exemplo quando se trata de avaliação de elementos patrimoniais, utiliza-se um conjunto de teorias matemáticas e lógicas, atualizadas conforme as necessidades dos usuários;

D = traduz o universo da ciência que deve estar composta de elementos reais, certificados (no lugar de idéias que flutuam livremente no espaço) passados, presentes e futuros. A Contabilidade possui um universo real composto de transações, entidades, contadores, usuários, demonstrações contábeis, etc., tanto em termos de passado, como de presente e futuro.

B = conjunto de dados, hipóteses e teorias testadas (embora modificáveis), obtidas em outros campos de investigação relevantes em relação à ciência. A Contabilidade se compõe de dados, hipóteses e teorias obtidas da economia (teoria do valor, do preço, dos mercados), da administração (teoria da informação, teoria da agência, hipóteses de condutas administrativas), da sociologia (teorias e hipóteses sobre grupos humanos), da psicologia (teoria dos mecanismos decisórios), etc;

P = problemática consta exclusivamente de problemas cognoscitivos referentes a natureza (em particular as leis) dos membros de D, assim como de problemas relacionados a outros componentes de C.

Em Contabilidade, nos problemas com a essência da disciplina busca-se a solução através da investigação contábil, seguindo o seguinte esquema: o problema gera uma hipótese, a hipótese uma lei, a lei uma teoria ou uma solução. Os problemas, de um modo geral, se referem a atividade contábil entre o contador, o fato contabilizado e o contabilizador. Para tanto recorre-se às leis para regular esta relação obtendo-se procedimentos contábeis específicos. Por exemplo: na definição de sistemas contábeis específicos, devem ser consideradas regras que fundamentem a relação entre as pessoas envolvidas, objetivando a busca de um resultado satisfatório, ou seja, a de uma informação contábil útil para o usuário. Também devem ser considerados os problemas com outros elementos de C, como o W (contadores), S (sociedade), G (visão ontológica, gnosiológica e ética), F (teorias lógicas e matemáticas), B (teorias e hipóteses de outros campos), K (conhecimentos

contábeis anteriores), O (objetivos ou finalidades da Contabilidade) e M (procedimentos metodológicos);

K = conjunto de teorias, hipóteses e dados comprovados de hoje (embora não finais) compatíveis com os elementos específicos (B) e obtidos por membros de W em tempos anteriores. A Contabilidade reúne hoje um conjunto de teorias contábeis, hipóteses contábeis, leis contábeis e dados contábeis, compatíveis com o conjunto obtido pela administração, economia, sociologia, psicologia, etc., obtido por investigações contábeis que tiveram início na escola contista, embora com maior ênfase a partir da escola administrativa;

O = os objetivos e finalidades de C incluem o descobrimento ou o uso de leis dos D (domínio do universo), a sistematização (em teorias) de hipóteses sobre o D e o refinamento de métodos em M. Os objetivos da Contabilidade incluem o descobrimento ou o uso de leis (hipóteses confirmadas) da atividade contábil, a sistematização (em teorias) das hipóteses sobre a atividades contábil e o refinamento dos métodos ou procedimentos de investigação contábil;

M = a metodologia de C é formada exclusivamente de procedimentos contábeis (examináveis, analisáveis e criticáveis) e justificações (explicáveis).

Na opinião de Bunge (*apud* Casella et alii²¹), C é na realidade um componente de um campo cognoscitivo mais amplo, isto é, existe pelo menos outro campo de investigação contíguo, em que as visões gerais, os fundamentos gerais e específicos, as fontes de conhecimento, os objetivos e métodos de ambos campos possuem uma dissimulação no vazio. Além disso, na sua opinião, o domínio de um dos campos está incluído no outro, ou seja, o domínio de um dos campos representa um componente de um sistema que inclui o domínio do outro. Transportando esta afirmação para o campo contábil, verifica-se que a Contabilidade possui campos de investigação contíguos com a Economia, com a Administração, que resulta em um inter-relacionamento entre as disciplinas.

Para Bunge (*apud* Casella et alii²²) os elementos que compõem uma ciência (C) sofrem alterações ao longo do tempo. Por mais lenta que seja esta mutação, esta é resultado de investigações do mesmo campo ou de campos próximos. A Contabilidade, como não poderia deixar de ser, vem sofrendo modificações ao longo de sua história, como resultado de investigações feitas no próprio campo contábil ou como resultado de investigações realizadas por áreas afins.

Diante desta exposição, a classificação da Contabilidade como uma disciplina de natureza não científica, torna-se mais árdua. Sobeja, portanto, a classificação da Contabilidade como uma ciência. Para Lopes Sá²³ “os conceitos científicos formaram-se de construções lógicas, como

instrumentos de trabalho de nossos cientistas; os empíricos, todavia não deixaram de se formar, também, porém, longe estão de possuir a qualidade que nos faça aceitá-los sem restrições”.

A Contabilidade, dentre as classificações científicas apresentadas no item 6, enquadra-se como uma ciência factual, tendo em vista que apresenta as características necessárias para ser considerada uma ciência, segundo Bunge (*apud* Biondi²⁴), além de exibir os elementos característicos de uma ciência social, pois, embora seus fenômenos não se confundam com os sociais, o fator social é preponderante. Os usuários da Contabilidade sofrem passivamente pressão da massa social e dos fenômenos econômicos. Em sua origem, os valores das entidades usuárias da Contabilidade são determináveis em função dos fatores da conjuntura social. Estando a Contabilidade classificada no grupo das ciências factuais, possui as características próprias destas, conforme se evidencia no exemplo que se segue: a determinação do custo de um produto envolve raciocínio, os resultados obtidos em uma situação podem ser estendidos a outros similares; utiliza um sistema de referência, que é falível, pois não é definitivo; pode ser explicado o fato de acordo com os princípios, pode ser utilizado para previsões e fornece o conhecimento adequado do custo do produto.

Ainda que pareça clara e justificada a classificação da Contabilidade como uma ciência factual social, existem algumas controvérsias que merecem ser levantadas diante da realidade vivida pela sociedade contábil. A principal diz respeito ao fato de existir emissão de normas contábeis pelos organismos legalmente constituídos em alguns países. Scarano²⁵ faz um forte questionamento a este respeito ao apresentar a seguinte indagação: *“Tiene fundamento epistemológico esta clase de contabilidad por supuesto, dejando de lado los aspectos legales? Taxativamente no. Es la razón por la cual se la ha denominado adecuadamente a priori o normativa. Sus enunciados se sostienen por razones ajenas al control empírico y a las relaciones lógicas entre ellos”*.

O resultado desta imposição legal pode ser verificada em países onde a insatisfação pela Contabilidade é geral, como no caso do Brasil, em que a imposição de procedimentos legais transformou quase a totalidade da disciplina contábil em um conjunto de conhecimento manipulado pelo interesse dos legisladores. Uma rápida análise comparativa da Contabilidade com a Administração no início do século, traduz fielmente esta situação. A Contabilidade desenvolveu-se sobremaneira entre o final do século passado não existia como ramo de conhecimento autônoma, tanto que Francesco Villa defendeu em sua escola Administrativa que um dos objetivos da Contabilidade era o de interpretar a dinâmica das empresas da época. Comparando-se hoje a evolução destes dois ramos do conhecimento humano, percebe-se que a Administração apresentou um processo evolutivo mais efêmero, ao contrário da Contabilidade que ficou, em muitos países atrelada aos interesses legais. A ciência contábil evoluiu graças aos pesquisadores que, independentemente das imposições legais, viram na Contabilidade um ramo de conhecimento científico que precisa desenvolver-se para responder às ansiedades de seus usuários.

CONCLUSÕES

Este trabalho intentou classificar a Contabilidade dentre os ramos de conhecimento humano, mais entre os dois principais que traduzem a maioria dos sentimentos da comunidade contábil, buscou-se fundamentar se a Contabilidade possui uma natureza técnica ou científica.

Os elementos que foram apresentados buscaram a fundamentação para a classificação da Contabilidade como uma ciência e, dentre a classificação científica apresentada, optou-se por incluir a Contabilidade como uma ciência factual, seguindo a classificação do epistemólogo Bunge. Dentre as ciências factuais, a que melhor traduz a natureza da Contabilidade é a social.

Portanto, definiu-se, neste trabalho, que a Contabilidade é uma ciência factual social. A natureza social da Contabilidade traduz-se na preocupação pela qual a compreensão da maneira com que os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam seus usuários; representa a realidade que deve observada por este ramo do conhecimento humano. A preocupação do contabilista não está apenas em apreender, quantificar, registrar e informar os fatos contabilísticos da entidade, mas em analisar e revisar estes fatos, demonstrando suas causas determinantes ou constitutivas.

Embora esta classificação possua uma certa unanimidade em termos de comunidade contábil, existem grupos que não aceitam esta posição, negando, em casos extremos, a própria autonomia da disciplina contábil. Como consequência direta desta falta de consenso em relação à natureza da disciplina contábil, qualquer tipo de tentativa de harmonização de normas e procedimentos contábeis, tanto em termos de comunidades econômicas como em termos de comunidades acadêmicas, não terá o resultado satisfatório necessário para o crescimento da Contabilidade como disciplina autônoma.

Apesar da convicção sobre a natureza científica da Contabilidade, continua a incerteza quanto ao futuro da disciplina contábil atrelada aos ditames legais na emissão de suas normas e procedimentos. Será que a Contabilidade tem futuro como disciplina autônoma persistindo esta realidade? Outras disciplinas afins (como a Administração, a Economia, a Engenharia, a Estatística, etc.) não ocuparão o espaço deixado pela Contabilidade, enquanto esta insistir em sua essência prescritiva?

RESUMO

Embora a Contabilidade, mesmo que de forma não sistemática, já exista a mais de 10.000 anos, ainda não existe unanimidade sobre sua natureza. Para alguns, ela classifica-se como arte; para outros, como técnica ou, ainda, como ciência. Neste artigo, foram analisados os argumentos a favor e contra estas classificações, concluindo-se pelo posicionamento da Contabilidade como uma

disciplina de natureza científica enquadrando-se como uma ciência factual, social, considerando que o fator social é preponderante na atividade contábil. Este posicionamento foi fundamentado em uma análise lacônica dos substantivos arte e técnica, objetivando a refutação destes como classificatório para a Contabilidade; e em um estudo mais aprofundado do substantivo ciência, visando o enquadramento da Contabilidade dentro do campo científico.

BIONDI, M. *Tratado de contabilidad intermedia y superior*. 2.ed. Buenos Aires: Macchi, 1984.

BUNGE, M. *La investigación científica*. Barcelona: Anel, 1969.

CASELLA, C. L. G. et alii. Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos. In: *Contabilidad y auditoría*. II, Buenos Aires, Universidade de Buenos Aires, nov. 1996.

HENDRIKSEN, E.S. & BREDA, M.EV. *Accounting theory* 5.ed. Illinois: Irwin, 1992.

KAM, V. *Accounting theory* California: John Wiley & Sons, 1986.

LAHR, C. *Manual de filosofia*. 5.ed. Porto: Livraria Apostolado da Imprensa, 1950.

LOPES SÁ .A Lógica do conceito e conceitos fundamentais em contabilidade. In: *Boletim IPAT*. Volume 4, N.9, Horizonte: Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin, 1995.

MATTESSICH, R. Archeology of accounting and Schmandt-Besserat's contribution. In: *Accounting, Business Financial History*, volume 4, n.1, march 1994.

PARISI, C. et alii. Impactos da internet sobre a evolução da ciência contábil. *Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade*, volume III, Fortaleza, out. 1996.

SCARANO, E. R. La contabilidad y la aparición de la tecnología. Una involucion? In: *Boletim IPAT* Volume 9, Belo Horizonte, Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin, fev. 1997.

SCHMIDT, Paulo, et alii. Um estudo sobre o conceito de contabilidade. In: *Análise*, volume 1, n.4, Porto Alegre PUCRS, 1990.

_____ Ensaio sobre o pensamento epistemológico de Karl Popper (trabalho de conclusão da disciplina de Metodologia de las Ciencias do Curso de Capacitación Docente en Ciencias Sociales). Buenos Aires, Escola Superior de Economía Y Administración de Empresas - ESEADE, 1991.

_____ *Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil*. São Paulo, 1996. Tese (doutorado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TESCHE, Carlos H. et alii. Contabilidade - ciência, técnica ou arte. In: *Revista do CRCRS*, N.76, Porto Alegre, jul-set 1991.

TRUJILLO FERRARI, A. *Metodologia da pesquisa científica*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

VIANA, C. R. *Teoria geral da contabilidade*. Porto Alegre: Sulina, 1955.

