

Introdução ao Estudo da Filosofia Contábil

BENEDICTO MAGALHÃES

II

CONTABILIDADE — CIÊNCIA

A POSIÇÃO da Contabilidade no quadro geral das ciências, como ciência particular que é, tem sido posta em dúvida.

Essa dúvida origina-se da má interpretação dos fatos que são estudados pela ciência contábil, os quais em diversos casos se confundem com os fatos pertinentes a outras ciências correlatas.

É necessária uma observação acurada para que se possa, com propriedade absoluta, distinguir as relações constantes, que existem entre os fenômenos das diversas ciências particulares, especialmente em se tratando de ciências que têm no homem — fator primordial dos fatos sociais — a sua base e a sua razão de ser.

Esses fatos apresentam uma simiologia especial para cuja inteligência é mister possuir o observador conhecimentos especializados que o possibilitem delimitar os campos em que atuam os mesmos fatos.

O campo em que os fenômenos contábeis se desenvolvem, pode muito bem, ao olhar menos prevenido, ser confundido com campos de investigações de outras ciências sociais, cujas regras, pela própria origem da causa única da qual demandam, são, algumas vezes, solicitadas como fatores auxiliares, sem que nunca possam, entretanto, ser tomadas como regras reguladoras das íntimas relações mantidas entre os elementos componentes do campo em que a ciência contábil exerce as suas atividades.

A Contabilidade é uma ciência independente dentro do quadro geral das ciências sociais, não estando, destarte, subordinada a qualquer outra, como tem sido situada por estudiosos do assunto.

Não é a Contabilidade uma ciência puramente econômica; não é ciência puramente jurídica; não é ciência puramente administrativa; nem ciência puramente estatística.

O que há entre elas, dando lugar a certas indecisões de classificação dos fenômenos, é um entrelaçamento de relações provindas das ações emanadas do mesmo objeto formal — o homem.

E são a essas estreitas relações, existentes entre as ciências sociais e políticas, que se devem

as incertezas surgidas quanto ao caráter científico da Contabilidade.

É ainda da tibieza notada na delimitação das regras estabelecidas pelas ciências sociais e políticas, no tempo e no espaço, que nasceram as várias escolas que procuram explicar o sentido científico da Contabilidade.

Tais escolas, porém, socorrem-se das leis pertinentes a outras ciências, as quais tentam enquadrar como regras contábeis disciplinadoras dos fenômenos desta ciência.

Assim, antes de procurar situar a verdadeira posição da Contabilidade no quadro geral das ciências, determinando, a nosso ver, o lugar que lhe é próprio, faz-se preciso dizer algo sobre o que se comprehende como ciência, e respectiva classificação.

1.º CIÊNCIA

Etimologicamente, ciência é sinônimo de conhecimento.

O conhecimento, porém, deve ser o conhecimento pelas causas.

Vere scire, per causas scire, diz BACON.

O conhecimento vulgar de uma coisa ou fenômeno sem que haja perfeita compreensão da causa que deu origem à coisa ou fenômeno, não é conhecimento científico.

Daí, ser fragmentário o conhecimento vulgar, ao contrário do conhecimento científico, que é metódico, sistematizado, consistindo no conhecimento das relações constantes das leis estabelecidas, que resultam da própria natureza das coisas.

ARISTÓTELES diz:

“Sabemos uma coisa de maneira absoluta quando sabemos qual é a causa que a produz, e porque essa causa não poderia ser outra; é isso, saber por demonstração; por isso a ciência se reduz à demonstração”.

Definindo a ciência, C. LEHAR, em *Manual de Filosofia*, afirma:

“Ciência é o composto de verdades certas e gerais, metódicamente ligadas entre si, pelas causas e pelos princípios”. (75)

(75) C. LEHAR — *Manual de Filosofia* — 4.ª edição, pág. 2, 1948. Livraria Apostolado da Imprensa — Pôrto.

GAETAN PIROU — *Introduction a l'étude de l'Économie Politique*, escreve:

"La connaissance spontanée est celle qui repose sur un pur et simple enregistrement de la réalité sur une sorte de photographie du monde extérieur par les sens. L'animal, l'enfant, l'homme primitif la possèdent, et elle leur est d'un très précieux secours. Par la mémoire, ils gardent le souvenir des sensations passées; ce souvenir est un guide grâce auquel ils peuvent éviter les embûches et se procurer les agréments que le milieu naturel est susceptible de leur apporter. L'animal qui est entré une fois en contact avec le feu et s'y est brûlé s'abstient, par la suite, de s'en approcher. Toutefois, la connaissance spontanée est fatidiquement limitée et fragile, au double point de vue théorique et pratique:

1.º Le simple enregistrement des faits successifs ne donne pas l'explication de leur enchaînement.

Il n'apporte donc pas satisfaction à ce besoin intellectuel de compréhension que l'animal n'éprouve pas, mais que ressent l'enfant dès que, aux environs de sa troisième année, il entre dans ce que le psychologue James Sully a appelé "l'âge questionneur".

2.º La connaissance spontanée ne permet pas non plus des prévisions sûres: de ce que deux faits dans le passé se sont succédé, il ne s'ensuit nullement qu'ils se succéderont à nouveau dans l'avenir. Un départ doit être fait entre les séquences fortuites et les enchaînements constants. L'enregistrement et le souvenir du passé, à eux seuls, ne permettent pas ce départ. Dépassant la simple photographie du passé, la connaissance scientifique va, derrière les faits constatés, rechercher les liens qui les unissent.

Elle décortique en quelque sorte le réel pour découvrir le noyau de généralité et constance qu'il renferme. Pour bien comprendre la difficulté de cette tâche, il faut se rendre compte que la plupart des faits auxquels nous assistons sont, à quelque degré, "singulier". Cela est de toute évidence pour tel grand événement historique comme la bataille de la Marne, qui s'est produite une seule fois et ne se reproduira jamais plus. Cela est non moins vrai, au degré près, pour tout les événements de la vie quotidienne. Nous ne rencontrons jamais deux fleurs ou deux pierres exactement identiques.

Donc, si on voulait éliminer le singulier de la science, il ne lui resterait plus aucune matière d'étude. Mais, à la vérité, sous ce déroulement incessant de fait uniques se répètent certaines régularités. La réalité est formée par la rencontre, à chaque point de l'espace et à chaque instant du temps, de multiples lois dont le jeu s'enchevêtre en combinaisons d'une infinie variété.

L'objet propre de la science est la découverte de ces lois, de ces constances, de ces régularités. Dès lors, la connaissance scientifique va présenter, par rapport à la connaissance spontanée:

1.º Elle satisfait — au moins parciellement — notre désir de comprendre;

2.º Elle nous permet, en une certaine mesure, de prévoir les événements, donc d'en favoriser ou d'en écarter la venue, suivant que nous les estimerons favorables ou défavorables à nos intérêts." (76)

KANT define ciência:

"On appelle science toute doctrine constituant un système, c'est-à-dire une totalité de connaissances ordénées suivant des principes".

A definição de ciência é coisa controvertida.

Entretanto, no fundo do pensamento, todas as linhas de idéias se encontram e afirmam a necessidade de coordenação, generalidade e método.

Sem a coordenação das idéias não há conhecimento perfeito das coisas ou fenômenos que se deseja estudar.

A análise dos fenômenos ou das coisas que se conhece, dá lugar ao conhecimento das causas que produziram as coisas ou fenômenos, podendo ser dado o caráter experimental à constatação dos fatos observados.

A ciência é, portanto, um conhecimento pelas causas, resultando, destarte, três caracteres essenciais, que são: *lógicamente certo, geral e metódico*.

Estes caracteres distinguem-se da maneira seguinte:

a) o conhecimento científico dá os motivos certos da causa, podendo ser os mesmos justificados;

b) a generalidade é o caráter que é dado à ciência pelo conhecimento das causas;

c) as relações que ligam os seres e os fatos, dão à ciência o caráter de método.

O encadeamento das relações entre os fatos e as causas, é alcançado pelo conhecimento das leis e dos princípios.

A ciência é *una e infinita*, não sendo, desta forma, dado a ninguém conhecê-la em toda a sua inteireza.

Não seria possível que alguém, por maior que fosse a sua inteligência, por maior poder de retenção que tivesse, pudesse dominar a universalidade dos conhecimentos gerais da ciência, de maneira que explicasse com precisão todos os fenômenos que se observam nas formas várias em que se apresenta a ciência aos homens.

Daí, desta impossibilidade que tem a inteligência humana para abranger todo o saber universal, nasceu a necessidade do estudo dos vários e múltiplos aspectos da ciência *una*, donde, destarte, a aparição das ciências particulares.

Assim, em vista da necessidade em ordenar, em razão do objeto, as ciências particulares, apareceram diversas classificações.

2.º CLASSIFICAÇÃO DAS CIÊNCIAS

A verdadeira compreensão dos diversos ramos do saber, determinando o lugar das ciências particulares e indicando-lhes as relações de subordinação, exigiu uma classificação geral, um quadro esquemático de cada ramo do saber, em relação ao seu objeto e de acôrdo com os pontos de ligação existentes em todos os ramos.

A classificação das ciências, porém, tem dado lugar a grandes controvérsias.

Os sábios, de acôrdo com o pensamento dominante em cada escola filosófica, apresentaram classificação própria.

Existem classificações diversas, entre as quais se destacam:

(76) GAETAN PIROU — *Introduction a l'Étude de l'Économie Politique* — 2.ª edição revue et mise au courant, 1946. Librairie du Recueil Sirey.

a) *Classificação de Bacon:*

BACON, seguindo o seu ponto de vista filosófico, admitia três grandes classes do conhecimento humano:

História;
Poesia;
Filosofia ou Ciência.

A História estava baseada na *Memória* e era dividida em *Natural* e *Civil*.

A Poesia estava fundada na faculdade da *Imaginação*.

A Filosofia que era apoiada na *Razão*, incluindo a *Teologia* que se ocupa da *Revelação*, e a *Filosofia Natural*, que estuda *DEUS*, a *Natureza* e o *homem*.

b) *Classificação de Spencer:*

SPENCER estabeleceu três grandes grupos:

Grupo I — Ciências Abstratas: Lógica e Matemáticas;

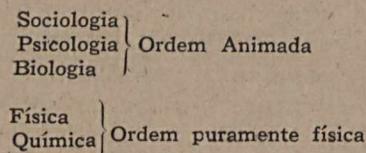
Grupo II — Ciências Abstratas-Concretas: Mecânica, Física, Química;

Grupo III — Ciências Concretas: Astronomia, Geologia, Biologia, Psicologia, Sociologia.

E afirma que "os três grupos de ciências, podiam definir-se como leis das formas, leis dos fatores e leis dos produtos".

c) *Classificação de J. D. Thomson:*

Thomson, estudando os elementos das classificações diversas, propõe o plano seguinte:



E define:

"A *Sociologia* é a ciência da estrutura, da vida, do movimento, e evolução das formas ou grupos sociais".

"A *Psicologia* é a ciência do aspecto subjetivo, da conduta do homem e dos animais. Na esfera humana, a psicologia se distingue das outras ciências, em que "os instrumentos de investigação são os objetos das mesmas".

"A *Biologia* é a ciência da estrutura, atividade, desenvolvimento e evolução dos organismos, incluindo o homem".

"A *Física* é, principalmente, a ciência da transformação da energia (Energética)".

"A *Química* é a ciência de distintas classes de matérias, de sua transformação, afinidade e interações".

d) *Classificação de Comte:*

COMTE admite seis ciências fundamentais, na sua classificação, que são:

Matemática;
Astronomia;
Física;

Química;
Biologia; e
Sociologia.

Além das ciências fundamentais citadas, era aceita uma sétima final e suprema: a *Moral*.

Estas ciências formam uma série linear, reveladora da ordem da evolução, uma vez que a *ciência simples, abstrata e independente*, deve vir antes da que é relativamente mais especial, complexa e dependente.

Dentro da classificação de AUGUSTO COMTE, admite-se geralmente uma classificação das ciências segundo seus objetos e por ordem de complexidade crescente, em quatro categorias:

a) AS CIÊNCIAS MATEMÁTICAS

O objeto dessas ciências é a *quantidade*, considerada abstrata e independentemente das coisas.

As quantidades são: o *número*, a *extensão* e o *movimento*.

Distinguem-se as matemáticas *puras*, absolutamente teóricas e independentes da experiência; e as matemáticas *aplicadas*, cujo objeto principal é aplicar as fórmulas das matemáticas *puras* a certos dados da experiência.

As *Matemáticas Puras* compreendem:

- 1) A *aritmética*, ciência do número ou quantidade descontínua;
- 2) A *geometria*, ciência da extensão ou quantidade contínua;
- 3) A *álgebra*, ciência da grandeza em geral.

As *Matemáticas Aplicadas* compreendem:

- 1) A *mecânica racional*, ciência do movimento e das fórcas;
- 2) A *astronomia*, ciência dos astros e suas revoluções.

b) AS CIÊNCIAS FÍSICO-QUÍMICAS

As ciências acima estudam a matéria inorgânica, suas leis e propriedade, compreendendo:

- 1) A *física*, propriamente dita, que estuda as propriedades gerais da matéria e comuns a todos os corpos, tais como o peso, o calor, a luz, o som, a eletricidade, etc., donde seus diversos ramos: a *barologia*, a *termologia*, a *ótica*, a *acústica*, a *eletrologia*, etc.

- 2) A *química*, que estuda a natureza e as propriedades especiais de cada corpo em particular; o oxigênio, o cloro, o enzófure, ácidos, etc., sua composição, suas afinidades, isto é, a propriedade que tem de se unir, em certas proporções, com outro corpo.

As ciências físico-químicas ligam-se ordinariamente à *mineralogia* e à *geologia*, a fim de reservar o nome de *ciências naturais*, às ciências da vida e dos corpos viventes.

c) AS CIÊNCIAS NATURAIS OU BIOLÓGICAS

São as ciências da vida, de suas leis e das diversas formas que afetam os seres vivos, compreendendo:

- 1) A *Botânica*, ciência da vida vegetal;
- 2) A *Zoologia*, ciência da vida animal.

Cada uma dessas ciências principais, comprehende um certo número de ciências secundárias, entre as quais:

A *Anatomia*: (Vegetal ou animal), que descreve a forma e a estrutura dos membros e dos órgãos (angrologia, miologia, histologia, etc.);

A *Fisiologia*: (Vegetal ou animal), que estuda o funcionamento dos órgãos;

A *Embriologia*: Ciência do desenvolvimento do ser vivente;

A *Paleontologia*, ciência dos organismos desaparecidos;

A *Sistemática*: (Animal ou vegetal), que descreve e classifica as espécies animais ou vegetais.

Por sua vez, a *sistemática* conta tantos ramos quantas são as grandes categorias animais ou vegetais: a *ornitologia*, a *ictiologia*, a *entomologia*, etc.

A *Antropologia*, ciência que estuda a origem das raças humanas;

A *Etnologia*, ciência que estuda a distribuição das raças humanas.

d) AS CIÊNCIAS MORAIS E SOCIAIS

As ciências Morais e Sociais têm por objeto o homem enquanto ser inteligente, livre e social, considerado não sómente em si, mas em seus atos e em determinação dos fatos exteriores, que são a manifestação de sua vida moral e social.

Consta de três grupos:

1.º *Ciências psicológicas*, que estudam os fenômenos gerais da natureza humana, sentimentos, volições, hábitos, etc., a fim de determinar suas leis, são as seguintes:

Psicologia, ciência puramente teórica, estuda os fenômenos de consciência determinando-lhes as leis gerais;

Lógica, ciência que dirige a inteligência na investigação do verdadeiro;

Estética, ciência que guia a imaginação superior na apreciação e realização do belo;

Moral, ciência que dirige a vontade na prática do bem.

2.º *As Ciências Históricas*, que estudam não sómente a história propriamente dita, mas também, a *geografia*, a *cronologia*, a *arqueologia*, etc.

3.º *As Ciências Sociais e Políticas*, que estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis de seu funcionamento normal e de seu desenvolvimento. Tais são: *O Direito*, a *Jurisprudência*, a *Economia Política*, etc.

Enfim, no cume de todas as ciências, por assim dizer, fora do quadro, colocar-se-á a *Metafísica Geral*, ou ciência do Ser (Ontologia) dos primeiros princípios e das primeiras causas.

Na última divisão da classificação exposta, verifica-se que as *Ciências Morais e Sociais*, a cujo grupo estão subordinadas as *Ciências Sociais e Políticas*, têm por objeto o homem, enquanto ser inteligente, livre e social, demandando dêle todos os fatos sociais.

E dêsse objeto, segundo as suas manifestações, decorrem várias *ciências particulares*, que facilitam mais aprofundadamente o conhecimento de cada uma das múltiplas manifestações da atividade humana.

E é a realidade de uma dessas atividades, quando inclinada a uma forma especial, que dá lugar ao aparecimento de determinada ciência.

3.º CIÊNCIAS PARTICULARES

Assim, necessário se fêz dividir o saber em ciências particulares, correspondendo aos diversos aspectos da realidade e referente a um objeto próprio.

Aliás, "uma ciência particular é um conjunto de conhecimentos certos, gerais, metódicos, referindo-se a um objeto determinado".

A divisão do saber deu nascimento a ciências particulares que, com maior clarividência, permitem conhecimento metódico e sistemático de determinado aspecto da realidade.

Não obstante as relações constantes guardadas entre si, as ciências particulares simplificam as investigações necessárias ao conhecimento do seu objeto e das leis que lhes dizem respeito.

Ocorre que as ciências precisam, na disciplinação dos fenômenos que provêm de seus objetos, de leis já estabelecidas e pertinentes a outras ciências.

E essas leis, que são utilizadas por mais de uma ciência, demonstram as relações constantes que unem todas as ciências particulares à ciência geral e una.

São raios que partem do mesmo centro comum.

FABIO BESTA, em "La Ragioneria", afirma:

"La scienze riguardata nella sua universalità é una come il pensiero da cui promana e il creato che contempla. Nulladimento, studiando, essa l'universo nelle sua vita, ossia nei suoi fenomeni, deve manifestare le loro classi; e può riguardarli in astratto nella forma in cui si rivelano alla mente ovvero esaminarli in se stessi, nei loro elementi o integralmente. E però l'unica scienza si divide e subdivide in molteplici rami o scienze particolari. Ma queste, sebbene abbiano ciascuna obietto e indole peculiari e confini determinati, pur tuttavia non possono sussistere isolatamente da sè, né il sistema di una scienza particolare può compiutamente svolgersi senza badare al sistema delle scienze in universale. Onde, volendo definire una scienza singola, anzichè, restringersi alla considerazione dell'oggetto suo, devesi cercare in prima di determinare l'ordine dei fenomeni che contempla e l'aspetto nel quale li riguarda, quindi vedere quali relazioni essa abbia colle altre scienze, e qual posto tenga nell'enciclopedia." (77)

ROBINETE, citado por L. Nogueira de Paula, diz:

"Toda ciência propriamente dita é uma construção teórica em parte *objetiva* e em parte *subjetiva* cujos elementos constituintes — *acontecimentos sui generis*, — fornecidas pela observação abstrata, são em seguida classificadas pela meditação *indutiva* e *dedutiva*, que dêles deduz e coordena as leis, as relações constantes de semelhança e sobretudo, de sucessão." (78)

Agora, é o próprio L. NOGUEIRA DE PAULA quem escreve:

"Podemos, em resumo, enumerar as condições requeridas para que um ramo qualquer do conhecimento humano se erija em ciência definitiva.

(77) Prof. FABIO BESTA — *La Ragioneria* — Secondo Edizione, pág. 1, Casa Editora Dottor Francesco Wallardi — Milão, 1909.

(78) L. NOGUEIRA DE PAULA — *Metodologia da Economia Política* — pág. 11, Irmãos Ponchet. Editores. Rio — 1937.

Estes conhecimentos devem:

- a) constituir um *conjunto* relativo a uma determinada classe de fenômenos;
 - b) apresentar entre si *coordenação lógica*;
 - c) ter unidade de objeto;
 - d) fundamentar-se em *princípios experimentais autônomos*, adquiridos pela observação direta de fatos naturais;
 - e) possuir *leis próprias*, invariáveis no espaço e no tempo, permitindo previsões e verificações imediatas.”
- (79)

4.º O HOMEM — OBJETO DAS CIÊNCIAS MORAIS E SOCIAIS

Os homens, em suas mútuas relações, criam fatos sociais diversos, que exigem, pela sua complexidade, investigações especialíssimas, em campos de estudos distintos, para cujo conhecimento das causas determinantes dos fenômenos observados, se requer seleção dos elementos que dão lugar aos fatos sociais.

Os fatos sociais precisam, para que se tenha com exatidão o campo de investigações em que atua cada um isoladamente, ser estudados tendo em vista determinada classe de fenômenos, verificando se os mesmos apresentam cooordenação lógica.

Após as observações devidas, no sentido de se demonstrar com segurança, as linhas demarcadoras dos fenômenos que se dirigem para pontos diferentes, criados pelas ações dos homens no vasto campo social, procurando fundamentar os princípios autônomos que emanam dos fatos sociais e que, constituindo unidade de objeto, determinam o aparecimento de leis próprias, que permitem a previsão de fatos futuros.

Ter-se-á, com a observação e verificação de tais fatos presentes, a conjuntura dos que virão a aparecer determinando as causas de fenômenos.

Assim, parece, à primeira vista, que há subordinação de algumas ciências particulares a outras, cujo campo de ação é mais vasto, mais importante, mais conhecido.

Observando-se bem, sem idéia preconcebida, chega-se à evidência de que, muito embora tôdas as ciências particulares que aparecem no vasto panorama das relações humanas, tenham objeto formal idêntico — o homem — são, porém, diversos os objetos materiais, não obstante terem os próprios objetos materiais linhas gerais que, não bem estudadas, parecem marchar na mesma direção, umas sobre as outras.

Dai, alguns escritores de alto saber, de conhecimentos vastos, apresentarem quadros de ciências com linhas de subordinação, o que se nos apresenta como ciências particulares de ciências particulares.

A ciência de que tratamos no presente estudo — *A Ciência Contábil* — é um dos ramos das Ciências Moraes e Sociais.

(79) L. NOGUEIRA DE PAULA — *Obra citada* — pág. 12.

Não está subordinada a qualquer outra ciência particular, muito embora faça parte integrante das chamadas ciências econômicas.

Por esta razão procuramos estudar o homem como objeto das Ciências Moraes e Sociais, e bem os fenômenos decorrentes da sua ação como ser inteligente e livre.

E é dentro dêste ponto de vista que nos socorremos da lição dada por CHARLES GIDE, sobre o objeto da Ciência Econômica, nos termos seguintes:

“Os séres do universo e as relações entre êles, corpos celestes, globo terrestre, elementos contidos em seu seio, animais e vegetais que lhe povoam a superfície — constituem objetos de ciências distintas — físicas e naturais. Mas, neste vasto mundo, há outros objetos não menos dignos de nosso estudo: os homens.

Eles vivem em *Sociedade*, nem poderia viver de outra maneira; e as relações necessárias entre êles é o objeto de novo grupo de ciências chamadas *ciências sociais*.

Tantas são as relações diferentes entre os homens — *moraes, jurídicas, econômicas, políticas, religiosas e lingüísticas* que servem de veículo a tôdas as outras: a *Moral*, o *Direito*, a *Economia Política*, a *Lingüística*, a *Ciência das Religiões*, etc.

É verdade que as linhas de demarcação entre as ciências sociais, que em suma têm tôdas o mesmo objeto — o homem social — não chegariam a ser tão precisas quanto as que se podem traçar entre as ciências cujos objetos são dessemelhantes, tais como a *Geologia*, a *Botânica*, a *Zoologia*.

Notadamente para as três ciências mais entrelaçadas, as fronteiras serão sempre mais ou menos flutuantes. Como estudar o câmbio, o arrendamento, o empréstimo, os juros, o salário, sem falar de propriedade, de contrato, de obrigação? Mas, se o economista, o jurisconsulto e o moralista muitas vezes se mostram no mesmo terreno, ainda se colocam em planos diferentes: cumprir o seu dever, exercer os seus direitos, prover as suas necessidades que são três fins bem diferentes da atividade humana. E é sobretudo o último que constitui o objeto próprio da ciência econômica. Digamos, pois, sem maior precisão, que a *Economia Política* tem por objeto sómente aquelas relações, dos homens em sociedade, que conduzem à satisfação das suas necessidades, ao seu bem-estar, e dependem da posse dos objetos materiais.

Esta ciência tende a dividir-se hoje em duas disciplinas ou ordens de estudo. De um lado a *Economia pura* (que às vezes é chamada de *Economia*), estuda as relações econômicas que se formam espontaneamente entre outros corpos. Ela não se propõe julgá-las nem quanto à luz da moral, nem quanto à face prática, mas sómente, explicar o que é. Para isso declara constituir-se como ciência exata, e até pretende que lhe cabe o método matemático. De outro lado, a *Economia Social* estuda de preferência as relações voluntárias que os homens criam entre si, sob forma de associação, de legislação ou de qualquer instituições tendentes a lhes melhorar a condição.

Ela se propõe a investigar e apreciar os melhores meios para atingir êsse fim.

Por êsse aspecto, buscando o que deve ser, ela participa do caráter das ciências morais, e, procurando o que é preciso fazer, do caráter das artes. (80)

MESQUITA PIMENTEL, em *Princípios de Economia Política*, no prefácio, diz:

“Este livro é de *Economia* — Partindo dêste princípio que os fatos econômicos são aspectos dos fatos humanos e sociais, e que êstes fatos podem ser considerados por diferentes aspectos, além do econômico, tais o fisioló-

(80) CARLOS GIDE — *Compêndio d'Economia Política* — Edição da Livraria Globo. Pôrto Alegre, 1942 — págs. 3 e 4.

gico, o psicológico, o jurídico, o moral, o estético, o religioso, etc., eu quero que se saiba que êsses aspectos todos, porque são de um mesmo objeto, relacionam-se intimamente, mas porque resultam de pontos de vista diferentes, constituem faces diversas desse objeto — o fato social — e irredutíveis umas às outras. Assim embora sabendo que os fatos humanos e sociais que servem de *substratum* à ciência econômica, podem ser estudados também por outras ciências — como a moral e o direito, por exemplo, quero neste livro estudá-las únicamente do ponto de vista da ciência econômica, indicando, quando fôr oportuno, que esta ciência não é a única ciência social e nem sempre é mais importante.” (O grifo é nosso) (81)

Ainda é MESQUITA PIMENTEL quem afirma:

“O homem não está no mundo como um *império num império*, mas como a *parte no todo*. A êsse “*todo*”, que é o universo que o cerca — a terra, a atmosfera, os astros com suas diversas ações e reações sobre a terra — o homem está preso por múltiplos e apertados laços: dele depende inteiramente”.

E explica:

“O objeto da ciência econômica é estudar as condições que fazem o homem sentir necessidade; e os esforços feitos pelo homem para adquirir, multiplicar e usar tais objetos”. (82)

É demonstrando que a vida econômica depende do homem, quer isolado, quer em sociedade, que JEAN LESCURE diz:

“La science économique recherche et étudie les lois qui président à la satisfaction coûteuse de nos besoins.

Les besoins des hommes présentent la caractéristique de renaitre après avoir été satisfaits. Et les apparences d'un mouvement perpétuel destiné à entretenir la vie. Avec la croissance de l'homme, les besoins argumentent en nombre et en intensité.

Ils deviennent à peu près innombrables. Les biens qui satisfont nos besoins sont, eux aussi, presque illimités en nombre. Quand ils existent en quantité limitée, ils exigent un effort pour leur acquisition. La satisfaction des besoins est alors onéreuse. L'homme met en balance l'effort et la satisfaction, le coût et l'utilité. Le bien consiste soit en une marchandise, soit en un service suivant qu'il est matériel ou immatériel. En tout cas il satisfait un besoin. Les besoins sont illimités en nombre, limités en capacité. L'homme ne se borne pas à manger, boire, dormir. Il pense, il se dévoue, il aime, il est un animal politique. Il est vaniteux, sensible aux honneurs. L'homme a besoin de sécurité, de santé, de liberté, d'illusion, de culture, de justice, de parure, d'espoir, et même de narcotiques, de privations autant que de boire, manger et dormir. L'âme humaine est d'une infinie complexité. L'effort est nécessaire à la satisfaction des besoins. L'homme met en balance effort et satisfaction. Il tend à obtenir le maximum de satisfaction avec le moindre effort”. (83)

É o homem, nas várias manifestações de seus atos conscientes e morais, que engendra os fatos sociais, decorrentes das necessidades a serem satisfeitas.

Essas necessidades são múltiplas e complexas, entrelaçando-se, porém, de maneira que as alterações sofridas por uma modificam as manifestações de outras.

(81) MESQUITA PIMENTEL — *Princípios de Economia Política* — Edição de 1925. Editor Jacinto Ribeiro dos Santos — Rio de Janeiro, pág. 9.

(82) MESQUITA PIMENTEL — Idem, idem, págs. 13 e 14.

(83) JEAN LESCURE — *Principe d'Économie Rationnelle* — Éditions Domat, 1947, pág. 17.

Ainda para reforçar o que vem sendo afirmado sobre o papel do homem nas ciências sociais, transcrevemos o seguinte:

“L'économie politique est une science de l'homme, et, plus spécialement, une science sociale. Elle étudie, en effet, une des manifestations de l'activité de l'homme vivant en société. Mais l'économiste ne se borne pas, comme l'historien le fait d'ordinaire, à étudier et à décrire des faits singuliers, qui s'expliquent par leur succession même, ou des institutions qui sont ce que leurs auteurs ont voulu qu'elles fussent. L'activité économique, surtout dans une société fondée sur l'entreprise privée, donne naissance à des phénomènes qui, bien que résultant d'actes conscients de l'homme, n'ont pas toujours été conçus et voulus par ceux qui les ont provoqués: tels, par exemple, les mouvements de prix qui peuvent résulter de action de facteurs multiples réactions”. (84)

Há ainda a afirmação de EDWIN R. A. SELIGMAN :

“Les hommes civilisés ne peuvent être considérés en dehors de la société. En fait, les êtres humains, civilisés ou non, sont toujours vécus dans un lien d'union sociale.

Robison Crusoé n'est pas un type, il est une anomalie.

Sans la société l'homme ne se serait jamais développé, sans la société il n'y aurait ni langage, ni morale, ni lois, ni aucune espèce d'ordre. La vie économique a trait à l'homme comme faisant partie de la société: l'Économique est donc une science sociale.

L'Économique n'est cependant pas toute la science sociale; il y a dans la science sociale autant de divisions que de classes importants de relations sociales. Le droit traite des relations légales dans la société (nous comprenons dans le droit les usages et coutumes sanctionnés par les précédents et cristallisés en lois). L'Ethique ou science de la morale s'occupe d'un autre groupe important de relations sociales, car on ne peut comprendre la conduite morale individuelle qu'en relation avec la morale sociale.

La politique traite des relations sociales de l'homme considéré comme membre d'une société organisée sous la forme d'État; elle examine les rapports entre l'individu et le gouvernement. La sociologie, qui est la science sociale fondamentale, embrasse la société dans son ensemble et étudie certains principes généraux qui sont à la base de chacune des diverses branches dont l'ensemble forme la science sociale. L'Économique est une de ces branches. Les relations éthiques, légales, politiques et économiques des hommes sont toutes des produits de la vie sociale et ce qu'il y a de commun à elles toutes est du domaine de la Sociologie.” (85)

Citaremos neste desfile de tratadistas, a opinião do grande CAMILLE PERREAU, em seu “Cours d'Économie Politique”.

Ele afirma:

“Il paraît difficile de donner, en une formule qui soit à la fois suffisamment brève et précise et suffisamment explicite, une définition satisfaisante de l'économie politique. On dit fréquemment que celle-ci est la “science de la richesse”.

Définir ainsi l'économie politique, c'est méconnaître sa nature et son véritable objet. A la différence des sciences physiques et naturelles, qui étudient en eux-mêmes et pour eux-mêmes certains ordres de phénomènes, l'électricité par exemple ou les caractères des corps par exemple

(84) BERTRAND NOGARO — *La Valeur Des Théories Économiques* — Presses Universitaires de France — 1947, pág. 5.

(85) EDWIN R.A. SELIGMAN — *Principes d'Économie* — Tome Premier-Marcel Giart. Librairie, Éditeur — 1927, Paris (5e).

ou les caractères des corps organisés, l'économie politique ne s'occupe de la richesse qu'en fonction de l'homme, à raison de l'aptitude qu'elle présente à satisfaire les besoins humains. L'objet principal, essentiel, de l'économie politique, ce n'est pas l'étude de la richesse, c'est l'étude de l'homme lui-même envisage dans ses rapports avec la richesse, en tant qu'il la produit ou qu'il la consomme, en tant que cette richesse circule parmi les hommes ou se répartit entre eux".

E, procurando situar a verdadeira finalidade da Economia Política, escreve:

"Il apparaît donc en somme que le moyen d'obtenir une bonne définition de l'économie politique est de déterminer avec précision sa nature et son objet, et de délimiter son domaine".

E afirma ser a Economia Política uma ciência, estando, como tal, filiada ao grupo das ciências morais, como o Direito, a Moral e a Ciência Política.

Prosseguindo, diz:

"En tant que science morale elle étudie des phénomènes moraux, c'est-à-dire des manifestations de l'intelligence et de la volonté humaines.

Mais elle étudie aussi la richesse, et en cela, elle se rapproche des sciences physiques, dont l'objet est l'étude des phénomènes régis par des lois extérieures à l'homme et complètement indépendants de son action. Le caractère de science morale prédomine toutefois car, nous l'avons indiqué précédemment, l'objet principal de l'économie politique est l'étude de l'homme, et la richesse, faite pour l'homme, doit passer au second plan dans les préoccupations de l'économiste.

L'économie yoltique n'est pas seulement une science, elle est en outre un art, et ce double caractère ne présente rien de contra dictoire en soi. En tant que science, l'économie politique constate des faits, dégage et formule des lois, c'est-à-dire, des rapports de causalité entre des phénomènes.

Envisagée comme art, elle applique les lois formulées par la science et donne aux hommes des règles de conduite.

La science économique recherche ce que est, l'art économique, ce qui pourrait et ce qui devrait être. Là première se préoccupe exclusivement de découvrir la vérité; l'art se propose de tirer parti des résultats ainsi obtenus et les faire servir à l'amélioration de l'état social." (86)

É evidente que o homem, enquanto ser inteligente, é o objeto das ciências sociais e políticas.

Dêle dependem todos os fatos da vida social, que dão lugar a manifestações criadoras de relações diferentes, determinantes do aparecimento de ciências particulares.

O homem pôsto em relações com outros homens, de raças diferentes, de línguas diversas, de costumes os mais variados, de necessidades opositas, de religiões várias, fêz nascer formas especiais, que a todos satisfazem, harmonizando, dentro de regras universais, as suas mútuas relações.

E essas relações são de uma complexidade infinita, gerando fatos que se repetem em ordem equacional, demonstrativas da influência da ação do homem no seu aparecimento no campo da vida social.

Só ao homem é dado criar fatos sociais.

E êsses fatos sómente poderão ter lugar na vida em sociedade.

O homem isolado, sem contato com outros homens, fica inapto à formação de fatos sociais.

E é por uma formação psicológica especial, que o homem, desde os primitivos tempos, procurou sempre reunir-se em grupos, nascendo daí as primeiras regras de direito, pelo respeito que se devia uns aos outros, muitas vezes obrigados pelo poder do mais forte.

Também nasceu dessa propensão de agrupamento, a noção, embora que primária, de economia.

Dentro da comunidade que se foi formando pela aglutinação de grupos vários, veio a idéia da troca.

Os grupos de caça trocavam o produto de seu trabalho, retirada a parte destinada à satisfação de suas necessidades, pelos produtos dos grupos de pesca, de agricultura, etc.

Daí surgir a noção econômica: bens apropriados e satisfação das necessidades.

O acúmulo de bens apropriados pertencentes a um só indivíduo, dentro da comunidade, ou a vários indivíduos, para a sua satisfação ou para trocas com outros bens de outros grupos, fêz aparecer o patrimônio.

Esse patrimônio era conservado de memória, sabendo o indivíduo ou grupo, o que tinha, o que lhe era necessário e o que podia trocar com outros grupos.

Veio, então, o que se poderia chamar Contabilidade Mnemônica.

E como o fato social só terá lugar pela ação do homem em suas relações com outros homens, poder-se-á afirmar que o homem é o objeto formal das ciências sociais.

CLÓVIS RIBEIRO, em seu "Curso de Economia Política Sociológica", escreve:

"Ciencias sociais são as que estudam o comportamento das sociedades humanas, como a física e a química estudam o comportamento da matéria, e a biologia, o comportamento dos seres vivos.

As ciências sociais são, portanto, ciências do homem. Estudam o homem, mas não o homem isolado: estudam os fatos resultantes do agrupamento dos homens. São êsses os fatos que se denominam *fatos sociais*." (87)

MORRIS GINSBERG, em "Manual de Sociologia", estudando o objeto e o método da Sociologia, afirma:

"En su sentido más amplio la sociología es el estudio de las acciones de los hombres entre si, y de sus condiciones e consecuencias. Como ideal abarca el campo de ese estudio todo lo que supone la vida entera del hombre en sociedad, es decir, todas las actividades que mantienen a los hombres en su lucha por la existencia, las normas y regulaciones que definen sus relaciones recíprocas, los sistemas de conocimiento y ciencia, de moral y de arte, y

(86) CAMILLE PERREAU — *Cours d'Économie Politique* — Sixième Edition. Tome Premier. Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence — 1935, págs. 1 e 3.

(87) CLOVIS RIBEIRO — *Curso de Economia Política Sociológica* — Livraria Editôra Freitas Bastos — 1943 — Rio de Janeiro, São Paulo, pág. 15.

cualesquiera disposiciones y hábitos adquiridos y desarrollados en el curso de sus actividades como miembros de la sociedad.” (88)

É ainda dentro do ponto de vista esposado neste trabalho, que citaremos GAETAN PIROU, quando afirma em sua “Introduction a l’Étude de l’Économie Politique”, que:

“Les hommes réunis en société éprouvent un certain nombre de besoins et de désir; ils s’efforcent de les satisfaire en tirant du milieu extérieur les éléments de cette satisfaction. Ils ont faim ou soif, trop chaud ou trop froid. La nature environnante contient, sous la forme des fruits, de la chair et de la peau des animaux, du bois et des pierres, les moyens de les nourrir et de les abriter. Les animaux, eux aussi, éprouvent des besoins de cette espèce; eux aussi, ils les apaisent à l’aide d’éléments empruntées à la nature. Mais tandis que les animaux agissent à cet égard d’une manière purement *instinctive*, les hommes, étant doués d’*intelligence* et *réflexion*, combinent et agencent consciemment et délibérément leurs actions et leurs efforts, en vue d’obtenir la *satisfaction maxima* au prix de la *peine minima*.” (89)

É oportuno, aliás, citar aqui o que escreve A. MURAT, em *Initiation a la Théorie Économique*:

“L’homme ne peut vivre isolé. Indépendamment d’une socialibilité en quelque sorte instinctive, la vie en société reconnue nécessaire simplement par les avantages économiques qu’elle offre. L’économie individuelle isolée est une pure fiction.” (90)

O fato social nada mais representa do que um conjunto de fatos individuais.

E êsses fatos individuais podem ser de natureza econômica, moral, estatística, jurídica, contábil, etc.

É ao homem que se deve a formação dos fatos sociais.

E o estudo dos fatos sociais, em sua generalidade, é atributo da Sociologia.

RENÉ WORMS — *La Sociología* — Su naturaleza, su contenido, sus agregados —, versão de Luis R. Camuñas y Cesar Sancho, afirma:

“Del carácter que hemos reconocido a la sociología se deduce una consecuencia, que debe aclararse y que nos servirá de conclusión a las anteriores investigaciones. La sociología, decíamos, domina las ciencias sociales particulares. En otros términos: éstas se dividen en el mundo social; aquélla lo reconstituye en su unidad. Cada una de éstas tiene un objeto peculiar: aquélla examina los objetos de éstas desde un punto de vista superior. A decir verdad, sólo éstas son propiamente ciencias; aquella constituye la filosofía de estas ciencias.” (91)

Assim, quando na investigação dos fatos sociais estudamos os principais acontecimentos que constituem a vida política, econômica, intelectual

(88) MORRIS GINSBERG — *Manual de Sociología* — Tradução do inglês por José Medina Echerreria, 2.ª edição — Editora Losada, S.A. — Buenos Aires, pág. 9.

(89) GAETAN PIROU — *Introduction a l’Etude de l’Économie Politique* — 2.ª éd. revue et mise courant, Copyright by Librairie du Recueil — 1946, pág. 86.

(90) A. MURAT — *Initiation a la Théorie Économique* — Presses un. de France — 1943, pág. 93.

(91) RENÉ WORMS — *La Sociología* — Su Naturaleza, su contenido, sus agregados — Versión de Luis R. Camuñas y Cesar Sancho, Gongora — Madrid, págs. 30 e 31.

e moral de um povo, de uma época, ou da humanidade, temos a *História*; quando estudamos as leis que regem os atos humanos e a arte de aplicá-los corretamente às diversas situações da vida, temos a *Moral*; quando estudamos as regras ou normas de ação pelas quais se regulam os interesses dos homens, temos o *Direito*; quando estudamos as leis que regulam os atos humanos com o fim de apropriação de bens constitutivos de riquezas destinadas à satisfação das necessidades do homem ou da coletividade, temos a *Economia Política*; quando agrupamos metódicamente os fatos sociais a que pretendemos dar avaliação numérica, tais como os impostos, as populações, a produção agrícola ou industrial, etc., temos a *Estatística*; quando estudamos “as modificações ocorridas na composição quantitativa e qualificativa do patrimônio de qualquer emprêsa e as repercussões que elas exercem sobre a consistência e o valor dêste, em um dado instante e na sucessão dos instantes, temos a *Contabilidade*.

São ciências particulares, que nascem dos fatos sociais que por sua vez emanam das ações do homem quando pôsto em sociedade.

Sem o homem, as riquezas que se encontram no seio da natureza não teriam finalidade.

Não se transformariam em poder econômico.

A moral não seria um ato de respeito, não se manifestando na natureza.

O direito, a estatística, a história, a administração, a contabilidade, etc., não teriam aplicabilidade.

O homem, pois, com a conjugação dos fatos individuais, resultando o aparecimento dos fatos coletivos, criou um vastíssimo campo de ações cujas manifestações observadas de formas diversas, obrigaram o aparecimento de disciplinas capazes de estudá-las em tôda a sua plenitude.

Destarte, verifica-se ser o homem um objeto comum a tôdas as ciências particulares, que têm a Sociologia como cúpula.

Investigando os fenômenos econômicos, encontra-se a ação do homem; estudando as causas que dão lugar às leis formadoras do direito, encontra-se a ação do homem; estudando as razões que determinam a formação de bens constitutivos do patrimônio, encontra-se a ação do homem; estudando a moral, a política, a religião, a lingüística, etc., encontra-se a ação do homem.

Em tôdas as direções que se procure levar a investigação de qualquer ciência particular, no campo em que atuam os fatos sociais, o homem é sempre o fator causador de todos os fenômenos, tendo em vista as manifestações várias de suas ações.

É, portanto, o homem um objeto formal de tôdas as ciências particulares.

E de outra maneira não se poderia compreender, porque é o homem a razão de ser, enquanto ser inteligente e livre, da Sociologia que é a ciência geral, da qual dependem tôdas as outras.

5.º — CONCEITO CIENTÍFICO DA CONTABILIDADE

A Contabilidade é uma ciência humana.

Nas sociedades animais não é possível encontrar vestígios dos princípios estabelecidos pela Contabilidade.

Os animais podem, por instinto, acumular elementos próprios à satisfação de suas necessidades físicas, sem que, entretanto, êsses elementos constituam fatos contábeis.

Os elementos acumulados pelos indivíduos componentes da sociedade animal, não constituem bens patrimoniais; não formam patrimônio.

Sómente ao homem é dado apropriar bens destinados não únicamente à satisfação de suas necessidades físicas, como também ao exercício da troca, seja qual for a modalidade.

Desta apropriação de bens nasceu a primitiva idéia de patrimônio.

Simples a princípio, sem outra pretensão se não a de registrar o montante dos bens materiais possuídos.

Menos simples depois, com o registro não sómente dos bens materiais, como também das obrigações criadas com terceiros e para com terceiros, em razão da movimentação dos bens materiais.

Complexo, posteriormente, tendo em vista a multiplicidade de fatos decorrentes das transações praticadas com os bens apropriados.

E a observação constante dos fenômenos que se passavam no campo de ação dos bens apropriados, levou os homens de estudo a darem corpo a uma disciplina nova, que, apresentando regras gerais, universais, determinasse com precisão os movimentos operados em cada uma das partes componentes dos bens apropriados quer por um indivíduo, quer por vários indivíduos em sociedade.

Essa disciplina foi chamada de Contabilidade.

A Contabilidade é hoje uma ciência.

Possui todas as características exigidas para que possa ser erigida em ciência.

Constitui um conjunto relativo a uma determinada classe de fenômenos; apresenta coordenação lógica entre si; tem unidade de objeto; funde-se em princípios experimentais autônomos, adquiridos no tempo e no espaço, enquanto os fatos se conservarem sem modificação, permitindo previsões e verificações imediatas.

Como ciência, a Contabilidade observa os fatos que se passam no patrimônio, estendendo o campo de suas indagações aos fenômenos que, produzidos por causas internas e externas, de alguma maneira, modificam quaisquer dos elementos de que se compõe o todo patrimonial.

E as proporções que guardam entre si os fatos patrimoniais, são postas em evidência pela indução, isto é, pelo conhecimento exato dos fatos, o

qual deve necessariamente anteceder o estudo das leis.

Começam as indagações contábeis por reunir o maior número de fatos auridos na observação direta.

Depois de os haver, cuidadosamente, analisado e classificado, procura-se determinar-lhes as leis causais, por meio dos métodos conhecidos, de *cordância*, de *variações concomitantes*, sem deixar de separar dêles, quanto possível, o elemento quantitativo.

Enfim, para que se chegue, se não a uma certeza absoluta, pelo menos, o mais das vezes, a uma alta probabilidade, recorrer-se-á à dedução.

Na sua função de ciência, a Contabilidade apresenta um corpo de regras teóricas, provindas da generalidade das causas geradoras de fenômenos diversos, observados no campo de investigações que lhe oferece o seu objeto: o patrimônio.

Essas regras determinam quais as causas que poderão produzir determinados fenômenos, em razão dos agentes atuantes na ocasião própria, o meio em que êles se manifestam, e quais as suas repercussões no patrimônio.

Os fenômenos constantemente observados no todo patrimonial, operam reações em sentidos diversos, que, equilibrando o todo, produzem aumento e diminuição, concomitantemente, nas partes componentes do patrimônio.

Estamos, desta forma, de acordo com a opinião de Daniel Lazaro y Lopez, quando afirma:

"Todo aumento o disminución, toda modificación en los conjuntos componentes, da lugar, evidentemente, a otra variación operada en el mismo sentido del conjunto patrimonial o de Capital, siempre que no se opere inversamente otra disminución o aumento por valor igual en otro grupo o conjunto componente.

Si se operasse, el valor total abstracto es el mismo, los grupos cambian de valor en el sentido de su efecto aumentativo o disminutivo, pero el hecho queda registrado." (92)

Quando essas reações se equilibram, o todo conserva-se intato.

Não há perda de substância.

Ao contrário, ocorre quando as reações determinam perda de substância.

Vem, então, o depauperamento do todo que, se continuado, poderá trazer o desaparecimento, a morte, enfim, do patrimônio.

E êsses fenômenos também determinam o aumento do todo, quando há aumento de substância.

Todos êles estão previstos pelas regras estabelecidas pela ciência contábil e podem ser provados matemáticamente.

A Contabilidade, quando tratada como ciência, pode ser enquadrada no pensamento de Robinet:

"Toda ciencia propriamente dita é uma construção teórica em parte *objetiva* e em parte *subjetiva*, cujos ele-

(92) DANIEL LAZARO y LOPEZ — *Técnica Moderna de la Administración Industrial*, 1947 — Bilbao, pág. 49.

mentos constituintes, — acontecimentos *sui-generis*, — fornecidos pela observação abstrata, são em seguida comparadas e classificadas pela meditação indutiva e dedutiva que déles deduz e coordena as leis, as relações constantes de semelhança e sobretudo de sucessão.” (93)

Recorremos ao Professor VINCENZO MASI, quando afirma:

“La scienza studia fatti o fenomeni: e fatto o fenomeno è tutto ciò che si può ossevare: ma essa, come dicono i filosofi, fa uso della ragione facendo appello all’esperienza dei sensi; in breve, como nota il Joad, le conclusioni scientifiche devono essere verificate. Anche la Ragioneria, sotto questo profilo, è scienza: al pari delle altre, fa uso della ragione, fa appello all’esperienza dei sensi, verifica le conclusioni a cui perviene con le sue ricerche. Ma la scienza va al di là dell’esperienze, come già face motore KANT, in quanto che allorquando si fanno giudizi scientifici o si formulano leggi scientifiche, si fa qualche cosa di più che osservare l’“esperienza”. E nell’emettere giudizi scientifici la scienza va al di là dell’esperienza per fatto che, ferme determinate circostanze, stabilisce ciò che sarà l’esperienza futura, cioè come si dovrà comportare la realtà necessariamente, o almeno, secondo il pensiero di HUME, con ogni probabilità. Così fa quando, e più nettamente, formula una legge scientifica: che cosa è infatti una legge scientifica se non una dichiarazione — onde date certe condizioni — si produrranno certi fatti? Da ciò anzi discende, come osservano i filosofi, la nostra possibilità di calcolare e pervedere, che si riconoscono caratteri della scienza moderna: di qui discende che le leggi scientifiche possono essere verificate”.

E comenta:

“Ora anche la Ragioneria ha le sue leggi scientifiche et emette i suoi giudizi scientifici; la previsione e il calcolo stanno alla sua base come a quella di qualunque altra scienza. Se la Ragioneria non avesse queste possibilità, non potremmo redigere un bilancio di previsione né di uno Stato — problema tanto vasto e complesso — né di una semplice azienda domestico-patrimoniale, né si potrebbe altresì redigere un preventivo controllato d’impresa, né prevedere un fallimento, né formarsi d’una riserva tacita, etc.

La Ragioneria ha le sue leggi: ne ricorderemo alcune: la legge dell’immobilizzazione finanziaria, la legge dell’annacquamento del capitale, la legge della riserva acculta, la legge della obsolescenza, la legge della reintegrazione delle immobilizzazioni, la legge delle proporzioni definiti del capitale, la legge del rendimento non proporzionale, etc. Talune sono comuni ad altre scienze come, fra le altre, qualla del minimo mezzo; altre le sono particolari”.

.....

.....

“Ma le leggi che la Ragioneria formula, o ha comuni con altre scienze, sono leggi senza dubbio *tendenziali*, sono leggi di medie statistiche: ma oggi anche le così dette *leggi fisiche*, è noto, “sono espressioni di medie statistiche” che non riportano il comportamento di singoli fenomeni, ma quello di un gran numero di fenomeni.”

“Come nota chiaramente il Joad, “il modo di procedere della scienza è quello di assumere i dati fenomenici del mondo sensibile, di analizzarli e di metterli in correlazione allo scopo di ridurre una apparentemente coatica diversità di avvenimenti a esempi del funzionamento della legge. Il successo di tale impresa, continua egli, ci permette di comprendere e di predire. Il comprendere si riferisce alle cause immediate del fenomeno, il predire al loro ripetersi — date le medesime cause — in avvenire”.

“Ma alla base di qualunque conoscenza scientifica, lo ha affermato con vigore il BERGON, superando in questa veduta KANT, sta quella facoltà umana che dicesi

intuizione. Non è il raziocinio come voleva il KANT, a farci riconoscere vero ciò che è vero, ma l’intuizione. Anche nella conoscenza *a priori*, come quella matematica e logica, i principi e le leggi, per essere veri devono essere percepiti per mezzo dell’intuizio.”

“L’intuizione — o pura, *a priori*, come quella della matematica, già disse SCHOPENHAUER — o empirica, *a posteriori*, come quella di tutte le altre scienze — è la sorgente di ogni verità, è il fondamento di ogni scienza... Non i giudizi provati, egli aggiunge, nè le loro prove: bensì quelli direttamente attinti dall’intuizione e fondati su questa, in luogo d’ogni prova, sono nella scienza quel che è il sole nell’universo: perchè da essi deriva tutta la luce, dalla quale splendono illuminati, gli altri alla loro volta. Fondari direttamente, continua egli, sull’intuizione la verità di questi giudizi primi, estrarre dall’infinita molitudine di oggetti reali codesti cardini della scienza: tale è il compito della facoltà giudicante.

D’altra parte la scienza, come osserva l’ADAMS, quele la conosciamo nella vita moderna, tende unicamente ad ottenere un discernimento teorico e descrittivo di ciò che le cose sono e di come si comportano.

Dalle case discorse e riprodotte sembra che a noi risulti evidente:

che la Ragioneria è un ordine di conoscenze ben distinto dal sistema delle conoscenze di altre discipline e scienze;

che la Ragioneria è una scienza in quanto studia un ordine di fenomeni, i fenomeni patrimoniali, cioè quelli attraverso cui si manifesta il modo di essere e di comportarsi dei fatti inerenti alla ricchezza amministrata, cioè del patrimonio aziendale;

che la Ragioneria ha le sue proprie leggi ed enuncia i suoi giudizi scientifici e procede nelle sue indagini con i metodi propri di qualunque scienza: metodi induttivi e deduttivi di qualunque natura, e che in particolare si avvale dei metodi contabili e di quelli statistici per individuare e rilevare ed esporre i fenomeni patrimoniali interpretando i risultati di tali indagini e rappresentazioni con il complesso di conoscenze che le sono proprie;

che la Ragioneria ha per fine il governo economico del patrimonio delle imprese e degli enti di ogni natura cioè opportuno, oculato e conveniente;

che la Ragioneria, dato il suo oggetto — il patrimonio aziendale considerato dall’aspetto statico e dinamico — e il suo fine — il governo economico di cotal patrimonio — ha un contenuto proprio e inconfondibile di ricerche, sebbene siano molti e assai chiari i punti di contatto tra essa e le scienze economiche e giuridiche, laddove queste ultime discipline direttamente o indirettamente esaminano i problemi che hanno inerenza con il capitale o con il patrimonio individuale o collettivo, pubblico o privato; che essa Ragioneria non confonde il suo territorio con la così detta “Economia Aziendale” la quale non può essere, ove si costituisca scientificamente, che un sistema di scienze.” (94)

É ainda em reforço do conceito da Contabilidade como ciência, que transcrevemos a abalizada opinião de ALBERTO CECCHERELLI, em *La Logismologia*.

Diz o mestre:

“La Ragioneria per la sua natura di scienza concreta o materiata non limita la sua indagine alla contemplazione dei fenomeni; ricerca le verità scientifiche per transportarle nel campo sperimental e especulativo.

In essa, come in tutte le scienze di applicazione può distinguersi perciò la parte generale che ha per oggetto unicamente il vero e la parte applicata che riflette l’appli-

(94) Prof. VINCENZO MASI — *La Ragioneria come scienza del patrimonio* — Padova. Cedam. Casa Editrice Dott. Antonio Milani — 1943, XXI, págs. 148, 149, 150 e 151.

cazione della scienza pura al conseguimento di une fine di ordine pratico." (95)

HERMANN JUNIOR, em "Contabilidade Superior", afirma:

"No subgrupo das ciências Moraes e Sociais, encontramos as ciências sociais e políticas, que estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e do seu desenvolvimento.

A este subgrupo subordinam-se, entre outras ciências: o Direito, a Economia e a Contabilidade.

O Direito, estudando e regulando o comportamento dos homens em suas relações recíprocas.

A Economia, que examina as riquezas como elementos dependentes do comportamento dos homens reunidos em sociedade.

A Contabilidade, que trata da riqueza no seu estado de apropriação como matéria econômico-administrativa das empresas e entidades político-sociais. (O grifo é nosso).

Notamos, assim, três espécies de relações:

1.º relações entre indivíduos que formam a sociedade;

2.º relações entre a riqueza coletiva e a sociedade humana;

3.º relações entre a riqueza apropriada e as empresas e entidades a que pertencem.

A Contabilidade ocupa-se, portanto, dos fatos exteriores relacionados com a atividade econômica do homem, limitadas ao âmbito das empresas e entidades econômicas e sociais. Incumbe à Contabilidade, como sistema de conhecimentos, estudar o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas, até certo ponto, clarividentes e livres.

Estes, os fundamentos que autorizam o enquadramento da Contabilidade entre as ciências políticas e sociais, ao lado de outras doutrinas, como as de organização e administração, também votadas a aspectos relacionados com as atividades econômicas exercidas no seio das empresas em geral". (96)

Contestando TERRANOVA PAOLO, JAYME LOPES DE AMORIM escreve:

"A Contabilidade é uma ciência, e, como tal, reúne todos os atributos".

E justificando, prossegue:

"Tal é a tese que nos propomos demonstrar para provar ao Dr. Terranova e a todos os demais logismolos, que abundam nas mesmas idéias, o erro em que laboram, afirmando que a Contabilidade é apenas uma arte nobre.

Ora, a Contabilidade não pretende ser apenas uma arte nobre; pretende ser mais alguma coisa do que isso; pretende ser uma ciência; e não uma ciência de fato, uma ciência de verdade, uma ciência exatamente como concebe o filósofo ROSMINI, isto é, um sistema de verdades dependentes dum princípio único.

Vamos, portanto, procurar demonstrar a tese acima referida, mas subordinando-nos inteiramente ao critério de ROSMINI, isto é, vamos procurar demonstrar que a Contabilidade é uma ciência, segundo um dos mais exigentes conceitos filosóficos. E, se o conseguirmos, respondemos simultaneamente à descrença do Dr. Terranova e à petulância de M. Penglam, que se podem considerar, respectivamente, como a extrema direita e a extrema esquerda dos modernos contraditores da ciência logismólica.

O primeiro, é o filósofo, cujo idealismo toca as raias do misticismo; o segundo, pelo contrário, é o técnico cujo

(95) Prof. ALBERTO CECCHERELLI — *La Logismologia* — Casa Editrice, Dottor Francesco Wallardi, Milano — 1915, pág. 1.

(96) FREDERICO HERRMAN JR — *Contabilidade Superior* — (Teoria Econômica da Contabilidade) — 2.ª edição. Editora Atlas S.A. — São Paulo, págs. 14 e 15.

materialismo se sobrepõe ao próprio sentimento do belo. Todos aquêles que se metam a tratar qualquer ciência, diz ROSMINI, deverão, antes de mais nada, dar-se ao cuidado de determinar diligentemente o posto que lhe cabe competir no grande corpo das ciências, porque do conhecimento dêsse posto e da parte do corpo que vai formar, receberá ela remate e beleza e poder-se-á definir o seu âmbito e fixar os seus confins, condições estas indispensáveis para que no tratamento das ciências se imprima um progresso sistemático.

Segundo ROSMINI, não será possível tratar convenientemente ciência alguma, sem que primeiramente se haja assentado nos seguintes pontos:

1.º) Fixação e delimitação do seu posto dentro do grande corpo das ciências;

2.º) Determinação do seu objeto;

3.º) Escolha do método de investigação mais adequado;

4.º) Formulação da definição." (97)

Aceitos os pontos acima postos em evidência, poderá a Contabilidade ser explicada como ciência que é, porque:

a) ela está, como ciência que tem o homem como objeto formal, e o patrimônio que é uma resultante das relações econômicas e jurídicas entre os mesmos homens, como objeto material, situada nas ciências Moraes e Sociais, no subgrupo das ciências Políticas e Sociais;

b) o objeto material da Contabilidade é o patrimônio. É ele o campo das indagações da ciência contábil.

Todos os fenômenos que se passam no patrimônio, desde seu nascimento até a sua extinção, quer para aumentá-lo, quer para diminuí-lo, quer para conservá-lo em estado estacionário, são observados pela Contabilidade, que os põe em equação, no sentido de resolvê-los racionalmente e transformar em leis gerais, os resultados das observações obtidas;

c) o método adotado pela Contabilidade no exame do comportamento dos fenômenos verificados no patrimônio, é científico, isto é, "para se chegar a estabelecer uma lei científica, existem três etapas principais: a primeira consiste em observar os fatos significativos; a segunda, em assentar hipóteses que, se verdadeiras, expliquem aquêles fatos; a terceira, deduzir destas hipóteses consequências que possam ser provadas pela observação", como diz Bertrand Russel.

Em resumo: deve-se observar o comportamento dos fatos; induzir, isto é, assentar hipóteses que expliquem os fatos; deduzir dessas hipóteses consequências que possam ser provadas.

"A Contabilidade opera por indução quando demonstra um princípio geral mediante um agrupamento de fatos isolados, partindo do particular para o geral; e por dedução, quando duma regra geral deduz uma concepção particular, ou, quando, baseando-se num princípio geral, procura aplicá-lo a um fato particular ou verificá-lo num conjunto de fatos". (98)

É, aliás, o que acima fica exposto, o preconizado por F. M. Paccas, quando escreve:

"Il processo mediante il quale il metodo sperimentale si attua, consta di una catena di operazioni. La catena è chiusa, e cioè le operazioni non hanno mai termine, i risultati non mai fermi e tanto meno definitivi. Nulla è definitivo nella scienza.

(97) JAYME LOPES AMORIM — *Lições de Contabilidade Geral* — Emprêsa Industrial Gráfica do Pôrto, Ltda. — 1929, págs. 193 e 194.

(98) JAYME LOPES AMORIM — *Obra citada*.

Le operazioni, che costituiscono gli anelli del catena, possono raggrupparsi in sette voci o fasi del processo scientifico:

I — Determinazione del fenomeno o dei fenomeni da studiare (Tema).

II — Osservazione di fatti concreti.

III — Studio delle variabili.

IV — Exame delle possibili combinazioni dei fatti e dei fenomeni.

V — Formulazione sperimentale dell'ipotesi.

VI — Verificazione sperimentale dell'ipotesi.

VII — Enunciazione della teoria (Legge, classificazione, ecc.)". (99)

A Contabilidade, dentro do ponto de vista rigorosamente científico, constitui uma ciência particular.

Ela forma um conjunto de conhecimentos certos, gerais, metódicos, referindo-se a um objeto determinado.

À primeira vista, confunde-se a Contabilidade com a Economia, com a Administração, com a Organização, etc.

Mas, analisando detidamente os pontos de contato, que existem entre as referidas ciências, em razão do mesmo objeto formal — o homem — e como ramo do mesmo tronco geral — ciências políticas e sociais — ter-se-á o delineamento das respectivas ciências, independentes no seu campo de ação, não obstante utilizarem-se, muitas vezes, de leis comuns, que confirmam as hipóteses formuladas em suas indagações.

Não existe, como alguns escritores desejam fazer crer, subordinação entre as diversas ciências particulares provindas do grande tronco inicial.

O que há é o entrelaçamento de regras gerais, em vista do mesmo fundo de onde partem os fatos sociais, que dão origem aos fenômenos estudados pelas várias ciências.

Os fenômenos, ao nascerem, apresentam-se como que geminados, acentuando, entretanto, os seus respectivos caracteres, a sua individualização, na conformidade de seu crescimento.

Há uma irradiação dos fenômenos, uma vez que partindo do mesmo centro, tomam diretrizes diversas, constituindo estudos especiais, que dão lugar ao aparecimento de ciências distintas.

Assim, os fatos sociais, em virtude de sua complexidade, produzem fenômenos que, dirigindo-se em sentidos diferentes, formam ordens diversas de estudos, para cujo conhecimento é necessário o emprêgo dos métodos científicos.

A geminação dos fenômenos ao nascerem, dá lugar a equívocos inumeráveis, na conceituação das várias ciências particulares.

A Contabilidade sofre as consequências da simbiose de nascimento.

A direção de suas investigações são confundidas com as da ciência econômica, donde a razão de muitos escritores afirmarem ser a Contabilidade

dade uma subciência, ou, por outra forma, uma subordem de estudos.

A Contabilidade, entretanto, não constitui um ramo nem de Economia, nem da Economia Aziendale, nem de outra qualquer ciência particular.

É uma ciência autônoma, com objeto material próprio, que se não confunde com outro objeto.

Tôdas as ciências sociais podem ter, conforme o ponto de vista em que se coloquem, um sentido econômico.

Isto, porém, não quer dizer que as ciências particulares assim encaradas estejam subordinadas à Economia.

A Contabilidade e a Economia são ciências que marcham paralelamente dentro do mesmo âmbito que lhes é traçado no grande campo das ciências sociais.

Dependem ambas dos fatos sociais que, conforme o prisma pelo qual se encara, podem ser estudados quer por uma, quer por outra ciência.

Enquanto a Economia procura levar as suas investigações, as suas procuras para o campo geral das riquezas, estudando os seus diversos aspectos, a sua dinâmica, no tempo e no espaço, a Contabilidade dirige as suas indagações para os elementos das riquezas apropriadas, que entram na formação do patrimônio, prevendo o procedimento de cada elemento integrado no todo patrimonial.

A primeira tem um campo de ação, de indagações, muito mais vasto, muito mais amplo; a segunda, ao contrário, restringe-se a campos mais acanhados, sem, contudo, perder as suas características próprias de ciência particular, não subordinada a outra ciência particular.

E as indagações da Contabilidade têm a finalidade de conhecer o quantitativo e o qualificativo dos componentes do todo patrimonial, pondo em relêvo o comportamento de cada um, no presente e no futuro.

Há mesmo uma conjuntura contábil, que se faz preciso estudar em tóda a sua extensão.

"En fait, de nos jours, on ne parle guère de "conjoncture" que dans les domaines où l'homme un rôle, et notamment dans les domaines où il agit. *librement*. Les fait qui se déroulent, par exemple, a l'intérieur d'une administration ou d'une entreprise, si grandes soientelles, ne donnent pas lieu à conjoncture, parce que tout y est réglé d'une façon plus ou moins autoritaire. Mais il existe une conjoncture politique, sociale, économique, financière, etc... parce que, même dans un cercle restreint, le libre arbitre des citoyens ou la liberté de décision des chefs engendre alors la diversité des comportements et l'incertitude de leurs conséquences". (100)

Isto é o que afirma André L. A. Vincent.

A Contabilidade também descreve, explica e prevê, qualidades essenciais da conjuntura.

Isto posto, podemos dizer que do conhecimento exato, perfeito, real dos movimentos cons-

(99) F. M. PACCES — *Corso Generale di Aziendaria* — Volume I, Istituto Aziendale Italiano — Roma, Torino — 1935, pág. 197.

(100) ANDRÉ L. A. VINCENT — *Initiation à la Conjoncture Économique* — Presses Universitaires de France — Paris, 1947, pág. 3.

tantes que se operam entre os componentes, obtido pela observação direta, se enunciam hipóteses explicativas dos fatos, as quais, comprovadas pela comparação e pelo raciocínio, ajudam a formulação de teorias ou doutrinas.

Essas teorias decorrem do conhecimento real das causas que determinam o aparecimento de fenômenos, mostrando, com precisão, o quantitativo e o qualificativo que lhes são inerentes e evidenciando a ocasião própria em que se deve produzir, como também o meio no qual se operam.

Não existem, destarte, falsas premissas nas teorias enunciadas.

A ciência positiva não obra, conhece sómente.

Não dá orientação nova aos fenômenos; observa tão-somente o comportamento dos mesmos e verifica as diretrizes que tomam no meio em que agem.

As teorias formuladas pela ciência representam conjuntos de noções positivas, recolhidas pela experiência, pela observação, pela dedução e pela indução.

Pietro Onida diz:

“La scienza esamina la realtà del mondo della natura e dello spirito e tenta di conoscerla e di interpretarla, in quanto la stessa realtà, nelle sue manifestazioni, lasci percepire relazioni e connessioni uniformi (le così dette leggi) la cui cognizione permetta (entro limiti più o meno larghi, seconde la minore o maggiore imperfezione della scienza) di prevedere certi fatti, quando siano noti certi altri o giovi, comunque, unitamente ad altri conoscenze, indirizzate convenientemente la libera attività dell'uomo, rivolta al raggiungimento di dati fini”. (101)

A objetividade da ciência, entretanto, não exclui a abstração como processo próprio para a seleção das relações existentes entre os componentes.

É com a abstração que se procede às indagações necessárias no campo em que se passam os fenômenos pertinentes ao objeto da ciência, no sentido de, constatado o aparecimento e extensão dos efeitos produzidos por uma causa qualquer, formular hipóteses que, comprovadas, dão lugar ao nascimento de teorias gerais explicativas de como se comportam os elementos postos em ação e quais as direções que deverão seguir todos os outros fenômenos oriundos de causas idênticas.

É ainda a abstração que facilita ao investigador conduzir-se com acerto no campo intrincado das generalidades dedutivas e indutivas.

As indagações da Contabilidade, no campo patrimonial, dividem-se em duas grandes ordens: positivas e especulativas.

A primeira é aquela que, constatando o mecanismo dos fenômenos, se limita a registrá-lo tal como uma chapa fotográfica registra a imagem, situando os movimentos dos componentes, no sentido de pôr em relevo as leis que os regem.

(101) PIETRO ONIDA — *Le Discipline Economico-Aziendali* — Milano — Dott. A. Giuffrè Editore — 1947, pág. 186.

O método empregado para que se chegue ao conhecimento exato de como se manifestam os fenômenos, é o da observação.

A segunda, é a que não podendo fotografar o movimento dos fenômenos, procura, por abstração, chegar ao conhecimento de como se processa o mesmo no todo patrimonial.

Os métodos empregados nessa segunda parte são o dedutivo e o indutivo.

No primeiro caso, a Contabilidade é positiva; no segundo, é especulativa.

Em ambos os casos, entretanto, as teorias enunciadas não traçam maneira de agir aos fenômenos.

Não dão diretrizes novas aos efeitos, em razão de que as causas não podem ser modificadas senão por forças exteriores que, atuando em linha vertical sobre o todo patrimonial, alteram, também, em linha reta, as causas geradoras dos fenômenos.

É uma questão de movimento dos componentes do patrimônio, os quais, sem perda de substância, se atraem e se repelem, confirmando a lei universal de atração e repulsão.

Isto prova que a Contabilidade é uma ciência de movimento; é uma ciência cinética.

Os fenômenos que ela estuda são fenômenos de movimento seja qual for a manifestação dêles.

Nenhum dos componentes do patrimônio poderá sofrer alteração em sua íntima estrutura, quer pelo dinamismo próprio das correntes positivas e negativas, que circulam incessantemente no todo, quer pelas forças externas, sem que os efeitos dessa alteração deixem de atingir um ou mais dos componentes.

É a ação perpétua da vida afirmando-se positivamente nos fenômenos sociais.

E essa ação biológica determina uma íntima correlação entre os elementos que constituem o patrimônio, seja no que diz respeito ao quantitativo ou ao qualificativo, demonstrando positivamente a existência de um equilíbrio constante e permanente, que permite a formação do todo patrimonial, como um bloco coeso, cujos componentes se transformam permanentemente, em constante permuta nas suas mais íntimas partes constitutivas.

É a lei de equilíbrio, da qual não pode fugir nenhum organismo.

JAIME LOPES AMORIM afirma:

“O patrimônio, pois, à semelhança do que se passa com a administração, apresenta-se também como um sistema de massa a que a administração imprime um movimento contínuo que o faz tomar diferentes posições de equilíbrio na sucessão dos instantes.

Por conseguinte, qualquer que seja o momento em que nos detenhamos a examinar o patrimônio, verificaremos que ele se encontrará sempre numa posição de equilíbrio, graças à seguinte lei que é a própria base de toda a construção logismológica:

“Toda a alteração de valor, ocorrida em qualquer elemento do patrimônio, provoca invariavelmente uma alteração igual noutro ou outros elementos destinada a neutralizar o desequilíbrio produzido pela primeira”.

Tal é a primeira lei que nós apresentamos à consideração daqueles que afirmam que a teoria da Contabilidade não se baseia em leis gerais, absolutas e constantes, como as da Química, da Física, da Mecânica, etc.

Esta lei constitui aquêle princípio único, de que nos fala Rosmini, que nos vai servir de base à dedução de todo um sistema de verdades e que, como tal, deverá estar sempre presente na nossa memória.

E essa lei é tão geral, tão absoluta e tão constante como as leis da conservação e da atração da matéria, da queda dos corpos, da refração da luz, etc., porque, como estas, se tem verificado em todos os lugares e em todos os tempos, mesmo antes da existência da Contabilidade escrita.

E' um princípio análogo àquele outro da mecânica que nos diz que *a cada ação corresponde sempre uma reação igual e contrária.*" (102)

A massa geral que constitui o patrimônio está sempre sujeita à mecânica dos corpos organizados.

Os fenômenos que se passam no todo, obedecem ao ritmo constante da vida.

A essa lei imutável não escapam os fatos sociais de onde nascem as causas primárias que dão origem aos fenômenos formadores do patrimônio, objeto material da ciência contábil.

E ao estudo da massa que constitui o patrimônio, em todos os seus aspectos, em suas mutações contínuas, positivas e negativas, em suas ações e reações, na formação de suas teorias aplicáveis no tempo e no espaço, dá-se o nome de Contabilidade, ciência particular, ramo da grande cúpula das ciências sociais — Sociologia.

E como a ciência procura conhecer a verdade, pondo em evidência o mecanismo próprio dos fenômenos observados, constatados e analisados, dos quais resultam as teorias que posteriormente serão transformadas em leis, à Contabilidade cabe êsse estudo no tocante ao patrimônio que é seu objeto.

JEAN FOURASTIÉ diz:

"La théorie, pour être digne du qualificatif de scientifique, doit donc à la fois expliquer les faits constatés par l'expérience des hommes contemporains et permettre une prévision des faits futurs, capable de stimuler la recherche et l'action". (103)

É como procede a Contabilidade em suas investigações no campo que lhe é próprio, confirmando a sua posição de ciência particular, isto é, observação dos fatos constatados no presente, comparação dos fatos verificados no passado com os do presente, análise dos mesmos, procurando conhecer-lhes as causas que os geraram, e como se devem manifestar no futuro, quando o meio for idêntico, ou determinar as razões dos desvios de direção quando os fenômenos semelhantes não apresentarem fins idênticos.

E essas quebras de linha diretriva são explicáveis pelas mutações a que estão sujeitos os fatos sociais.

(102) JAIME LOPES AMORIM — *Lições de Contabilidade Geral* — Obra citada, pág. 343.

(103) JEAN FOURASTIÉ — *Note sur la Philosophie des Sciences* — Paris, 1948, pág. 7.

Isto prova que as leis biológicas atuam nos fatos sociais com a mesma intensidade que é dado observar nos corpos.

E o patrimônio é um corpo organizado.

As correntes positivas e negativas, que percorrem o todo patrimonial, em movimento constante, determinam a conservação da vida, ou a cessação da mesma.

No primeiro caso, o patrimônio manténi-se intato, sem perda de massa; no segundo, o patrimônio, como todo corpo vivo, se estiola e morre.

E a Contabilidade, estudando os fenômenos que se passam no patrimônio, estabelecendo as leis que regem a aparição dos referidos fenômenos, afirma-se como ciência.

Mas a Contabilidade evolui dentro do círculo que lhe é traçado pelos fatos sociais, pois que é uma ciência social.

Poderíamos afirmar para a Contabilidade aquilo que Eugène Duthoit escreveu relativamente ao Direito.

O Grande Mestre diz:

"Le caractère social du Droit ne se discute plus aujourd'hui.

.....

Sans nier le caractère transcendant du Droit naturel, il est facile de montrer que le Droit est essentiellement une discipline sociale, par son objet, sa fin et sa sanction.

L'objet du Droit est social, puisqu'il consiste à déterminer les pouvoirs respectifs des hommes dans leurs rapports mutuels, soit d'individu à individu, soit comme membres d'un groupe. Sa fin est sociale: établir un ordre dans la société. Sa sanction est sociale, puisque'elle est appliquée par une autorité sociale." (104)

A Contabilidade tem um objeto puramente social, que é o patrimônio; as finalidades do patrimônio são sociais, pois que decorrem da ação dos homens, que é a causa primária dos fatos sociais, de cuja complexidade nascem campos distintos causadores de fenômenos diversos, para cujo conhecimento é mister a formação de teorias específicas, formadoras de corpos de doutrinas próprios.

A Contabilidade, pois, não é uma ciência jurídica; não é uma ciência econômica; não é uma ciência estatística; não é uma ciência administrativa.

Ela é uma ciência com características próprias, com finalidades próprias, com personalidade distinta.

Se, em alguns casos, a Contabilidade precisa, tem necessidade, socorre-se de leis inerentes a outras ciências sociais, isto corrobora a afirmativa de que ela é parte integrante da Sociologia.

O Direito, a Estatística, a Administração, as Finanças, etc., também podem apresentar um sentido econômico, sem, entretanto, dependerem diretamente da economia; podem igualmente, como a

(104) EUGÈNE DUTHOIT — *Études d'Économie Politique et Sociale* — Paris, 1949, pág. 140.

própria economia, ter um sentido jurídico, sem que sejam ciências subordinadas ao Direito.

Esse entrelaçamento de leis é próprio da causa primária da qual tódas as ciências sociais particulares provêm.

MORRIS GINSBERG escreve:

"1) La sociología intenta ofrecernos lo que puede llamarse una morfología o clasificación de los tipos y formas de las relaciones sociales, especialmente de aquellas que se definen como instituciones y asociaciones.

2) La sociología busca determinar la relación existente entre las diferentes partes o factores de la vida social; por ejemplo, entre el factor económico y el político, el moral y el religioso, el moral y el jurídico, el intelectual y los distintos elementos sociales.

3) La sociología se esfuerza por desentrañar las condiciones fundamentales del cambio y la estabilidad social. Ya que las relaciones sociales dependen verosímilmente de la naturaleza de los individuos y de sus relaciones: a) entre sí, b) con la comunidad y c) con el medio externo; la sociología pretende pasar de sus generalizaciones empíricas preliminares a las leyes más últimas de la biología y la psicología y, en lo posible, a leyes sociológicas específicas, es decir a leyes *sui-generis* no reducibles a las que regulan la vida y la psique de los organismos individuales". (105)

O que ficou escrito comprova a razão por que as várias ciências sociais tomam por empréstimo, umas às outras, as leis que lhes servem de complemento na disciplinação dos fenômenos que lhes cabem estudar.

E é também a afirmativa de como um único fato social poderá ser investigado por diversos ângulos, dando causa ao aparecimento de fenômenos inumeráveis, que implicam na manifestação de ciências diferentes.

É a consequência lógica do fator primordial do qual se originam todos os fatos sociais, ou seja, a ação do homem no meio próprio.

Os fenômenos produzidos pelas relações entre os homens trazem a universalidade das ciências sociais cujo conhecimento a ninguém é dado alcançar, donde a divisão em ramos diversos, no sentido de criar ciências particulares, que facilitem a melhor observação e análise dos fenômenos que lhes são atinentes e propiciem ao estudioso um campo de investigações mais restrito e capaz de ser coberto pela inteligência.

O mesmo fato social poderá ser estudado por ciências diferentes, dependendo do ponto de vista em que fôr observado o fenômeno posto em evidência.

O objeto da ciência que procuramos estudar também poderá servir de campo para outras ciências, tais como, a economia, as finanças, o direito, a organização, a administração, etc., conforme o ponto de vista em que o observador se coloque.

Há relações internas e externas.

É a vida do organismo com as suas trocas constantes entre o meio interior e o exterior.

A Contabilidade estuda a vida do patrimônio, em suas trocas internas e externas, no constante

e perpétuo movimento de seus componentes, demonstrando como aparecem no presente e como devem surgir no futuro em razão dos fenômenos sociais que lhes alterem a direção.

As trocas de substância operadas entre os componentes do todo patrimonial poderão ser demonstradas matemáticamente.

Modificando o pensamento de Jaime Lopes Amorim, diríamos que:

"Tôda a alteração de substância, ocorrida em qualquer elemento do patrimônio, provoca invariavelmente uma alteração igual noutro ou outros elementos, destinada a neutralizar o desequilíbrio produzido pela primeira".

Isto torna patente que a Contabilidade não é simples arte de registrar os movimentos dos componentes do patrimônio, como afirmam Gino Zappa, Lino Azzini e Giuseppe Cudini, em *Ragioneria General — ad uso degli istituti tecnici* — quando escrevem:

"La ragioneria investiga e compone in ordini sistematico i principi propri della rilevazione dei denomeni d'azienda." (106)

E não sómente Zappa reduz a função científica atribuída à Contabilidade; os seus seguidores também negam o pensamento científico da Contabilidade.

Eis o que diz ALDO AMADUZZI:

"La ragioneria può essere pertanto concepita come una dottrina che studia i procedimenti della rilevazione preventiva, concomitante e susseguente dei fenomeni dell'amministrazione economica dell'azienda, in aderenza ai processi della gestione e della organizzazione, ovvero che studia i fenomeni economico-amministrativi delle aziende, attraverso le loro rivelazioni". (O grifo é do autor) (107)

Não é possível aceitar um corpo de doutrina para o estudo da *rilevazione preventiva, concomitante e susseguente dei fenomeni dell'amministrazione economica dell'azienda*.

A Contabilidade, como já temos afirmado, estuda o patrimônio como um todo cujos componentes se movimentam incessantemente em sentidos diversos, produzindo fenômenos que se traduzem em aumento, diminuição ou equilíbrio.

É o patrimônio um organismo que tem tódas as manifestações da vida.

Os seus componentes, parte integrante do todo, sofrem também com as células do corpo físico, a atuação dos fatores biológicos que regem os movimentos dos elementos constitutivos do ser vivente.

E o fato social tem vida, e como qualquer indivíduo do mundo físico, sente a influência das leis reguladoras da existência.

(106) GINO ZAPPA — LINO AZZINI — GIUSEPPE CUDINI — *Ragioneria Generale — ad uso degli istituti tecnici* — Milano, Dot. A Giuffrê — Editore — 1949, pág. 33.

(107) ALDO AMADUZZI — *Ragioneria Generale — Economia Generale Delle Aziende — Terza edizione, Casa Editrice Dott. Luigi Macri. Firenze, Bari — 1949, página 31.*

Não há negar que tudo que existe, tudo que se observa no mundo social, seja qual for a direção que tome o fenômeno produzido pelas ações dos homens, no fundo, quando bem analisado, sente-se a manifestação das leis da natureza.

As leis de atração e de repulsão não sómente se manifestam nos corpos físicos, como também determinam a aproximação ou o afastamento dos fatos sociais.

As leis da mecânica igualmente evidenciam a sua presença desde os corpos interplanetários até aos fatos sociais.

A própria lei que regula o movimento dos astros determinando o aparecimento, em épocas regulares, de fenômenos especiais, tem a sua influência estendida ao mundo social, produzindo fenômenos cíclicos que podem ser, como no primeiro caso, previstos e corrigidos.

Os fatos sociais podem ser também observados em suas formas, em sua estrutura, em seu funcionamento, em sua maneira de desenvolver-se e na classificação de suas formas.

Há também fatores mórbidos que atuam nas ações formadoras dos fatos sociais, alterando os efeitos dos mesmos.

Esses diversos fenômenos determinam o aparecimento de ciências secundárias, auxiliares daquelas que estudam os objetos que lhes são pertinentes.

Seguindo o raciocínio exposto, poderíamos dizer que a Contabilidade necessita, para o estudo do patrimônio, em todas as manifestações de seus componentes, de ciências auxiliares, que classificámos da maneira seguinte:

Biologia Contábil, quando se estudam as causas que determinam as diferenças e variações de patrimônio demonstrando as conformações de cada um, com características próprias e os meios necessários de atuar sobre as causas;

Anatomia Contábil, quando se estudam a constituição, a estrutura e as relações existentes entre os componentes do patrimônio;

Fisiologia Contábil, quando se estudam os fenômenos da vida e das funções dos componentes do patrimônio;

Embriologia Contábil, quando se estudam os fenômenos que se verificam na formação e no desenvolvimento dos componentes do patrimônio;

Morfologia Contábil, quando se estudam as formas de que se revestem os componentes do patrimônio;

Patologia Contábil, quando se estudam as alterações funcionais e morfológicas dos componentes do patrimônio e os elementos formadores dos referidos componentes sob a influência de causas mórbidas e a investigações dos seus meios;

Sistematologia Contábil, quando se estudam os diversos sistemas de que se compõe o patrimônio;

Mecânica Contábil, quando se estudam os movimentos constantes dos componentes do patrimônio.

As ciências secundárias que são postas em evidência como auxiliares da ciência contábil, possibilitam ao investigador dos fatos patrimoniais, um melhor conhecimento dos componentes do pa-

trimônio, de acordo com a função que se procura conhecer.

O patrimônio deve ser tomado como um todo homogêneo.

Os seus componentes podem ser decompostos para análise, sem que o todo sofra a ação de tal separação.

Quando se recorre a outras ciências auxiliares no sentido de explicar os fenômenos que se passam no objeto de uma ciência qualquer, comprova-se devidamente a razão por que as várias ciências sociais tomam por empréstimo, umas às outras, as leis que lhes servem de complemento na disciplinação dos fenômenos que lhes cabem estudar.

O entrelaçamento das leis pertinentes às diversas ciências particulares, no sentido de um melhor conhecimento das causas formadoras dos fenômenos observados nos respectivos objetos, demonstra sobejamente a impossibilidade de alguém poder alcançar a universalidade em todas as suas formas, do conhecimento científico, o que implica a divisão da ciência em ramos diferentes, classificados como ciências particulares, cujos fenômenos serão observados e analisados mais atentamente, e possibilitando ao estudioso campos de investigações restritos e capazes de serem cobertos pela inteligência.

As ciências sociais apresentam, no caso em tela, maiores campos para a divisão argüida, uma vez que os fatos sociais podem ser estudados sob prismas diversos, oferecendo material abundante para as mais interessantes investigações.

A Contabilidade está no caso focalizado como ciência social.

Sendo um ramo da Sociologia, constitui a Contabilidade um campo específico de estudos.

O objeto da Contabilidade — o Patrimônio — exige, para a compreensão das manifestações que emanam dos seus componentes, uma grande soma de conhecimentos das várias ciências sociais.

A Contabilidade, como toda ciência social, impõe-se aos estudiosos muito lentamente, sofrendo oposições e incompreensões que sómente serão vencidas pelo passar dos tempos.

E a história de cada uma das ciências sociais, a começar pela própria Sociologia, é prenhe de lutas incessantes.

A Contabilidade não escapa à regra.

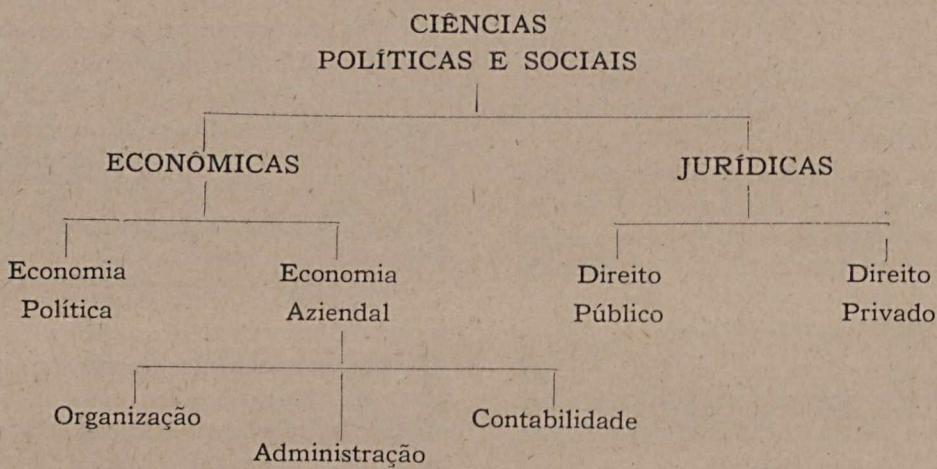
A formação de escolas várias não trouxe melhor situação ao esclarecimento das causas que determinam o aparecimento dos fenômenos no objeto.

O estudo científico da Contabilidade, entretanto, vai impondo-se dia a dia, e os opositores vão desaparecendo.

Aquêles que perdurarem em tapar o sol com a peneira, ficarão à margem vencidos pela sua própria teimosia, ou gritarão no deserto sem que possam ouvir o eco de sua própria voz.

6.º CLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE ENTRE AS CIÊNCIAS

Procurando situar a Contabilidade entre as ciências particulares, o saudoso Mestre Frederico Herrmann Júnior apresentou o esquema seguinte:



E para justificar o esquema, o Mestre comenta:

"Resta verificar se a Contabilidade se coaduna com as "ciências morais e sociais".

Estas têm por objeto o homem enquanto ser inteligente, livre e social, considerado não sómente em si, mas em seus atos e em certos fatos exteriores que são a manifestação de sua vida moral e social".

No subgrupo das ciências morais e sociais, encontramos as ciências sociais e políticas, que "estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e do seu desenvolvimento".

A este subgrupo subordinam-se, entre outras ciências, o Direito, a Economia e a Contabilidade.

O Direito, estudando e regulando o comportamento dos homens em suas relações recíprocas.

A Economia, que examina as riquezas como elementos dependentes do comportamento dos homens reunidos em sociedade.

A Contabilidade, que trata da riqueza no seu estado de apropriação como matéria econômico-administrativa das empresas e entidades político-sociais.

Notamos, assim, três espécies de relações:

1) relações entre indivíduos que formam a sociedade;

2) relações entre a riqueza coletiva e a sociedade humana;

3) relações entre a riqueza apropriada e as empresas e entidades a que pertencem.

A Contabilidade ocupa-se, portanto, de fatos exteriores relacionados com a atividade econômica do homem, limitadas ao âmbito das empresas e entidades econômicas e sociais.

Incumbe à Contabilidade, como sistema de conhecimentos, estudar o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas, até certo ponto clarividentes e livres.

Estes os fundamentos que autorizam o enquadramento da Contabilidade entre as ciências políticas e sociais, ao lado de outras doutrinas, como as de organização e administração, também votadas, a aspectos relacionados com as atividades econômicas exercidas no seio das empresas em geral". (O grifo é nosso).

Depois explica:

"A Contabilidade não se confunde com as doutrinas de organização e de administração técnica, sem embargo das íntimas relações que as ligam entre si, por terem como campo comum as empresas em geral".

.....

"A Contabilidade, como ciência autônoma, tem por objeto o estudo do patrimônio aziendal sob o ponto de vista estático e dinâmico".

Serve-se da escrituração como instrumento para demonstrar as variações patrimoniais. A Contabilidade não se confunde nem com a organização, nem com a gestão. Cabe-lhe estudar as operações aziendais, isto é, os fatos sómente em seus efeitos sobre o patrimônio. (108)

Achamos interessante a classificação apresentada.

Não concordamos, porém, com a mesma. Ela foge à linha traçada de que a contabilidade pode e deve ser uma ciência particular autônoma.

Isso mesmo afirma o Mestre.

O que há na Contabilidade, como em todas as outras ciências sociais, que têm o homem como objeto formal, é a íntima ligação que as leva à necessidade de utilizarem-se das leis específicas de cada uma para as suas investigações sem que, entretanto, apresentem idéia de subordinação.

O mesmo reconhece o Mestre quando afirma em sua "Contabilidade Teórica", 1926, pág. 18, que "a Contabilidade tem relações muito íntimas com a economia política, com o direito, com a ciência da administração, com as finanças, etc.,

(108) FREDERICO HERRMAN JUNIOR — *Contabilidade Superior* (Teoria Econômica da Contabilidade), 2.ª Edição. Editora Atlas S.A. — 1946 — págs. 14, 15, 16 e 18.

mas que possui também traços e fundamentos que lhe proporcionam um campo próprio".

O Mestre, na obra já citada — Contabilidade Superior (Teoria Econômica da Contabilidade) à página 18, afirma:

"A doutrina lançada por Zappa teve a vantagem de orientar os estudos contabilísticos no único sentido que lhe pode conferir mérito científico".

Não estamos de acordo.

As novas tendências no estudo da Contabilidade preconizadas por Gino Zappa não abrem novos horizontes à Contabilidade como ciência particular, autônoma, com campo de investigações próprio.

Ao contrário, o que Zappa procura fazer é restringir a órbita de ação da ciência contábil, reduzindo-a a uma simples técnica de aplicação das regras estabelecidas por outra subciência.

E mais do que isso: ele e os seus seguidores consideram a Contabilidade como simples sistema de *rilevazione*.

Para Zappa é a economia aziendale a verdadeira ciência, envolvendo em seu campo de ação outras ciências tais como a administração, a organização, etc.

E tanto isso é exato que o Mestre Herrmann Júnior havia, em seu "Curso de Contabilidade — Contabilidade Teórica" — esquematizado o seguinte:

Ciências Políticas Sociais:

Aspectos Jurídicos:

- 1) Teoria Geral do Estado
- 2) Direito Público
- 3) Direito Privado

Aspectos Econômicos:

- 1) Economia Política
- 2) Economia Aziendale:
 - a) Organização Aziendale
 - b) Administração Aziendale
 - c) Contabilidade
- 3) Ciências de Administração.

Influência de Zappa, não há negar.

Ainda no segundo esquema que apresentamos em primeiro lugar, o Mestre não pode fugir ao fascínio do italiano.

Zappa procura criar uma verdadeira ciência *mater*, sem lembrar-se de que cai no mesmo exagero do pensamento cerboniano.

É uma ciência paralela à ciência económica o que ele procura fazer.

A Economia Aziendale não se encontra devidamente definida e posta com exatidão no quadro das ciências sociais, não obstante a farta literatura sobre o assunto e de ótimos mestres que a defendem com ardor e convicção.

VINCENZO MASI escreve:

"Infatti lo Zappa, senza por tempo in mezzo, senza attese lunghe, senza aspettare alcuna elaborazione scientifica, viene in quel medesimo discorso a proclamare la necessità di coltivare una scienza nuova, l'economia aziendale, la quale da lui viene definita — senza chiedersi se

sia o non sia matura per una definizione — basterebbe pensare che il Besta aveva negato la possibilità di costituire una scienza dell'amministrazione economica — viene da lui, come è noto, definita come la scienza che studia "le condizioni di esistenza e la scienza dell'amministrazione economica delle aziende".

Altra contraddizione: perchè la ragioneria avrebbe dovuto aspettare non si sa qual lasso di tempo per potere arrivare a formularne una definizione corretta, e non già avrebbe dovuto aspettare altrettanto tempo la economia aziendale — che nel tempo nel quale parlava l'alto oratore era ancora da costituire a danno di altre scienze e tecniche?"

E, altra contraddizione ancora più grave: perchè intitolare il discorso di che parliamo "Nuove tendenze negli studi di ragioneria", quando tutto il tono del discorso è una levata di scudi, a stento coperta, contro la ragioneria che esce minorata e mutilata? Perchè non intitolare un tal discorso ad esempio: "Verso nuovi orizzonti nel campo economico aziendale?" Non è tutto tale discorso diretto a gettar le fondamenta della aziendale e ad attellare la ragioneria al carro apparentemente rutilante di cotale economia, o peggio, a trascinarla in catene dietro di essa?" (109)

É uma verdade o que afirma Masi.

É a prova de que Zappa não traçou, como trombeteiam os seus seguidores, novos rumos ao estudo científico da Contabilidade.

E tanto isso é verdade que ele se esforçou sempre, em tôdas as suas obras, inclusive no célebre discurso de Veneza, em colocar a Contabilidade em plano secundário, como ciência auxiliar.

A preocupação constante, que ressalta em seus estudos, em suas cogitações, em seus pensamentos, sempre traduzidos com brilhantismo, não se poderá negar, é a de criar uma ciência nova que, invadindo o campo de investigações da Contabilidade, se tornasse uma ciência *mater*, reguladora das leis que regem os fenômenos até então estudados não sólamente pela Contabilidade, como também, pela Organização, pela Administração, etc.

E Zappa, entretanto, preconiza que não devemos "vedere nelle ragioneria una specie di scienza madre dalla quale potesse logicamente derivare ogni dottrina che volgesse alla visione della economia aziendale".

É, como já afirmamos, o mesmo êrro do pensamento cerboniano.

Vejamos o que diz Zappa em seu "Il Reddito di Impresa":

"L'azienda, coordinazione economica in atto, ci presenta — secondo già chiarimmo diffusamente — come un sistema accentrativo di accadimenti correlati. L'azienda è un'unità. Può avere molti organi ma una sola strutura. Conta sua ricchezze svariate *ma ha um patrimonio unico*. (O grifo é nosso). Si svolge in attività molteplici ma ha una sola vita. Sorge, si accresce, agisce como un tutto; la sua vita si manifesta com un continuo adattamento delle parti fra loro e col tutto, ma anche delle parti e del tutto con l'ambiente che è il mezzo nel quale l'azienda diviene. L'azienda non può vivere isolata. L'azienda tanto più adempie il compito al quale intende quanto più si conforma all'ambiente e lo utilizza ai propri fini. Il divenire di una economia aziendale non può consapevol-

(109) VINCENZO MASI — *Per la Difesa e l'Autonomia Scientifica della Ragioneria — Rivista Italiana di Ragioneria* — Maggio — Giuno — N.º 1, 5, 6 — 1951, pág. 85.

mente percepírsi che quando venga ricollegato con il processo dell'economia generale.

In ogni azienda l'equilibrio interno si modifica in corrispondenza alle forze incidenti esterne; condizioni esterne identiche operano però in modo disforme su aziende che si trovano in condizioni diverse.

L'azienda non è un sistema chiuso, e, come ogni sistema, ci appare anche come elemento di sintesi più elevata, che deve comporsi con altri sistemi. L'azienda partecipa con enti vari alle gerarchie del sistema economico generale. Uno è il mondo economico; anzi uno è l'intero mondo sociale." (110)

Tudo que acima ficou dito sobre a azienda, é idêntico ao que se poderia dizer sobre o patrimônio, objeto da Contabilidade.

Por que então esta inovação?

O patrimônio não é uma unidade econômico-social?

O patrimônio não faz parte da economia geral?

Confirmado o que temos dito sobre a invasão do campo próprio às investigações da ciência contábil pela aziendaria, transcrevemos o que diz Giuseppe Carlo Colli em "L'Azienda e L'Impresa":

"L'azienda è economicamente una unità complessa con limiti non sempre determinabili, risultante dalla combinazione di numerosi elementi uniti a costituire un tutto organico. I singoli elementi non potrebbero essere considerati uno per uno, avulsi dall'insieme unitario di cui fanno parte, perchè in tal modo non solo si perderebbe la visione dell'insieme, ma anche ciascun elemento verrebbe a perdere quel rilievo e quel significato che ha nel quadro generale. Per converso, il carattere unitario dell'azienda non implica la conseguenza che i singoli elementi scompaiano nell'unità; essi rimangono quase sempre, si possono scorgere di norma pure distinti e debbono essere studiati e classificati in modo che si possa verede bensi il tutto nella sua integrità, ma anche nella complessità e nella molteplicità delle diverse parti fra loro differenziate.

L'azienda non è insomma nè una ibrida mescolanza di elementi tra loro semplicemente commisti, nè una combinazione nella quale non rimanga più traccia dei diversi componenti, ma è piuttosto simile ad un organismo biologico, dove diversi e distinti e bene individuabili sono i tessuti, gli organi con le loro diverse funzioni, ma dove non si potrebbe separare un tessuto o un organo senza provocare la morte dell'elemento separato, alle volte anche di tutto l'organismo.

E come al disopra dei singoli organi e delle loro funzioni sta qualche cosa che presiede a tutto l'organismo, che ne costituisce l'unico ed inscindibile "io" vivente, così nell'azienda al di sopra di tutti gli elementi materiali od economici sta un complesso di forze che danno luogo ad una volontà, la quale coordina i diversi elementi e le funzioni loro, li anima e dirige verso un unico fine. Quando si caratterizza l'azienda semplicemente come um complesso di beni, si dice cosa incompleta ed inesatta, perchè quei beni non potrebbero realizzare alcuna finalità economica, se non vi fosse un soggetto al quale essi appartengono, e che di essi si serve per il raggiungimento dei suoi fini, che sono in gran parte, ma non sempre ed esclusivamente, fini economici." (111)

Eis aí o que poderíamos dizer sobre o patrimônio.

(110) GINO ZAPPA — *Il Reddito Di Impresa* — III, Ristampa — II Edizione, 1946 — Dott. Antonio Giuffrè, Editore — Milano — pág. 32.

(111) GIUSEPPE CARLO COLLI — *L'Azienda e L'Impresa Nelle Técnicas Professionale* — Malfasi, Editore, Milano, 1950, págs. 7 e 8.

Para o estudo da unidade econômico-social, que se chama patrimônio, em todas as suas modalidades, em sua composição íntima, no movimento constante de seus componentes, nas formas que constantemente, como ser vivo, tomam as suas menores partículas de massa, no conhecimento das leis auxiliares de outras ciências que estudam em colaboração com a Contabilidade, prevêem e fixam os movimentos dos componentes do patrimônio, não é necessário conhecer a quem está sujeita a massa geral patrimonial, isto é, quem comanda as ações de administração do todo.

O estudo da administração compete à outra ciência social — a Administração, que por sua vez toma emprestado para explicação de fatos vários, leis pertinentes a outras ciências sociais.

A ela, sim, compete o exame dos fatos no sentido de traçar normas gerais que possibilitem a boa direção das ações administrativas.

São ciências diferentes que estão no mesmo campo — fatos diversos, com ações distintas.

É preciso não confundir as linhas demarcadoras dos fenômenos que se passam no mesmo campo de estudos.

A Contabilidade estuda o todo patrimonial e cada uma de suas partes separadamente.

Desce à análise de cada componente em sua forma, em sua estrutura, em sua composição, em suas relações estreitas com as outras partes, em sua dinâmica, em seu crescimento, em sua estabilidade, no seu decrescimento, podendo determinar, matematicamente, a formação de cada componente e evidenciar as causas que dão lugar ao seu aparecimento ou desaparecimento, no tempo e no espaço.

São, portanto, os fenômenos patrimoniais, fenômenos de vida.

Poderia aplicar, com pequenas modificações, à Contabilidade, o que Pacces afirma para a AZIENDA:

"L'Azienda, come in genere ogni complesso vivente, non si presta ad essere studiata, nel suo insieme col microscopio. Il microscopio è strumento indispensabile, ma ad un certo punto occorre sapere metterlo da parte e tirarsi indietro per poter vedere l'insieme; per poter studiare le relazioni tra una parte e l'altra, le analogie le differenze; in una parola per procedere a quella coordinazione di materiali e d'idee, che valga a darci una visione integrale del fenomeno studiato". (112)

Ainda é GIUSEPPE COLLI quem, referindo-se aos trabalhos de PACCES, afirma:

"Questo autore vede nei fenomeni aziendale molta analogia con quelli biologici umani, che sono con utilità studiati profondamente nei singoli componenti, ma per conoscerne il tutto nella sua meravigliosa unità devono essere considerati nella loro complessa combinazione". (113)

(112) F. M. PACCES — *Corso Generale Di Economia Aziendale* — Vol. 1.º — Ist. Aziendale Italieno, Roma, Torino, 1935 — Pessini, págs. 52, 53, 95 e 96 — Citação de Giuseppe Colli.

(113) GIUSEPPE COLLI — *Obra citada*, pág. 9.

E é assim que devemos ver o patrimônio. E é assim que a Contabilidade pura explica o patrimônio.

Sobre esse aspecto, não podemos deixar de citar CASANOVA, quando diz:

"I cambiamenti di composizione e di struttura dei singoli elementi, sebbene rispettino l'individualità dell'azienda, incidono profondamente nella sua essenza, poichè l'azienda non è un'astratta unità ideale ma un concreto organismo, così in ogni suo momento essa non ha e non può avere altra o diversa realtà da quella determinata dai concreti suoi fattori costitutivi.

Se questi elementi costitutivi mutano per la specie, per le forme di coordinamento e la misura delle combinazioni, muta conseguentemente l'azienda sia pur concepita nel suo insieme quale complesso unitario.

In realtà l'unità che l'azienda possiede, la individualità che normalmente conserva attraverso i suoi cambiamenti non distrugge e non sminuisce, anzi, per così dire, eleva ed esalta l'individualità dei singoli elementi costitutivi che, collegandosi nell'azienda, la compongono, la sostengono e la alimentano". (114)

Mais uma vez nos socorremos de GIUSEPPE COLLI.

No tocante à ordem de estudos da AZIENDA, ele diz:

"L'azienda si deve studiare:

- a) nei diversi elementi che la compongono
- b) nel suo funzionamento normale
- c) nel suo funzionamento anormale cioè in quei fenomeni che corrispondono ai fatti o agli stati patologici dell'organismo vivente.

Lo studio completo del fenomeno aziendale dovrà prefiggersi scopi tecnici "conoscenza dei modi e degli strumenti del governo economico dell'azienda". (115)

Aí está a ordem de estudos que se deve admitir para a apreciação do patrimônio.

E êsses fatos citados, essas opiniões defendidas pelos seguidores do grande Zappa, na justificação da existência da Aziendaria, poderão ser transformados em justificativas da Contabilidade.

Por que, então, criar uma nova ciência cujas linhas gerais ainda estão indecisas, ainda se encontram em formação, quando existe uma outra ciência com linhas gerais já devidamente firmadas, com regras imutáveis no tempo e no espaço, atuando dentro do mesmo campo de ações?

A Aziendaria necessita de uma elaboração científica mais aprofundada, com uma ordem de conhecimento mais aclarada.

O campo de estudos em que desejam fazê-la agir, é o mesmo em que a Contabilidade desenvolve a sua ordem de estudos.

Os fenômenos postos em evidência são os mesmos.

(114) M. CASANOVA — *Studi Sulla Teoria Dell'Azienda* — Soc. Ed. Foro Italiano, Roma, 1939, págs. 62-63 — Citado por Giuseppe Colli.

(115) GIUSEPPE COLLI — *Obra citada*, pág. 9.

Todos êles dependem de fatos sociais, razão precípua da multiplicidade de conceitos na apreciação dos fatos observados nos vários setores em que a ação do homem se faz sentir.

Não é porque os fatos sociais possam ser analisados e estudados sobre aspectos vários, que se procure construir uma ciência particular com os mesmos elementos de outra ciência, sem nenhuma particularidade que diferencie os fenômenos pertencentes a ambas.

Do estudo dos fenômenos observados por cada ciência, depende a colocação da mesma no quadro geral das ciências.

Dentro das ciências sociais não existe subordinação como parece quererem os seguidores da aziendaria.

Poderíamos traçar um seguimento dos fenômenos sociais, partindo do homem isolado até aos homens em sociedade.

O seguimento seria da maneira seguinte:

Homem — O homem isolado sem contato com outros homens, não cria fato social.

Homens — Os homens em relações com outros homens dão lugar ao aparecimento de fenômenos de aspectos diferentes, os quais constituem fatos sociais.

Fatos Sociais — Os fatos sociais, em face da complexidade com que se apresentam, criam campos distintos de ação, que determinam a necessidade de ordens de estudos diversos.

Sociologia — O estudo dos fatos sociais, de uma forma geral, universal, deu lugar ao nascimento de uma ciência especial — *Sociologia* — que constitui, assim, a cúpula das outras ciências sociais.

Ciências Particulares — Em virtude da impossibilidade de ser abrangido por um único indivíduo, a universalidade do conhecimento, dividiu-se o saber em campos diversos, de maneira a constituir ciências particulares que com menor esforço pudessem ser explicadas. No subgrupo das Ciências Sociais e Políticas aparecem como ciências particulares, entre outras, as seguintes:

- a) Direito;
- b) Jurisprudência;
- c) Psicologia;
- d) Economia;
- e) Finanças;
- f) Administração;
- g) Organização;
- h) Contabilidade;
- i) Estatística;
- j) Lingüística;
- k) Religião;
- l) História Geral;
- m) História da Civilização;
- n) Lógica;
- o) Estética;
- p) Moral, etc.

Cada uma das ciências particulares postas em evidência possui um corpo próprio de doutrina, que disciplina os fenômenos que lhe são dados estudar, com formas, estruturas, composições diferentes, etc., não obstante partirem do mesmo centro de irradiação.

A Contabilidade, portanto, tem também o seu corpo próprio de doutrina, que a diferencia das outras ciências, disciplinadora dos fenômenos que lhe são dados estudar, em toda extensão de suas manifestações, dentro do campo próprio.

Assim, para classificar a Contabilidade dentro do quadro das Ciências Sociais e Políticas, poderíamos traçar o seguinte:

CIÊNCIAS MORAIS E SOCIAIS

CIÊNCIAS SOCIAIS E POLÍTICAS

- a) Direito;
- b) Jurisprudência;
- c) Economia;
- d) Psicologia;

- e) Finanças;
- f) Administração;
- g) Organização;
- h) Contabilidade;
- i) Estatística;
- j) Lingüística;
- k) Religião;
- l) História Geral;
- m) História da Civilização;
- n) Lógica;
- o) Estética;
- p) Moral, etc.

É, parece-nos, mais racional, facilitando o estudo das leis correlatas e pondo em evidência as diversas relações que existem entre as mesmas ciências.