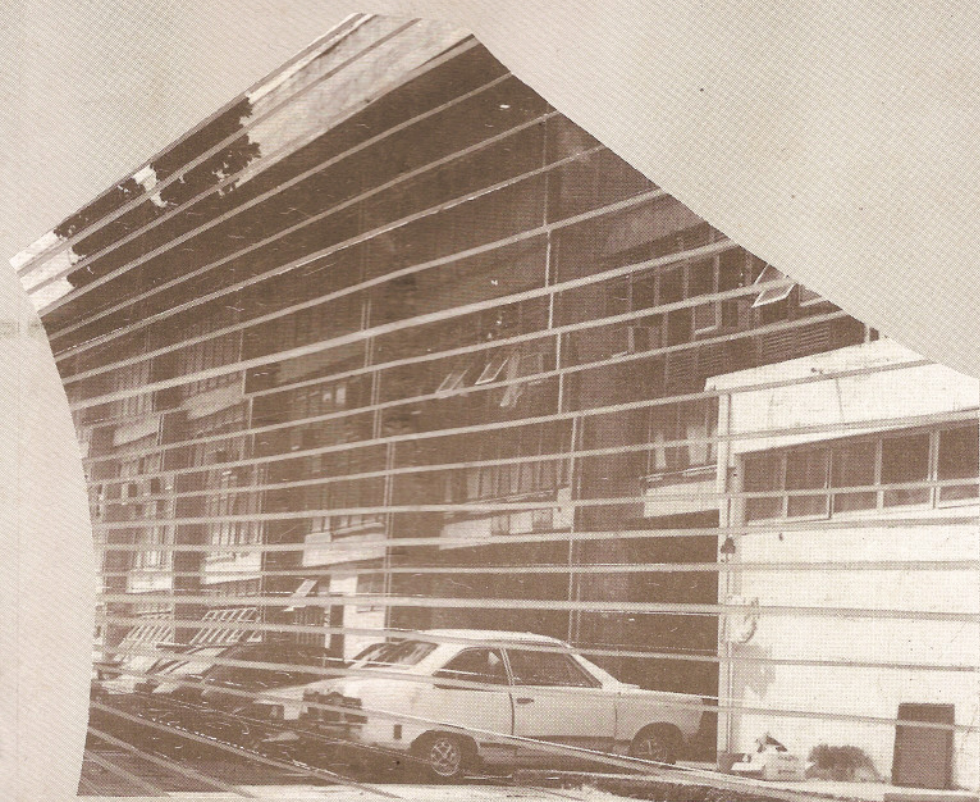


LOCUS

*Ciência, Tecnologia
& Cultura*



CETEBA

CENTRO DE EDUCAÇÃO TÉCNICA DA BAHIA

SUMÁRIO

EXPEDIENTE	4
APRESENTAÇÃO	5
REFLEXÃO SOBRE O CENTRO DE EDUCAÇÃO TÉCNICA DA BAHIA - CETEBA - 1968-1993	7
CARNAVAL E ANTROPOFAGIA: Roque Santeiro e Que Rei Sou Eu?	17
GEOTERMIA BRASILEIRA: Vinte e cinco anos de pesquisa ...	35
HISTÓRIA DO SILÊNCIO (Comentários sobre mentalidade, imaginário e cinema)	45
JINGLE: Combinação retórica de palavra e som	59
MARKETING COMO SOCIOLOGIA DO CONSUMO	69
MODERNIDADE E NOVAS TECNOLOGIAS EM COMUNICAÇÃO	77
ONTOLOGIA DA CONTABILIDADE	87
O LIVRO DIDÁTICO DE QUÍMICA PARA O ENSINO DE 2º GRAU: UMA AVALIAÇÃO CRÍTICA	105
O PROCESSO DE CONVERSÃO DA DÍVIDA EXTERNA EM INVESTIMENTOS: MECANISMOS E EFEITOS DAS OPERAÇÕES DE CONVERSÃO NO BRASIL	115
UMA REFLEXÃO SOBRE EDUCAÇÃO, TRABALHO E O DESENHO INDUSTRIAL	125
VELOCIDADE E AÇÃO EXPÕEM AS FORMAS DA SENSIBILIDADE MODERNA	133

Locus: Ciência, Tecnologia & Cultura.

Reunião de trabalhos de professores da UNEB -- Salvador:
Centro de Educação Técnica da Bahia/UNEB, 1994.
p. 140

1. Ciências - Coletânea. 2. Tecnologia - Coletânea. 3. Cultura - Coletânea. I. Título.

CDD 508

Normalização - Biblioteca Central da UNEB
Gerência: Neuza Tinoco Melo

EXPEDIENTE

LOCUS

Ciência, Tecnologia & Cultura
Edição Comemorativa dos 25 anos do Ceteba

Universidade do Estado da Bahia - UNEB

REITOR: Mons. Antonio Raimundo dos Anjos

VICE-REITOR: Paulo Mendes Aguiar

ORGANIZADORES:

Centro de Educação Técnica da Bahia - CETEBA

DIRETOR: Rita de Cássia Santana de Carvalho Rosado

VICE-DIRETOR: Luiz Carlos dos Santos

DEPARTAMENTOS I, II, III, IV, V e VI

NÚCLEO DE PESQUISA E EXTENSÃO - NUPE

Coordenador: Luiz Firmino Soares Neto

CONSELHO EDITORIAL: Carmem Silvia da Silva Sá, Iraci Simões da Rocha, Ivone Maria Rocha França da Silva, Luiz Carlos dos Santos, Luiz Firmino Soares Neto, Maria do Socorro Carvalho, Maria Noêmia Côrtes dos Anjos e Tânia Regina Dias Silva.

CAPA: Luiz Firmino Soares Neto

COORDENAÇÃO EDITORIAL: Ivone França

IMPRESSÃO E FOTOLITO: Escolas Profissionais Salesianas
Tel. 243-2099

APRESENTAÇÃO

Ao completar 25 anos de fundação, o Centro de Educação Técnica da Bahia-CETEBA, traz, em sua trajetória histórica, significativos períodos de atuação junto à comunidade, pautados por avanços, ou estratégicos recuos, numa perspectiva de melhoria das suas ações dentro de sua estrutura institucional e acadêmica.

No mundo, acumulando uma ampla potencialidade nos seus diversos quadros e projetando atividades transformadoras nos segmentos organizacionais, por ocasião da celebração dos seus 25 anos, resolveu editar em exemplar comemorativo, textos de caráter técnico-científico, produzidos por docentes que ali exercem suas atividades e que, dada a diversidade temática, retratam a polivalência que caracteriza a própria Instituição.

Cientes de que um espaço destinado à divulgação da produção acadêmica é de fundamental importância para a democratização do conhecimento, apresentamos à comunidade a REVISTA LOCUS, em edição especial, pretendendo, no entanto, dar continuidade à mesma em sequente periodicidade, desde que sejam conseguidos recursos e agilizadas condições para tanto.

Sem publicação, os textos produzidos no âmbito universitário limitam-se apenas a um auto-esforço didático pedagógico, cujo conteúdo, não submetido à recepção, análise e avaliação por parte do público leitor correspondente, esgota-se em sua própria origem. Isso quando não sofre o desgaste da desatualização, conseqüente da dinâmica em que se desenrola a prática sócio-política-educacional.

A produção técnico-científica, resultante ou não de projetos de pesquisa, carece de reações mediatas às suas proposições, sob pena de perder o valor qualitativo do seu conteúdo.

A REVISTA LOCUS surge em resposta a essas considerações, vez que reconhece a dificuldade do professor universitário em investir isoladamente para editar seus trabalhos.

Considerando ser a livre iniciativa dos colaboradores ponto básico para sua continuidade, a REVISTA LOCUS está receptiva às propostas e sugestões advindas de toda a comunidade científico-acadêmica da UNEB, a fim de realmente se constituir em órgão de divulgação permanente de um saber de excelência, influenciando desta forma nas áreas específicas, conscientizando as categorias envolvidas no processo, objetivando a transformação e democratização da sociedade.

Ivone França
p/Conselho Editorial

ONTOLOGIA DA CONTABILIDADE

Luiz Carlos dos Santos*

* Professor do Departamento de Ciências Contábeis, Administrativas e Econômicas do CETEBA/UNEB, Auditor Fiscal do Estado, Bel. em Ciências Contábeis, Bel. em Direito, Licenciado em Administração e Mestre em Educação.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O lastro essencial do desenvolvimento de qualquer campo do conhecimento humano baseia-se na atuação dos integrantes de sua comunidade, uma vez que eles podem materializar os conceitos e princípios provindos da estrutura básica da disciplina, cristalizando, modificando ou criando novas teorias e práticas.

Nesta perspectiva, o crescimento da Contabilidade depende muito do desempenho dos pesquisadores, docentes e profissionais que atuam na área. Urge, porém, ressaltar, que fatores como o estágio de desenvolvimento econômico e da formação educacional e profissional da sociedade podem influenciar direta ou indiretamente neste avanço.

Os profissionais da Contabilidade devem acompanhar o desenvolvimento dos usuários da informação, procurando detectar as necessidades destes últimos, contribuindo assim para o crescimento conjunto da sociedade.

Convém, não obstante, alertarmos para o fato de que as universidades têm supervalorizado a técnica contábil, em detrimento da ciência embutida no conhecimento contábil. O resultado é o empobrecimento do senso crítico dos profissionais formados, que acabam adquirindo uma visão meramente prática e unilateral daquilo que fazem. O ensino, portanto, não deve se legitimar para atender unicamente às necessidades do mercado de trabalho, que precisa do *imedialismo* para a obtenção da *eficiência e lucratividade*.

O conhecimento contábil merece, no universo do conhecimento humano, uma atenção em virtude da sua enorme importância como suporte de uma considerável parte dos vários ramos do saber humano.

Encontramos muitas pessoas que são capazes de apenas perceber a Contabilidade como o ramo do conhecimento humano que cuida das formas de revelar e demonstrar fatos que ocorrem no âmbito econômico-financeiro. Esta é uma percepção simplista e distorcida, uma vez que os *registros* e as *demonstrações* são formas de se ter memória e demonstrar efeitos em todos os campos do saber e não somente na Contabilidade.

Nesta linha de raciocínio, fundamentada em notáveis autores da área contábil, procuraremos explicitar as razões que nos fazem conceber a Contabilidade com *ciência*.

PANORAMA HISTÓRICO

Hamilton Parma afirma: "pertence ao nosso maior historiador Frederico Melis, a estratificação da Contabilidade na sua contínua evolução através dos tempos".¹ Em sua *Stória della Regioneria*, Frederico considera os seguintes períodos:

- a) Idade empírica - antes de Cristo até 1202;
- b) Sistematização - 1202 a 1494;
- c) Moderna, ou da Literatura Contábil - 1494 a 1840;
- d) Contemporânea, ou Científica - de 1840 aos nossos dias.

O primeiro período da Contabilidade abrange desde a pré-história - da idade das cavernas, quando o homem teve a intuição de registrar os fenômenos que ocorriam com as forças materiais que ele utilizava, para suprir as suas necessidades - passando pelas escriturações dos Sumérios Babilônios até 1202 de nossa era. O início da Idade Empírica seria mais ou menos o ano de 6000 a.C. Acreditavam alguns cientistas que a terra tinha sofrido quatro dilúvios, a partir de sua criação.

Outros afirmam que o homem a habita há aproximadamente 50.000 anos. Pesquisas mais recentes provaram que a civilização conhecida, como arquivo documentado, mais antiga e mais próxima da que teria sido o último dilúvio (4000 a.C.), é a dos Sumérios que prosperou nos anos 3200 a 2700 a.C., sendo dominada pela dinastia uru. Lopes de Sá² afirma ser tal período caracterizado pela introdução do algarismo arábico no sistema de escrituração.

O segundo, *Era da Sistematização*, teve como marco maior a publicação, em 1203, do livro do pisano, assim chamado por ter nascido em Pisa, Itália - Leonardo Filonacci. O livro, intitulado *Liber Abaci*, descrevia elementarmente a técnica digráfica. Hamilton Parma³, assim como outros, assinala que este período foi marcado pela introdução do algarismo arábico, em substituição ao romano.

A terceira fase, chamada de *Era da Literatura* cujos 500 anos iremos comemorar no próximo ano, foi marcada pela publicação do livro de Fra Luca Paciolo, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita* do qual faz parte o *Tractus Particularis de Computis et Scripturis*. Escreveu também, Paciolo, um outro livro famoso, denominado *Divina Proportione*, ilustrado pelo seu dileto e famoso amigo Leonardo da Vinci.

No entendimento de Francisco Valle e Armando Aloe⁴, o primeiro livro de Paciolo é uma verdadeira obra-prima, "uma enciclopédia matemática em que o monge franciscano tratou de filosofia, perspectiva, pintura, aritmética, geometria, arquitetura, música e outros assuntos".

O quarto período, chamado de *Científico* - de 1840 até os nossos dias, teve início com a obra de Francesco Villa - *La Contabilita Applicata alle Ammistrazione Private e Publiche*.

Afirmava o lombardo, já naquela época, nos escritos de Valle e Aloe:

A prova de que o conhecimento contábil é científico reside da sua essência:

- 1) depende de uma série de raciocínio;
- 2) estabelece verdades gerais e eternas;
- 3) tem um objeto determinado;
- 4) tem um fim determinado;
- 5) pode ser analisado sob a luz da filosofia; e
- 6) dispõe de metodologia própria⁵.

Tanto são verdadeiras as colocações acima, que já em 14 de abril de 1834, a Academia de Ciências da França reconhecia a Contabilidade como Ciência, após trabalho e defesa apresentados por CORTAZ, no escritos de PARMA⁵, em que aquele pesquisador distinguiu no campo contábil as linhas mestras filosóficas entre o *saber* e o *fazer*.

A história da Contabilidade, na concepção de Parma⁶, está ligada à história da manifestação do homem, iniciando-se no *simbolismo* da perda do paraíso terrestre por parte de *Adão e Eva*, e na unidade patrimonial explicitada, a que chamamos "Conta". A propósito, Estrada admitiu as seguintes reflexões:

Inicialmente consiste ela em uma série de imagens mentais referentes à entrada, consumo ou cessão de cereais ou animais. É a conta mental ou pensada, que constitui a sua primeira expressão histórica(...). Ainda que não se manifeste exteriormente, visto ser baseada no poder de retenção da memória, permanece na mente do indivíduo pensante: seu *contador*. A conta, portanto, começa a ser computada desde o preciso instante em que o ho-

mem concebe a idéia do número, de modo que, ao contrário do que se supõe habitualmente, é muito anterior à escrita⁷.

Não obstante, com o aumento da frequência e variedade das transações, comprova a insuficiência de sua memória. Criam-se então instrumento de natureza mnemotécnica, representando os números por incisões lineares ou pinçadas sobre pedaços de madeira, pedras ou valendo-se de outros sinais e símbolos. Se possuir três bois, por exemplo, gravará três linhas ou pontos, ou então, ocultará três pedras em determinado lugar. Estamos assim na presença da segunda fase de formação da conta - a fase da conta material, ou conta simbólica -, uma vez que ainda não se pode falar de escrita, pois sempre precisa valer-se da memória, isto é, rememorar a que coisa ou elementos se referem as unidades representadas.

O avanço seguinte foi alcançado pela *pictografia*, que é a mãe das escrituras e, de fato, a própria escritura na sua etapa mais rudimentar. Os sinais pictográficos, ou pictogramas chegados até nós são numerosos e se referem a bois, peixes, aves, espigas de cevada e outros. Cumpre-se, assim, o terceiro período de formação da conta, com a evolução da *conta escrita* ou *gráfica*.

Entretanto, a pictografia tem grandes limitações. Não permite as representações de idéias abstratas e, geralmente, das que somente têm relações tênues ou longíquas com o que é material. Por isso, com o transcurso do tempo, o aumento das exigências da vida e o progresso da linguagem, produziu-se um grande avanço no aperfeiçoamento da escrita com a invenção da ideografia. Os sinais escritos anteriores em números e em possibilidade, ampliam seu significado até ministrar idéias ou representar o símbolo de um ato, de um estado de ânimo, de um vínculo material ou espiritual.

Mais tarde os sinais pictográficos são ordenados em sistemas e no IV milênio a.C. aparece na Mesopotâmia a escrita *cuneiforme*, assim denominada pela utilização de sinais em formas de cunhas, que somente variavam de posição. Os egípcios, à mesma época, no vale do Nilo criaram outro sistema, a escrita *hieroglífica*.

Já pelo século XVIII antes da nossa era, os fenícios oferecem ao mundo a escrita *alfabética*, ou *fonética*. Os sinais se convertem em letras, representando somente sons, mas admitindo infinitas combinações, e assim possibilitam a expressão de qualquer palavra e, de fato, de todas as idéias.

Com a invenção da escritura, os meios descritivos e de cálculo aumentam consideravelmente - os números são indicados com palavras e, mais tarde, só com letras - chegando-se, em matéria de contas, à formação de uma *arte empírica*. Logo depois, o uso do *pergaminho*, o aparecimento dos registros contábeis e a introdução do papel alentam a concepção de normas práticas para a realização das anotações. Daí então a arte progride até chegar à idealização de um método - o da *partida simples*, a *unigrafia*, que, favorecido pela introdução de numeração arábica, em substituição à romana, baseada em letras, vai-se aperfeiçoando até culminar com o advento da *partida dobrada*.

Sobre a evolução da conta como recurso destinado a guardar registros, uma obra magnífica é escrita no início do século: *La Logisnografia*, de Alberto Ceccerelli, da Università de Firenze. O Doutor Lopes Sá, em sua *Introdução à Ciência da Contabilidade*, no que tange à passagem do conhecimento contábil para o campo científico, orienta, assinalando:

O conhecimento científico, em Contabilidade, defluiu de esforços somados, através de diversos estudiosos. Não bastava, pois, perceber os fatos: tornou-se necessário conhecer as razões por que ocorrem, ou seja, como afirmou Masi, 'a *inteligência* do seu modo de ser e de comportar-se' (Vicenzo Masi - *La Scienza del patrimonio*, 1ª edição, p. 186, Nicola Milano Editor, Farigliano, 1971). A partir do alerta para esse novo posicionamento, realizado por Francesco Villa, em 1840, diversas foram as escolas de pensamento que se constituíram, todas com o objetivo de estabelecer um corpo de doutrina científica. Todas partiam de uma mesma base, ou seja, da certeza de que o registro é apenas a memória de um fato e que tal fato precisava ser convenientemente estudado. O consenso tinha-se tornado unânime e os esforços dos doutrinadores ocorreram na Itália, na França, na Alemanha, em Portugal, na Espanha, aqui no Brasil e em outras partes⁸.

Observamos porém que a Itália reuniu o maior número de pensadores, pois organizou-se culturalmente para manter-se na liderança que exercia, desde os processos técnicos. Foi na Itália entre 1250 e 1280, que a partida dobrada nasceu. A doutrina científica da Contabilidade formou-se através de diversas escolas de pensadores; há dentre as mais importantes:

A Escola Contista - Para o contismo, a Contabilidade era observada como Ciência das Contas, o ramo do conhecimento que tinha por objeto o estudo daquelas. Caracteriza-se pela Teoria das Cinco Contas. É dela a norma clássica de "debitar quem recebe e creditar quem fornece". Nela pontificaram Nicolo D' Anastasio, Giuseppe Bornacani, Parmetler, Giti, Edmund Degrange. O contismo, que data de 1803, foi a primeira escola científica, sendo uma forma primária e inconsciente do patrimonialismo.

A Escola Personalística - O personalismo é um contismo que transforma a CONTA em uma PESSOA com DIREITOS e OBRIGAÇÕES. Cerboni, seu expoente maior, elevou a corrente do personalismo a um ponto mais alto, considerando as contas como instrumento de representações e fixação das relações de direito e obrigação entre os administradores e a substância administrada e, desta forma, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações. Esta escola surgiu no 3º quartel do século XVIII, defluindo dessa doutrina a classificação das contas pertencentes ao proprietário, aos agentes consignatários e aos correspondentes. Além de Cerboni, figuraram nela Francesco Marchi e Venier.

A Escola Matemática ou Estatística - Confundia Contabilidade pura com método contábil. Baseava-se na libertação contábil de qualquer sujeição às idéias de riqueza, de valor, de organismo acadêmico, e atribuía à Contabilidade um campo vasto como o da própria Estatística. Nela pontificaram Forne e Bellini. Para eles a Contabilidade não anda atrelada ao valor.

A Escola Aziendal - Exposta em 1927 pelo seu criador, Gino Zappa. Ele imaginou uma super ciência que se desdobrava em Administração, Organização e Contabilidade. Era portanto um complexo orgânico. A Contabilidade seria a transparência de fatos aziendais, apenas o seu levantamento.

Definia Zappa, no seu livro *Li Reddito di Impresa*, a Azienda como "uma coordenação econômica em ação na qual cada elemento tem a sua razão de ser, em correspondência aos outros elementos e ao mesmo agregado". Argumenta que a maior necessidade dos estudos econômicos aziendais reside no fato de não ser possível isolar a gestão aziendal na sua unidade porque "é necessário não dissolvermos os elementos, isolando-os ao agregado no qual vivem, necessário não ver fechado em limite muito estreito de tempo e de espaço o surgir e o cessar dos fenômenos aziendais"⁹. Esta escola, além de Zappa, teve vá-

rios defensores, tais como: Courcelle, Senerrie (franceses); Hoffmann, Rieger, Litner, Dietriche e M. Sombater (alemães); Giovanni Rossi, Giannessi (italianos); Winslaw TAYLON (americano); Leo GOMBERG (russo) e SHAR (suíço).

A Escola Controlista (1880) - conhecida também com o nome de Escola Veneziana, ou Vêneta. Conceituava a Contabilidade como *Ciência do Controle Econômico*. Pertence a esta doutrina a classificação muito conhecida do controle: o controle antecedente, o controle concomitante e o subsequente. Seu criador foi Fábio Besta, que exerceu a cátedra da Escola em Veneza, de 1872 a 1919, tendo como seus seguidores Emanuel Pisani e J. Dumarchey. No Brasil foi difundida por Carlos de Carvalho.

A Escola Neocontista - Também conhecida por Novicontista ou ainda Materialista. Na França, o neocontismo encontra os seus primeiros representantes nos tratadistas Leautey e Guibaut, não obstante o sentido matemático que deram à Contabilidade na definição que formularam, nos seguintes termos, citados na obra de Herrman Júnior:

A contabilidade, ramo das matemáticas, é a ciência da coordenação racional das contas relativas aos produtos do trabalho e às transformações do Capital, isto é das contas de produção, da distribuição, do consumo e da administração das riquezas privadas e públicas¹⁰.

Muito oportunas as palavras de H. Cassion, citadas por Vincenzo Masi, em sua obra *La Regioneria como Scienza del patrimônio*, traduzida por Carlos de Carvalho:

Que conhece das cifras o indivíduo que conhece somente as cifras? Foram-se os tempos dos contadores que não passavam de máquinas de alinhar cifras, capazes unicamente de somar, subtrair e de dividir, mas não formavam uma idéia mínima do que representavam essas cifras (...). Um contador moderno não é mais autômato matemático, não é mais máquina de somar (...). É a pessoa que não somente manuseia as cifras, mas sabe o que elas significam, o que evocam e o que exprimem¹¹.

No Brasil, Gonçalves da Silva foi o expositor dessa escola em vários colóquios.

A *Escola Norte-Americana* - Também chamada *Escola Anglo-Saxônica*, ou ainda *Escola Pragmática*. Para alguns autores, a exemplo de Gonçalves da Silva, esta escola, é, na sua generalidade, essencialmente *novicontista*. Porém, ela apresenta características especiais muito numerosas e importantes. Ainda não perfeita e autônoma, no entendimento do citado autor, a *Escola Pragmática* não deixa de ser uma escola facilmente diferenciável de todas as demais. Dos Estados Unidos, a generalidade dos cultores da *Science of Business* atende sobretudo ao aspecto prático das questões econômicas administrativas e não parece se preocupar grandemente com as construções teóricas gerais.

Toigo transcreve a definição de Contabilidade do *American Institute of Accountants*:

A Contabilidade tem por fim a classificação, registro, resumo e exposição das transações de entidades em termos de custos, transferências e rendimentos, incluindo a conversão de custos em dinheiro e outros valores, e o seu dispêndio como gasto ou prejuízo¹².

Parma transcreve a definição do *American Accounting Associations*:

A Contabilidade é a arte de registrar, classificar e resumir de maneira significativa e em termos monetários transações e acontecimentos de caráter financeiro e de interpretar os seus resultados¹³.

Observamos nas duas últimas citações o caráter simplista a que se relegou a Contabilidade - não se praticou ciência, mas *arte contábil*. Não obstante, a partir de 1976, com o advento do chamado *Relatório Lee Metcaf*, parece ter havido uma alteração de rumo do pragmatismo contábil, pois muitas das conclusões a que se refere foram postas em marcha.

Percebemos então uma certa preocupação com o ensino em nível superior de Contabilidade, em relação a sua segregação do ensino misto de Administração, Negócios e Economia, havendo já uma inquietação que se manifesta numa incipiente reflexão doutrinário-filosófica contábil, por parte de pequeno grupo de professores universitários.

No Brasil, seguem este pensamento os professores Milton Augusto Walter, Sérgio de Indícibus, Eliseu Martins, Manoel Ribeiro Cruz, dentre outros.

Escolas Germânicas - Trata-se de um agrupamento de várias doutrinas. Provém da pulverização da proeminência contábil nesse contexto. Várias são as correntes. Também vários são os destaques, a exemplo Schmaleubach e Gonberg no Brasil, sendo o expoente maior, em uma das correntes, o prof. Frederico Herrmann Júnior. Este vinculava-se à chamada corrente *reditualista*, que define a Contabilidade como *Ciência que tem como finalidade o levantamento do crédito*.

A *Escola Universalista* - Francisco D'Auria, em 1929, já era *patrimonialista*, como se manifestou em sua tese *Tendências Positivas de Contabilidade*, no Congresso Internacional de Barcelona. Porém, no fim da década de 40, ergueu sua doutrina pura da Contabilidade, universalizando o objeto desta. Assim, defendia ele a transplantação do regime contábil para todos os sistemas, desde o imponderável até o universal.

A *Escola Patrimonialista* - Vincenzo Masi pertence a esta escola e coloca o patrimônio como objeto de Contabilidade. Herrmann Jr., transcreve sua definição: "Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas". Masi pretendia, com sua doutrina, fixar principalmente o objeto e o fim dos estudos da Contabilidade. Ele adotou o termo geral *Patrimônio* para expressar as riquezas quer das empresas, quer das entidades..."¹⁴

Masi afirma nos escritos de Lopes Sá: "A partida dobrada formase quando na consciência logismológica manifesta-se o conceito de valor patrimonial e da sua determinação monetária..."¹⁵

Segundo o mestre, como a partida dobrada nasce com o surgir do *capitalismo*, o pensamento que levou o homem à criação do princípio não foi mero acaso, mas sim a idéia patrimonialista. O patrimonialismo encontrou forte eco e se formou a doutrina preponderante em toda a América Latina, principalmente no Brasil, na Argentina, no Uruguai, na Colômbia e Venezuela; em Portugal e na Espanha é ainda a corrente de maior prestígio. No Brasil, aceitaram a Contabilidade como *ciência do patrimônio*, dentre outros: A. Lopes Sá, Francisco Ferreira dos Anjos, Cybellis da Rocha Viana, Luiz Francisco Serra, Álvaro Porto Moitinho, José Amado do Nascimento, Fernando Nepomuceno Filho, Rogério Pfaltzgnoff, Alberto Almada Rodrigues, José Glavo do Nascimento, Erly Arnopols, Walmir Antônio Luiz, Reinaldo de Souza Gonçalves, Hamilton Parma e muitos outros.

A *Escola Neopatrimonialista* - Também chamada de Escola das Funções Sistemáticas, é a mais recente Escola do Pensamento Contábil. Foi lançada em 1986, em Portugal e na Espanha, pelo ilustre doutor Lopes Sá. É, sem dúvida, uma evolução do pensamento de Masi, ganhando contornos de independência. Segundo a teoria aqui adotada extrai-se do patrimônio sete dinâmicas estruturais, interligadas, qual sistema de vasos comunicantes. Mostra-se, no dizer de Parma¹⁶, o patrimônio na sua pujança, na sua dinâmica movimentação, colocando este na posição ativa, reascendendo os fluxos contábeis, reflexos da escritura patrimonial em sete funções sistemáticas: "de liquidez, rentabilidade, produtividade, da elasticidade, economicidade, do equilíbrio e da invulnerabilidade. Ressaltamos porém, que os contornos da novíssima doutrina são ainda indeterminados, face aos constantes acréscimos que são ensejados pelo desdobramento".

ARTE, TÉCNICA OU CIÊNCIA?

Estaremos todos de acordo que a Contabilidade é uma ciência ou entenderemos, como querem alguns, tratar-se simplesmente de prática de escriturar livros e produzir relatórios e demonstrativos? Ciência, técnica ou arte são definições que usualmente lhe são atribuídas. Neste artigo, a nossa preocupação é tentar clarificar cada um dos conceitos, com o propósito defensável e responsável, de que a Contabilidade é ciência.

Em todos os campos do saber humano distinguem-se três aspectos, sendo um subsidiário dos dois primeiros: 1º) pelo raciocínio, procura-se *adentrar* a razão das coisas e investigar a natureza dos fatos; 2º) pela prática, estudam-se os meios para tornar úteis à humanidade os resultados das observações. O primeiro aspecto corresponde à *ciência* e o segundo relaciona à *arte*. O subsidiário, a *técnica*, corresponde à forma de expressão do conhecimento humano.

ARTE

Estabelecendo a distinção entre ciência e arte, explica E. Raineri no livro de Herrmann.

(...) que a ciência, no pensamento, é um sistema de conhecimentos e a arte um sistema de ação, que interdependem, porque a ciência tem necessidade de arte para ser útil à vida e dirigir a

marcha das coisas humanas, e a arte se apóia na ciência para tornar-se esclarecida e consciente dos seus fins e sua potencialidade¹⁷.

Analisando a literatura sobre o assunto chegamos à conclusão que a *arte* consiste em uma série de preceitos ou de regras a seguir e que a *ciência* é conhecimento de certos fenômenos ou de certas relações observadas ou reveladas.

Carlos Henrique e outros¹⁸ definem arte como "... a manifestação do belo, produto de intensas emoções estéticas do artista, ligado a condições diversas de época, de povo, de cultura". Para os autores, as intensas emoções do artista caracterizam-se pelos aspectos da criatividade e imprevisibilidade, e a exteriorização destes sentimentos de forma concreta começa a consolidar aquilo que se denomina arte.

Salientamos, entretanto, a distinção necessária que entendemos entre ciência e arte, que não tem nada de comum com a distinção que se faz, com ou sem razão, entre *teoria* e *prática*. Há teorias de Artes, como de Ciências e é com relação às primeiras que se pode somente dizer que, às vezes, estão em desacordo com a prática. A arte dita regras, que, embora justas, podem, em certos casos particulares, afastar-se da prática. O mesmo não acontece, todavia, com a ciência, que nada ordena, nada aconselha e nem prescreve, limita-se apenas a observar e explicar. Segundo Chaves Coquelin, a ciência empresta à arte as suas luzes, retifica os seus processos, esclarece e dirige a sua marcha; sem o apoio da ciência, a arte não pode marchar senão tateando, tropeçando a cada passo. Por outro lado, ainda extraindo dos escritos do autor, é a arte que valoriza as verdades que a ciência descobre e que sem a sua ajuda permaneceriam estéreis.

Técnica

Dos estudos feitos podemos definir a técnica como um complexo de procedimentos e de processos, ordenados e concretos aplicáveis na realização de objeto específico. Ela está relacionada ao aspecto produtivo da atividade humana, tanto no âmbito material, quanto no mental.

A técnica caracteriza-se por procedimentos encadeados de forma ordenada, ainda que somente no âmbito intelectual, ou seja, independentemente de aplicação de *prática*. A técnica não é aplicável apenas

para fins materiais, mas também para fins abstratos, como por exemplo, a ioga e a hipnose, não obstante, tem seu alcance limitado à obtenção de sua finalidade. Não apresenta, portanto, conhecimento das causas nem contempla a generosidade necessária para abranger toda a área do objeto do estudo.

Importante ressaltarmos que a técnica não é *auto-renovável*, torna-se obsoleta quando houver alteração no objetivo inicialmente proposto. Também não é preditiva, característica precípua no estudo de Contabilidade. Acreditamos por essas razões que não é recomendável classificar a Contabilidade como técnica, ainda que possamos destacar algumas *técnicas contábeis*, como a *Auditoria*, tendo em vista que estas foram desenvolvidas a partir da existência de um cabedal maior intitulado *ciência contábil*.

Ciência

Aurélio¹⁹ conceitua ciência como "conjunto organizado de conhecimentos sobre determinado objeto, em especial os obtidos mediante a observação, dos fatos e um método próprio¹⁹". A passagem de um conhecimento *empírico* para *científico*, depende de uma organização especial, dentro do campo da lógica. Racionar cientificamente não é o mesmo que racionar empiricamente. Conhecimento científico é aquele que se transpõe ao fato e busca conhecer suas causas, diferenciando-se, desta forma, da superficialidade do conhecimento vulgar. O conhecimento científico busca a essencialidade das coisas, abandona a contemplação exclusivamente sensitiva dos fatos para obter a relação e justificativa da causa e do efeito relacionados a estes fatos. A passagem do conhecimento contábil empírico para o campo da ciência opera-se dentro das convenções exigidas pela filosofia científica, para que um conjunto do saber se classifique como *ciência*. Não é a vontade nem a opinião pessoal de um pensador ou de um conjunto deles que atribui o caráter científico a um conhecimento, mas a classificação deste dentro das características estabelecidas pelo saber humano, no campo da epistemologia ou Filosofia das Ciências.

As ciências classificadas por Lakatos²⁰ estão assim arrolados: Em primeiro lugar as ciências são divididas em dois grandes grupos - as ciências formais e as ciências factuais. As primeiras, dentro das quais são enquadradas a lógica e a matemática, têm como objetivo o *estudo de idéias*. O outro grupo, o das ciências factuais, tem por objetivo o es-

tudo dos fatos. Estas utilizam o método experimental para verificar seus postulados e suas hipóteses.

As ciências factuais, por sua vez, são subdivididas em dois blocos: a) as ciências naturais, que se dedicam ao estudo da natureza, da vida, das suas leis e das diversas formas que afetam os seres vivos; b) as ciências que têm como objetivo o homem enquanto ser inteligente, livre e social, não somente considerado em si mesmo, mas também em seus atos, que são a manifestação de sua vida moral e social.

O conhecimento científico, no nosso entendimento, possui certas condições que o caracterizam por essência, tais como o caráter de certeza, da generalidade e do método racional, enquanto sua utilização está relacionada exclusivamente a sua aplicabilidade pelo homem, de acordo com as intenções e vontade deste, e não em função de uma condição intrínseca à própria ciência.

A CIÊNCIA CONTÁBIL

Sabemos claramente que 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 geral, a sua influência na geração de receitas e na liquidez da empresa e os seus reflexos na sua vida futura são frutos do raciocínio.

De Pierre Pecaut, no Trabalho de Thiollent temos:

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 que a lei obedece a força que faz cair as gotas na direção da terra (...) um é conhecimento fruto de observação e hábito e o outro é fruto do raciocínio organizado²¹.

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 equa-

ção 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, são conhecimentos que dependem de um conjunto organizado de raciocínios.

O levantamento 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 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 modo podemos estabelecer as relações entre os vários elementos dos componentes patrimoniais ou definir o nível ideal dos estoques de mercadorias. O raciocínio contábil lastreia-se em leis que por uma vez apóiam-se em teorias próprias.

Lopes Sá²² classifica a Contabilidade como ciência material humana social e aziendal. Material ou factual, porque seu objeto é por natureza palpável, humano, porque trata de fatos que se relacionam com o homem social, porque a matéria de que trata se insere no sistema da sociedade; aziendal, porque dentro da sociedade ela tem seu objeto situado dentro da organização do homem, de bens e pessoas, para conseguir suas metas.

As interligações na ciência são vastas e para busca da intuição tudo é válido. É inequívoco, todavia, que algumas ciências estão mais próximas da Contabilidade; dentre elas estão a Sociologia, a Economia, o Direito, as Matemáticas, a Estatística, a Administração subsídio importante na evolução do pensamento, a História.

Concordamos com os professores Vincenzo Masi e Antonio A. Lopes Sá quando afirmam que não é o patrimônio em si que define o nosso objeto, mas os fatos que decorrem da função que este exerce. Diríamos então que o objeto primogênito da Contabilidade não é o patrimônio em si, mas as repercussões que nele se dão em decorrência dos fatos endógenos 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 care-

cem de estudos e análises especiais, que sejam capazes de medir os efeitos e identificar as causas que ocorreram em consequência das aludidas transformações.

Por estar de acordo com Lopes Sá a partir dos estudos desenvolvidos sobre a temática é que concluímos transcrevendo:

A Contabilidade é uma ciência factual porque:

- 1) tem uma matéria específica da qual trata, ou seja, um objeto próprio e que é o *patrimônio* ou riqueza dos aziendais;
- 2) estuda os fenômenos do *patrimônio* com rigor analítico, os dissocia, os remonta, adotando para 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 Pietsa, em 1586).
- 4) o conhecimento contábil é organizado e possui formulações de observações, referências, teorias, leis: tudo em torno do patrimônio aziendal;
- 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 pensamento 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 de 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).

Verificamos, portanto, que a Contabilidade ajusta-se, por conseguinte, a todas as convenções exigidas pela *epistemologia* ou lógica das ciências.

Resta-nos acrescentar que devido a amplitude do objeto trabalhado e a escassez da literatura sobre a matéria específica à nossa disposição, a pesquisa não esgota a questão, contribui apenas para suscitar discussão no meio acadêmico, visando ao seu aprimoramento.

NOTAS

1. PARMA, Hamilton Coutinho. *Delineamentos histórico-contábeis*. R. CRC-RS, 20 (67): 32-3, out/dez. 1991.
2. SÁ, Antônio Lopes de. *Introdução à Ciência da Contabilidade*. Rio de Janeiro, Tecnoprint, 1987.
3. Op. cit. p. 32.
4. VALLE, Francisco; ALOE, Armando. *Fra Luca Paciolo e seu tratado de escrituração de contas*. São Paulo, Atlas, 1966.
5. Op. cit. p. 33
6. Op. cit. p. 3.
7. ESTRADA, Santiago, N.A. contabilidade durante a Idade Média. *Revista Paulista de Contabilidade*. São Paulo, V.56 (454): 19,0, 1978.
8. Op. cit. p. 188
9. Id., Curso de Filosofia e História da Contabilidade. Salvador, EAF/BA, 1985, 17 p.
10. HERMANN JR, Frederico. *CONTABILIDADE SUPERIOR: Teoria Econômica da Contabilidade*. 6ª ed. São Paulo, Atlas, 1961.
11. CARVALHO, Carlos de. *Estudos de Contabilidade*. 5.ª ed. São Paulo, Empresa Editora Brasileira, 1926.
12. TOIGO, Renato F. *Introdução à Contabilidade*. Caxias do Sul, EDUCS, 1987.
13. Op. cit., p. 37.
14. Op. cit., p. 57.
15. Op. cit., p. 29
16. Op., cit. p. 38.
17. Op. cit. p. 17.
18. TESCHE, Carlos Henrique e outros, Contabilidade: Ciência, Técnica ou Arte? RBC, V 20 (76): 14-5, jul/set. 1991.
19. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário*. Rio de Janeiro. Ed. Nova Fronteira, 1988.
20. LARATOS, Eva Maria e Marconi Maria de Andrade. *Metodologia Científica*. São Paulo, Atlas, 1983.
21. THIOLENT, Michel. *Metodologia da pesquisa-ação*. São Paulo, Cortez Editora, 1986.
22. Id. *Condução do Raciocínio Contábil e razões científicas do conhecimento em Contabilidade*. Belo Horizonte, Vista e Revista, V. 1 (1): 7-8, 1989.