

Introdução ao Estudo da Filosofia Contábil

BENEDICTO MAGALHÃES

CONTABILIDADE — DEFINIÇÃO

HÁ, para a Contabilidade, uma imensidade de definições.

Para uns, a Contabilidade é arte; para outros, a Contabilidade é ciência.

Mas, uma ciência *sui generis*, sem leis, sem métodos e com falso objeto.

E, assim, as definições multiplicam-se, retratando as grandes divergências que dominam os pontos de vista externados pelos vários tratadistas, alguns de saber inconteste.

Pondo em relêvo essa multidão de definições, JEAN BOURNISIEEN afirma:

"Beaucoup de définitions ont été données de la comptabilité; la presque totalité réduit la science comptable à la tenue des livres de commerce et ne la considère que comme un formulaire de recettes empiriques ayant pour but l'enregistrement conformément aux lois du Code de commerce, des mouvements de valeur auxquels donnent lieu les transactions commerciales" (1).

E os homens que procuram definir a Contabilidade, não se detêm no pensamento de que a ciência, qualquer que seja o seu objeto, representa um esforço do espírito, no tempo e no espaço e que exprime uma idéia em marcha, que se modifica a cada instante, tangida pelos recursos novos da técnica, em todos os setores do saber.

A Contabilidade também como ciência social, sofre os efeitos da marcha dos tempos que, modificando as velhas concepções dos fenômenos sociais, alteram as formas técnicas em uso.

E essas formas empregadas na atualidade e tidas por quase perfeitas, poderão ser alteradas amanhã, tendo em vista a evolução dos fatos sociais, que tende a apresentar concepções mais aproximadas da perfeição tão ardentemente almejadas pelos homens, nos seus eternos anseios de aproximarem-se do conhecimento exato das leis que regem os fenômenos de cada ciência.

Mas, no campo da investigação científica, a Contabilidade tem sido algo esquecida.

E esse olvido provém, muitas vezes, da confusão estabelecida pelos estudiosos da matéria, na

consideração do objeto que dá campo às indagações da Contabilidade.

Outras vezes, o erro na apreciação dos métodos empregados pela ciência contábil nos estudos dos fenômenos, gera uma espécie de timidez na conceituação da Contabilidade no quadro geral das ciências.

E o descuido de observação dos fatos que se passam no campo em que a Contabilidade atua, deu lugar ao aparecimento dessa enormíssima quantidade de definições.

Parece que os diversos ângulos pelos quais a Contabilidade deve ser vista, observada e analisada, são postos à margem, confundindo-se a arte que é a prática, a parte aplicada, com a ciência que estabelece as leis gerais dentro de cuja órbita giram todos os fenômenos que a ciência contábil disciplina.

A verdade do que acima ficou afirmado, poderá ser demonstrada com o desfile de várias definições apresentadas por grandes mestres que vêm prestando à Contabilidade a contribuição de sua inteligência, da meditação, do esforço orientador de valor inestimável.

Algumas das definições são verdadeiramente inaceitáveis, porém, por mais paradoxal que pareça, contribuem para a formação de uma mentalidade especial, pela análise dos elementos do grande edifício em formação, que é a *Ciência Contábil*.

Vejamos as definições.

O Congresso Internacional de Contabilidade, reunido em Paris, em 1889, adotou a definição seguinte:

"La comptabilité est une branche de la science administrative; elle a pour objet de constater les mouvements et l'état économique de la fortune publique et privée" (2).

A primeira parte da definição acima é francamente errônea.

A Contabilidade não é, pelas suas próprias finalidades, uma parte da administração.

Ela, a Contabilidade, tem as suas diretrizes próprias, as suas funções independentes.

A Administração como ciência particular, ramo do mesmo tronco — Ciências Político-Sociais

(1) JEAN BOURNISIEEN — *Essai de Philosophie Comptable* — pag. 1, Dunod, Paris, 1919.

(2) JEAN BOURNISIEEN — *Obra citada*, pag. 2.

— lança mão das deduções contábeis para auxiliar a interpretação dos trabalhos que lhe são cometidos.

A segunda parte tem algo de aceitável.

M. M. LÉAUTEY et GUILBAU afirmam:

"La comptabilité, branche des mathématiques, est la science de la coordination rationnelle des comptes relatifs aux produits du travail et aux transformations du capital, c'est à dire, les comptes de la production, de la distribution, de la consommation et de l'administration des richesses privées et publiques" (3).

A definição acima poderia ser aceita em alguns pontos, se fosse devidamente analisada e decomposta.

Houve um pouco de lampejo clareando as trevas, porém, foi fugidio.

Confundiu-se o objeto da Contabilidade com a economia política.

A linha demarcadora das atividades das duas ciências não chegou a acentuar-se.

Depois, os mestres colocaram a Contabilidade como parte da matemática, o que não é possível conceber.

A. BURCKHARDT, ao abrir a sua "La Grammaire de la Comptabilité", adverte:

"La comptabilité ayant pour objet l'enregistrement méthodique des opérations d'une entreprise, il est évident que son étude suppose des notions très sérieuses de la technique des affaires".

E ao desenvolver a matéria, apresenta a definição seguinte:

"La Comptabilité est une science qui a pour objet l'étude des principes systématisés dont l'application permet à toute personne mais plus spécialement aux commerçants, de constater les transformations successives d'un capital engagé dans une entreprise quelconque, et de chiffrer les résultats obtenus du fait de ces transformations".

Procurando demonstrar a utilidade da Contabilidade, dentro de seus pontos de vista, escreve:

"Une comptabilité bien conçue et bien tenue permet au commerçant:

- 1.º, d'enregistrer sous une forme resumée, et néanmoins claire et précise, toutes les opérations qu'il traite;
- 2.º, de connaître également toutes les valeurs dont il dispose, de telle sorte qu'il puisse des employer au mieux de ses intérêts sans s'engager au delà de des possibilités;
- 3.º, de connaître à tout moment sa situation par rapport aux tiers avec lesquels il traite;
- 4.º, de déterminer périodiquement les résultats pécuniaires qu'il obtient, sous une forme assez détaillée pour qu'il soit à même de régler en conséquence la marche de ses affaires;
- 5.º, de satisfaire aux lois commerciales en cette matière;
- 6.º, de fournir au fisc des renseignements facilement contrôlables" (4).

(3) M. M. LEAUTEY et GUILBAU — citada por Jean Bournisien, idem.

(4) A. BURCKHARDT — *La Grammaire de la Comptabilité* — Flammarion, Editeur, Paris — págs. 9, 11, 12.

Como se vê, não há, nessa descrição, embora por demais exaustiva, um sentido científico para a Contabilidade.

É puramente à forma escritural que o mestre se apegua, não obstante, na definição apresentada, classificar a Contabilidade como ciência.

E a essa maneira de tratar a Contabilidade, chama o mestre de Contabilidade Clássica.

PIERRE GARNIER, procurando situar o conceito de Contabilidade, escreve:

"La Comptabilité est une méthode permettant le classement et la mesure (en nombre ou en grandeur) de faits qui ont été observés par le comptable.

Elle est fondée toute entière sur cette notion de classement, donc d'analyse.

Elle utilise à cet effet un organe qui lui est propre: le compte.

Comme tout classement, la Comptabilité suppose une Classification préalable, c'est-à-dire une liste des classes ou catégories entre lesquelles nous répartirons nos faits observés.

Cette liste s'appelle *plan des comptes*. Chaque catégorie s'appelle un *compte*" (5).

Não obstante procurar Pierre Garnier focalizar em seu "La Méthode Comptable", idéias novas e tentar estabelecer as linhas gerais da Contabilidade *pura* ou *científica* em relação à Contabilidade *aplicada*, fuge, entretanto, ao assunto explanado para cair na idéia materialista, que é de tanto agrado de alguns escritores.

Aliás, o ponto de vista materialista atrai muito sutilmente os estudiosos da Contabilidade.

GABRIEL FAURE define a Contabilidade:

"La Comptabilité est un mode d'expression qui nous enseigne à enregistrer avec méthode les événements effectuant un ensemble de biens a fin de mettre en évidence le détail de ces événements et le résultat qui s'en dégage" (6).

A conceituação da Contabilidade dada pelo grande Gabriel Faure, conforme se verifica pela citação, é bem pobre de espírito científico.

Não parece que o mestre francês tenha meditado sobre os fenômenos contábeis e sobre o objeto da ciência em espelho.

M. DE FAGES define a Contabilidade:

"La comptabilité est la science qui a pour objet la numération des unités en mouvement".

E explica:

"Cette définition est absolument générale puisque nous n'avons à aucun moment fait intervenir la nature des unités dont nous suivions les mouvements. Elle s'applique donc à ce que l'on peut appeler: la comptabilité pure" (7).

(5) PIERRE GARNIER — *La Méthode Comptable* — Dunod, Paris, 1940, pág. 39.

(6) GABRIEL FAURE — *Comptabilité Générale* — Paris, 1927, Masson.

(7) M. DE FAGES — *Les Concepts Fondamentaux de la Comptabilité* — Paris, 1927.

LOUIS SAUVEGRAIN em *Logique et Comptabilité* antes de definir a Contabilidade, apresenta as seis funções seguintes:

- 1.º Enregistrement des Mouvements de Valeurs;
- 2.º Contrôle de cet enregistrement;
- 3.º Classement Statistique des Mouvements;
- 4.º Tableau de la situation de l'entreprise;
- 5.º Détermination des résultats;
- 6.º Attribution des résultats".

E em seguida afirma que a Contabilidade, "consiste dans l'Enregistrement, le Contrôle et le Classement des mouvements de valeur qui constituent la activité d'une entreprise et qu'elle effectue ces opérations de telle manière que l'on puisse à tout moment dresser un Tableau de sa situation, Déterminer et attribuer ses résultats" (8).

MARCEL SOQUET, para definir a Contabilidade, faz os comentários seguintes:

"Les définitions abondent. Les unes sont abstraites, difficiles à saisir, difficiles à justifier; beaucoup cachent une imprécision invraisemblable sous des mots pompeux; elles sont tout le contraire des définitions; au lieu de préciser, elles ouatent de vague les notions les plus claires. Les autres, trop simples peut-être, ne paraissent pas placer la comptabilité à son rang l'échelle des connaissances humaines, ni en indique le but essentiel, celui que lui est propre. Nous reconnaissons d'ailleurs que cette science est encore en état de gestation. La théorie comptable commence à être travaillée et mise au point. Jusqu'ici, la comptabilité n'était qu'un art, qu'un ensemble de recettes pour faire un travail déterminé. La Comptabilité pourrait être définie "la science qui fait connaître les principes à appliquer et les méthodes à suivre pour établir un compte rendu chiffré de gestion" (9).

JOSÉPH REISER, em "L'Organization du Contrôle et la Technique des Verifications Comptables", procura no capítulo — Organization Comptable — explicar a melhor maneira de controlar os fenômenos econômico-financeiros que se verificam nas diversas entidades, dividindo, para tal fim, o capítulo citado em quatro partes distintas:

- a) Comptabilité simple;
- b) Comptabilité double;
- c) Division des journaux;
- d) Comptabilité mécanisée. (10)

A divisão exposta, demonstra claramente a falsa concepção em que é tida a Contabilidade pelo tratadista.

JACQUES CHARPENTIER, prefaciando o livro — "Introduction à la Technique Comptable", de CHARLES PENGLAU, escreve:

"Quand on a proclamé que la comptabilité est la science des comptes, on n'a rien dit. La science des comptes, étudiés pour eux-mêmes, c'est l'arithmétique. Si l'on entend dire que la comptabilité a pour object la mesure des

choses, on n'a rien dit non plus, car tout science a pour fin dernière la mesure des phénomènes auxquels elle s'applique. Ce qui caractérise la comptabilité, comme toute science, c'est son objet, et ce qu'il rend profondément originale, c'est que les phénomènes qu'elle mesure ne sont pas des manifestations de la matière, mais des phénomènes sociaux. Ce sont des "valeurs", et ce sont en même temps des "droits". Par là, la comptabilité apparaît comme une *branche* — la plus avancée — de la *sociologie*. La Comptabilité a pour objet la *mesure des valeurs*. C'est son objet propre. Elle est née sous le signe de la valeur. Elle regarde les objets *sub specie pretii*" (11).

JOS. M. C. X. GOEDSEELS em "Synthèse de la Comptabilité Commerciale", afirma:

"Le mot comptabilité désigne matériellement un ensemble de documents comptables. Ceci ne nous parait comporter aucune explication. La Comptabilité c'est aussi une science et un art. Nous dirons ainsi que la comptabilité est la science des règles à suivre pour enregistrer méthodiquement des opérations principalement des opérations industrielles, commerciales ou financières, de manière à permettre de faire ressortir tout moment soit la situation d'ensemble d'une entreprise, soit l'état de chacun de ses éléments".

E continua:

"Pour définir pratiquement la comptabilité en tant que science comptable, nous dirons c'est l'ensemble systématisé des connaissances requises pour pouvoir faire en sorte qu'un banquier, par exemple, puisse à tout moment se rendre aisément compte de la situation d'ensemble de son affaire. La Comptabilité est aussi l'art de tenir les livres comptables en conformité avec les règles de la science comptable" (12).

E. RENÉ DELAPORTE em "Les Lois de la Comptabilité", depois de apresentar, justificando, as leis que regem os fenômenos contábeis, define a Contabilidade:

"La Comptabilité est la science des comptes et des valeurs, qui a pour but: la création de procédés et de systèmes de classements de comptes permettant l'enregistrement, la numération et l'évaluation d'opérations et de valeurs en mouvements.

a) pour en fixer la position des opérations ou des valeurs;

b) pour en fixer la situation de l'objet de cette comptabilité;

c) pour en tirer des renseignements, à moins d'adopter le bilan épanoui de M. Queffeuil ou il les présent tous.

Elle est la *science des comptes* parce qu'elle emploie ce moyen graphique; le *compte*; elle est la *science des valeurs*, parce qu'elle présente dans le compte, les classements et les variations des valeurs, en donnant leur position. Comme elle fait des classements, on a même dit qu'elle était la *science de l'ordre*" (13).

Para quem escreve um fascículo sobre "Les Lois de la Comptabilité", a definição apresentada não corresponde à conclusão que era de esperar.

(8) LOUIS SAUVEGRAIN — Dunod, Paris, 1936 pág. 12.

(9) MARCEL SOQUET — *La Réforme de la Comptabilité Publique* — Paris, 1934, Dunod.

(10) JOSEPH REISER — *L'Organisation du Contrôle et la Technique des verifications comptables* — Paris, Dunod, 1933, Troisième Edition.

(11) M. JACQUES CHARPENTIER — *Introduction à la Technique Comptable* — Paris, 1929 — Prefácio, págs. V e VI.

(12) JOS. M.C.X. GOEDSEELS — *Synthèse de la Comptabilité Commerciale* — Paris, págs. 7 e 8.

(13) E. RENÉ DELAPORTE — *Les Lois de la Comptabilité* — Paris, 1936 — La Revue "France — Comptable".

Parece que a grande maioria dos escritores confundem a conceituação do termo *ciência*, provindo daí classificar a Contabilidade como ciência das contas.

Uma ciência sem objeto; ou por outra, um objeto estático, rígido, sem fenômenos por estudar.

Não é possível, por maior que seja a boa vontade, considerar um ato prático, uma representação gráfica das mutações de uma quantidade pertencente a um todo, como objeto de uma ciência.

O próprio Delaporte quando desenvolve a argumentação para apresentar as leis, tem um raciocínio muito diferente, que antes de se chegar ao fim do opúsculo, permite pensar de modo contrário à conclusão posta em foco pelo autor.

Eis outra definição que, à semelhança da de Delaporte, deixa o leitor atento em situação de não compreender o porquê da referida definição, tendo em vista o desenvolvimento das argumentações postas em espelho na obra apresentada.

É a seguinte definição de Limoges:

"La Comptabilité a pour objet la mesure des valeurs économiques et son application à l'évaluation de la fortune des individus" (14).

São sempre assim imprecisas, as definições dadas pelos mestres.

Daniel D. Quijano, em "La Nueva Contabilidad — Balance General Mensual" — afirma, ao abrir o seu livro, o seguinte:

"Definición — olvidada — de la Contabilidad:

La Contabilidad es una ciencia que tiene por objeto poner en evidencia día por día las modificaciones aportadas al Capital".

É à página 12, pergunta: "Que es la contabilidad?"

Respondendo à sua própria pergunta, diz:

"Las definiciones abundan. Conocemos no menos de cincuenta, a cual más autorizada. Pero, por la propiedad, por el acierto, por la justeza de sus términos; por el sentido real de la profesión, que encierra; por los horizontes que descubre y por la elocuencia con que habla a la imaginación del contador para despertar su ambición y dignificar su cometido, — nos quedamos con la definición del Congreso de Contadores Franceses acordada el 12 de diciembre de 1880; — La Contabilidad es una ciencia que tiene por objeto poner en evidencia día por día las modificaciones aportadas al Capital" (15).

Mais uma vez constatam-se confusões nas formas de definir a Contabilidade.

Não há um juízo seguro nas investigações necessárias à coordenação dos fatos verificados e constatados no campo em que agem os fenômenos que são disciplinados pelas leis contábeis.

As argumentações postas em espelho pelo Sr. Daniel D. Quijano, conforme acima se des-

creve, para justificar a aceitação da definição apresentada pelo Congresso de Contadores Franceses, são inadaptáveis aos que estudam os princípios gerais da Contabilidade.

Não existe um sentido científico em tudo que afirma.

JOSÉ BORRELL MACIÁ, em "Economía y Organización Industrial" diz:

"Contabilidad es la ciencia que estudia la coordinación de las cuentas en que se anotan los hechos económicos y administrativos de la empresa. El arte que, con arreglo a los principios de la Contabilidad, describe en los libros las operaciones realizadas, se denomina teneduría de libros". (O grifo é nosso).

Em princípio, há algo de aceitável. Decamba, porém, para o estudo das contas.

Sempre a mesma idéia fixa da forma escritural, do registro, não obstante procurar distinguir, na segunda parte, a que está grifada, a Contabilidade pura da aplicação das regras estabelecidas, que constitui a arte, ou seja, a Escrituração.

Mas, a distinção não chega a firmar-se em sentido positivo, real, capaz de esclarecer as posições ocupadas.

Continuando, afirma:

"La Contabilidad se divide en especulativa y administrativa, segundo se refiera a empresas mercantiles que persiguen lucro, o a asociaciones civiles o corporaciones publicas u oficiales" (o grifo é nosso) (16).

Mais uma amostra da incompreensão reinante.

Há mais. Na própria conceituação, o escritor confunde ciência especulativa com especulação.

Vejamos agora a conceituação da Contabilidade dada por MAURÍCIO E. GREFFIER.

Ele diz, em sua "Técnica Contable", o seguinte:

Concepto — Cada uno de los procesos de toda actividad económica se traduce en modificaciones en el patrimonio de la empresa. Estas modificaciones deben ser anotadas en sus diversas fases con el propósito de establecer sus alternativas, causas y consecuencias. A este objeto se utiliza una serie de procedimientos metódicos, cuyo conjunto forma la contabilidad, disciplina que se ajusta a las reglas fijadas por las leyes y a las modalidades propias del comercio. Ha de organizarse de tal manera que permita satisfacer los siguientes propósitos fundamentales propios de todo régimen contable científico:

a) Determinación del estado financiero y económico de la empresa, con las variaciones sufridas en sus alternativas de aumento, disminución y equilibrio. Debe consignar las causas de dichas variaciones, con su intensidad y naturaleza.

b) Establecer las relaciones de la empresa con terceros, con los derechos y obligaciones que emergen de ellas.

c) Controlar las previsiones hechas al iniciarse la empresa y en el curso de su desarrollo, como también, las gestiones de su personal para evitar filtraciones que afeten a su patrimonio y que pueden provir del dolo o del error.

(14) LIMOGES — *Essai de Philosophie Comptable* — Paris, 1919.

(15) DANIEL D. QUIJANO — *La Nueva Contabilidad — Balance General Mensual* — Buenos Aires, Editorial Sopena, pág. 12.

(16) JOSÉ BORRELL MACIÁ — *Economía y Organización Industrial* — Barcelona, Bosch — Casa Editorial, 1944, pág. 371.

d) Proporcionar los datos estadísticos que permitan al empresario, orientar sus actividades de acuerdo con las condiciones del mercado donde opera y sus propias conveniencias" (17).

É interessante, não há negar, o que afirma o escritor.

Ressalta, porém, que o mesmo não situou o objeto da Contabilidade e não deu as razões por que julga a Contabilidade uma ciência.

P. CHARPENTIER afirma, em "Organisation Industrielle":

"On peut définir la comptabilité comme la représentation chronologique des éléments de la propriété d'une entreprise et des modifications successives de leur valeur en espèces" (18).

Pigier, em seus cadernos para o curso prático de Contabilidade, da "Ecole Pratique de Commerce et de Comptabilité", de Paris, ensina:

"C'est la science des comptes ou l'art d'enregistrer les opérations commerciales, industrielles, financières, agricoles ou administratives, de manière à mettre constamment en évidence les points à surveiller pour la bonne direction des affaires".

Põe, depois, em evidência as funções da Contabilidade e da Escrituração Mercantil, explicando:

"La comptabilité organise le travail; elle apprend à créer, à établir les comptes de l'entreprise, afin de pouvoir suivre les mouvements des Valeurs commerciales et, finalement, le Capital dans ses modifications continuelles.

La Tenue des Livres n'est que l'application des principes dictés par la Comptabilité, ou autrement dit leur mise en pratique d'après une méthode adoptée" (19).

A definição apresentada acima ressent-se de segurança na conceituação da Contabilidade.

Para Pigier, a Contabilidade "c'est la science des comptes ou l'art d'enregistrer les opérations commerciales", etc.

Aí está a contradição.

Não há um equilíbrio nas afirmativas; não existe uma linha de conduta firme nas diretrizes tomadas no seguimento dos estudos que deverão orientar as deduções necessárias, que darão elementos para a síntese precisa e capaz de consubstanciar dentro de uma definição, o sentido geral abrangido por uma ciência.

E para confirmar a falta de coordenação nos estudos da ciência contábil, o que faz o escritor afirmar, em um livro, coisa muito diversa do que sustentou em outro, transcreve-se aqui, para comparação com o que ficou dito anteriormente, por Pierre Garnier, em "La Méthode Comptable", já citado, o novo rumo seguido pelo mesmo escritor em "La Comptabilité", edição de 1947.

Vejamos a abertura de "La Comptabilité":

"Une étude complète de la doctrine comptable devrait comprendre trois parties:

1.º L'exposé des principes. C'est la *théorie comptable* proprement dite, dont la connaissance est la *science comptable*;

2.º La description des modes opératoires, ou *technique comptable*, dont la pratique constitue ce qu'on pourrait appeler l'*art comptable*;

3.º L'examen des méthodes diverses d'enseignement ou *pédagogie comptable*" (20).

Há divergência nas duas opiniões. Em um livro, o escritor considera a Contabilidade como "une méthode permettant le classement et la mesure (en nombre ou en grandeur) de faits qui ont été observés par le comptable"; em outro, "est la science comptable".

Não é de admirar que se note esta inconsistência de afirmativas na obra do escritor, o qual se expressa, à página 37 do livro — "La Méthode Comptable", da maneira seguinte:

"C'est de ce souci d'exactitude qu'une méthode est née peu à peu, méthode admirablement précise, méthode scientifique d'observation, qui a reçu pour nom "Comptabilité", qui fut appliquée à l'origine uniquement à l'analyse des faits juridiques puis des phénomènes économiques, et qui, par le degré de perfectionnement qu'elle a atteint au service quotidien de science si complexes, est digne d'être comptée au nombre des méthodes scientifiques d'application universelle. Et nous pouvons aujourd'hui donner de la méthode comptable, la définition extensive suivante:

Por la méthode comptable, étant donné un certain état de fait présent et connu, susceptible d'être modifié par certains phénomènes, on se propose de découvrir ces phénomènes des qu'ils se manifestent, de les enregistrer au fur et à mesure de leur apparition avec toutes les conditions de temps, de lieu, de circonstances, et de nombre ou de grandeur, de les répartir par classes de phénomènes présentant certaines caractéristiques communes, de les mesurer enfin par classes en nombre ou en grandeur, en vue d'un extraire tous enseignements utiles",

diz, entretanto, à página 43, do livro "La Comptabilité":

"L'arithmétique est une science élémentaire qu'on apprend aux enfants dès leur plus jeune âge.

La théorie d'arithmétique est la plus abstraite, la plus ardue, des sciences mathématiques. On l'étudie sans joie en "Math'élém".

La théorie de Comptabilité est heureusement beaucoup moins complexe.

Appuyée d'exemples simples, et réduite à 2 ou 3 formules élémentaires, elle peut servir de base à l'enseignement comptable pour des élèves de toute formation, et de toute origine, l'expérience en a été faite plusieurs fois".

Onde, pois, a continuidade das teses defendidas em um livro e a das expostas no outro?

Se a Contabilidade é considerada ciência, não pode e não deve ser tratada por método.

Todos os escritores, maiores ou menores, afirmam ser a Contabilidade uma ciência e, no entretanto, expõem os fatos que dão lugar às investigações contábeis, como mero ato escritural.

(17) MAURICIO E. GREFFIER — *Técnica Contable* — Buenos Aires, Editor "El Ateneo" 1940, pág. 37.

(18) P. CHARPENTIER — *Organisation Industrielle* — Paris, H. Dunod et E. Pinat — 1919, pág. 189.

(19) PIGIER — *Comptabilité Commerciale* — 4.ª Section, Paris, Librairie Comptable Pigier — pág. 9.

(20) PIERRE GARNIER — *La Comptabilité* — Dunod, Paris, 1947, pág. 1.

E a definição abaixo, é um exemplo frisante, indiscutível, da incompreensão do que seja ciência.

Ed. QUITARD, diz:

"La comptabilité est la science qui nous à coordonner, d'une façon claire et rationnelle, un ensemble de livres et de comptes nous permettant de suivre toutes les opérations d'une maison de commerce" (21).

Aceitar a conceituação da ciência como é feita acima por E. Quitard, é estar de acôrdo com a negação de todos os princípios que nos levam ao conhecimento exato do objeto que dá lugar ao estudo dos fenômenos formadores do campo em que se investigam as verdades que dão lugar ao aparecimento das leis que regem as mútuas relações dos fenômenos observados e que disciplinam a aplicação das mesmas leis.

As definições postas em espelho até agora, embora de grandes mestres, não põem em evidência o objeto da Contabilidade.

E não escapa o próprio LÉON BATARDON, quando afirma em "Comptabilité à la Portée de Tous":

"La comptabilité est la science qui enseigne les règles permettant d'enregistrer les opérations économiques effectuées par une ou plusieurs personnes.

Appliquée aux actes accomplis par un simple particulier, cette science constitue la comptabilité domestique ou privée.

Plus spécialement, la comptabilité est la science qui a pour objet l'étude des règles nécessaires à l'enregistrement des opérations effectuées par une entreprise commerciale, industrielle, financière ou agricole" (22).

Aí está: ciência que tem por objeto o estudo das regras necessárias ao registro das operações efetuadas, etc.

O estudo das regras não pode ser objeto de nenhuma ciência.

E éste aleijão, esta monstruosidade, é ensinada nas escolas.

E há seguidores para tais heresias que deformam e deturpam o verdadeiro sentido da ciência estudada.

P. TERRIER, estudando a situação em que deve ser colocada a Contabilidade, explica:

"On s'est appliqué, dans tous les temps, à enregistrer dans toute Economie particulière de quelque importance les rapports de valeur des phénomènes économiques qui s'y déroulent. Cet enregistrement rudimentaire d'abord, se perfectionne au fur et à mesure que se développent les organismes économiques; il devient commode, pratique, précis et complet. De plus en plus systématique, il se prête aux investigations scientifiques. Les déductions dérivées sont d'utilités données pour l'intelligence directive qui a charge de conduire une Economie à ses fins. Elles composent un système rationnel qui prend place au sein des disciplines économiques: la comptabilité. La comptabilité est ainsi le précieux auxiliaire de gestion des Economies particulières.

Son rôle essentiel est d'observer et de classer les événements économiques, d'établir leurs relations, leurs causes et leurs effets.

Elle procede par analyse et par synthèse. Dans les organismes économiques importants, elle assume une fonction complémentaire. L'administration de ceux-ci réclame la collaboration d'un plus ou moins grand nombre d'individus qui partagent la fonction de gestion.

Cette division fonctionnelle a pour conséquence de faire naître entre eux des responsabilités administratives que la comptabilité permet de contrôler.

Le rôle de la comptabilité est, donc à la fois d'ordre économique et d'ordre administratif". (23)

Algumas das deduções a que chegou Terrier, são muito aproximadas da verdade.

Acontece, porém, que êle não desenvolve a argumentação dentro da mesma linha de raciocínios, que se traçou ao começar a exposição.

Depois de tentar evidenciar as funções da Contabilidade no todo patrimonial, a que chama economia particular, descamba, em toda a sua obra, para o materialismo escritural.

Não há, destarte, uma unidade de pensamento.

Não tem, como êle afirma, o mesmo sentido de observar, classificar os acontecimentos econômicos, de estabelecer suas relações, suas causas e seus efeitos.

F. HURTADO DEL VALLE, em "Teoria y Práctica de la Contabilidad", diz:

"Entendemos por Contabilidad, en general, la ciencia que tiene por objeto el conocimiento de los principios y verdades fundamentales para llevar la cuenta y razón de las operaciones verificadas en cualquier negocio, o empresa del Estado, o particular; y por Teneduría de Libros, el arte de consignar en libros preparados al efecto, la relación detallada de las operaciones referentes al capital de un comerciante, o corporación mercantil o administrativa, con arreglo a los principios establecidos por la ciencia de la Contabilidad".

E comenta:

"Comúmente se designan bajo la misma denominación las expresiones Contabilidad y Teneduría de libros, siendo así que la una es consecuencia lógica de la otra".

E define:

"La Contabilidad es la ciencia de las cuentas, en las que forma el conjunto y el detalle de todas las operaciones que afectan a un capital o hacienda, fijando todos los pormenores que son precisos para la acertada dirección de los negocios y para la orientación de los trabajos en la gestión administrativa". (24)

Apresentando a linha demarcadora existente entre a Contabilidade e a Escrituração Mercantil, afirma:

"La Teneduría de libros se limita tan sólo a fijar metódicamente aquellas operaciones que la contabilidad le ha enseñado, conforme a los principios ya establecidos, sendo su objeto llevar las cuentas con exactitud, clarid y sencillez,

(21) Ed. QUITARD — *Commerce et Comptabilité* — Paris, Librairie Armand Colin, 1930, pág. 62.

(22) LÉON BATARDON — *La Comptabilité à la Portée de Tous* — Paris, Dunod, Huitième Edition, 1947, pág. 1.

(23) P. TERRIER — *Le Bilan d'État* — Berne; Librairie Payot & Cie. — 1929, págs. 21 e 22.

(24) F. HURTADO DEL VALLE — *Teoria y Práctica de la Contabilidad* — Barcelona, Editorial Labor S.A., 1929, págs. 13 e 14.

a fin de poder determinar en un momento dado la situación de la casa o establecimiento a que se refiera, mostrando los valores que constituyen el capital, con las alteraciones que en ellos se hayan verificado”.

O escritor procura circunscrever as funções da Contabilidade e da Escrituração Mercantil, no mesmo campo em que ambas exercem as suas ações.

Mas, não distingue quais as funções da Contabilidade e quais as da Escrituração Mercantil.

Uma, a Contabilidade, estuda os fenômenos que se passam no campo que lhe serve de objeto, estabelecendo leis gerais, aplicáveis, no tempo e no espaço, aos fatos postos em evidência, e investigando as razões que determinaram o aparecimento de determinadas causas que alteraram, de qualquer forma, a estrutura morfológica do todo que é seu objeto; a outra, a Escrituração Mercantil, aproveita as leis preestabelecidas pela Contabilidade, para registrar o movimento verificado em cada uma das partes que compõem o todo.

Não é, portanto, como afirma o autor, a Contabilidade “la ciencia que tiene por objecto el conocimiento de los principios y verdades fundamentales para llevar la cuenta y razón de las operaciones verificadas en cualquier negocio, o empresa del Estado, o particular.”

E esta imprecisão, quase timidez, de situar, de pôr em evidência com clareza, o objeto da Contabilidade, nota-se na maioria dos escritores, nos próprios estudiosos da ciência contábil.

A ela não escapam os próprios grandes mestres italianos.

Como comprovação da assertiva acima, transcrevemos algumas definições.

Prof. PIETRO D'ALVISE, depois de várias considerações, afirma:

“Per tutto ciò sembra logico affermare — e sempre, s'intende, con riferimento alle idee svolte — che la ragioneria, como scienza, studia ed enuncia i principi e precetti da seguire per organizzare e attuare razionalmente le funzioni (o i servizi) di cognizione e costrizione nel campo economico-amministrativo delle aziende”. (25)

EMILIO MIOZZI, em “Compendio di Ragioneria General”, estudando, sob vários aspectos, a Contabilidade, afirma:

“La Ragioneria studia le leggi ed i principi del controllo, applicato all'amministrazione economica e rivolto alla organizzazione delle aziende, alla conservazione della vita loro; per cui essa ricerca e rileva le cause che tendono al miglioramento di quella vita, nonché quelle da cui potrebbe sorgere danno o derivare ad essa menomazione, tendendo a ripristinarla quando sia stata viziata o comunque menomata, tendendo infine alla cessazione sua nel modo piu opportuno qualora l'azienda stessa sia destinata per volonta sovrana o per forza maggiore a cessare”.

E citando GIUSEPPE SCHROTT:

“La dottrina sistematica dei principi della registrazione e del controllo, o, in altre parole, tanto dei principi che insegno a porre in evidenza la sostanza, quanto dei prin-

cipi che insegno a trovare ed usare i mezzi atti a schivare e scoprire i danni prodotti da chi amministra”.

E comenta:

“La ragioneria è vera scienza — “Scienza” equivale a notizia certa ed evidente di chechessia, dipendente da particolare e profonda conoscenza dei suoi principi.

Antonio Rosmini, il grande filosofo educatore, c'insegna che scienza è investigazione del vero. La nostra disciplina studia le leggi ed i principi del controllo economico, essa investiga e rileva le cause che tendono al miglioramento della vita aziendale, nonché quelle donde potrebbe sorgere danno del vero; le norme sue proprie dipendono da particolare conoscenza dei principi su cui poggia l'attività amministrativa di qualsivoglia azienda; essa adunque è vera scienza, non arte come taluni vorrebbero”. (26)

Aí notamos a incerteza dos mestres. A Contabilidade estuda as leis e os princípios do controle, afirma Emilio Miozzi. Entretanto, comentando, mais adiante, o próprio Emilio Miozzi acha que a Ragonaria é uma verdadeira ciência.

Mas, para ele e para Antonio Rosmini, citado, a Ragonaria é uma ciência que estuda as leis e princípios de controle.

A ciência não estuda as leis nem os princípios.

A ciência investiga os fenômenos que se passam no campo que lhe serve de objeto e estabelece regras gerais que servem para determinar as causas que deram lugar a determinados efeitos, e que somente tais causas, e não outras, são a razão de tais efeitos.

O Prof. VICENZO GITTI afirma:

“Infatti la Ragioneria è quella parte della scienza amministrativa che studia i modi di rilevare, ricordare classificare e controllare i fatti amministrativi per determinare gli effetti patrimoniali ed economici che produssero affinché raggiungano lo scopo che l'azienda si propone”. (27)

E cita a definição de SCHROTT:

“La dottrina sistematica dei principi della registrazione e del controllo o, in altre parole tanto dei principii che insegnano a descrivere la sostanza, le variazioni cui va soggetta, e i risultati che ne derivano, quanto e adoperare i mezzi atti a scoprire e schivare i danni prodotti dall'amministratore”.

GIUSEPPE ANTONELLI, em “Computisteria”, diz:

“La Ragioneria è “la scienza dell'ordine nel governo economico-amministrativo delle aziende”; essa insegna infatti a rilevare e registrare con ordine, chiarezza e precisione i fatti amministrativi delle aziende”. (28)

E seguem, assim, com a vista posta nas palavras controle, registros ou mesmo governo, as definições.

(26) Prof. Rag. EMILIO MIOZZI — *Compendio di Ragioneria Generale* — Milano, Casa Editrice, Dottor Francesco Vallardi, 1923, págs. 48, 49, 53 e 54.

(27) Prof. VICENZO GITTI — *Ragioneria* — Ulrico Hoepli, Milano, 1929 — Ottava edizione riveduta, págs. 13 e 15.

(28) Dott. Prof. GIUSEPPE ANTONELLI — *Computisteria* — Ofiri Editrice-Firenze — 1938.

(25) Prof. PIETRO D'ALVISE — *Principii e Precetti di Ragioneria per L'Amministrazione Economica Delle Aziende* — Cedam, Padova — 1934, pág. 14.

Sabino Spinetti — Michelle Balice, conceituando a Ragoneria, afirmam:

"Concetto di Ragoneria — Dalle nozioni esposte intorno all'azienda e ai suoi elementi, e precisamente intorno all'azienda considerata nei suoi vari aspetti, emerge il concetto di Ragoneria, che può definirsi la *scienza dei fenomeni aziendali*, ossia la scienza che studia ed enuncia le norme che devono presiedere alla formazione e rilevazione e rappresentazione dei fenomeni aziendali".

Depois, expressam-se da maneira seguinte:

"Lo studio dei fenomeni aziendali può essere fatto un duplice aspetto, generale e particolare: *generale*, e cioè in relazione all'azienda considerata nella sua struttura, nei suoi fini, nei suoi mezzi, indipendentemente dagli aspetti particolari che può assumere; *particolare*, in relazione a questi aspetti, cioè in relazione alle varie specie di aziende che la vita ci presenta.

No primo caso avremo la *Ragoneria Generale*; nel secondo la *Ragoneria Applicada*; questa, a sua volta, può dividersi in tanti rami, a seconda degli aspetti sotto cui si considerano le varie aziende; si ha quindi una *Ragoneria mercantile, industriale, bancaria, agraria*; una *Ragoneria delli Stato, del Comune, ecc.*" (29).

ALBERTO CECCHERELLI, em "Istituzioni di Ragoneria", não apresenta definição.

Entretanto, ao abrir o livro, escreve que:

"La ragoneria sia considerata come oggetto di studio, sia considerata nelle sue applicazioni pratiche, tiene un posto considerevole fra le discipline che studiano le azienda per trarne principi di economia aziendale. Lo studio della ragoneria presuppone quindi come nozione de base la nozione dell'azienda considerata nella sua struttura e nel suo funzionamento, cioè negli elementi che la compongono e nelle coordinazioni di tali elementi che formano la vita dell'azienda".

Onde o objeto da Contabilidade? Como considera o escritor a Contabilidade? Não ficou claro o pensamento.

E em toda a obra, o escritor não põe em evidência o que julga ser a Contabilidade.

Não há, portanto, conceituação da ciência.

Esta indecisão, ou por outra, esta timidez em definir a Contabilidade, verifica-se em todo o livro.

Não obstante, encontra-se no livro citado a afirmativa seguinte:

"La ragoneria como dottrina e como complesso di applicazioni trova dunque la sua sede nell'azienda e dalla nozione del fenomeno aziendale deduce i suoi principi, largamente contribuendo alla formazione e allo sviluppo della economia aziendale". (30)

O conceito de Contabilidade, como se vê das definições até agora apresentadas, é incerto.

Os mestres parece que não se encontram seguros das investigações feitas no campo em que a Contabilidade age, estudando os fenômenos que se observam, estabelecendo leis gerais que regem as relações existentes entre tais fenômenos.

G. GERMANI, citado por VINCENZO MASI, considera a Ragoneria como:

"La scienza che studia le leggi della coordinazione dei fenomeni economici relativamente alla personalità agente per l'ottenimento dell'applicazione rigorosa della legge del minimo mezzo". (31)

Peca G. Germani, também, quando considera a Ragoneria "la scienza che studia le leggi della coordinazione dei fenomeni economici".

Mas, tal fato não é de admirar, tendo em vista o juízo de Gomberg, citado por Vincenzo Masi, quando afirma em seu estudo "*L'Economologie et son histoire*", que a palavra *Contabilidade* deve ser substituída pela palavra "*économiologie*", isto é, lógica econômica, ou "economologia". (32)

Aceitar a conceituação de *lógica econômica* para a Contabilidade, não é possível.

A Contabilidade pode, nas suas investigações, utilizar-se das leis econômicas para que exponha com precisão, as relações de interdependências existentes entre os fenômenos gerais postos em evidência pela Ciência Econômica, e os fenômenos decorrentes da mecânica patrimonial.

Em ambas as ciências, os métodos empregados na análise dos fatos são idênticos.

Mas, isto não quer dizer que ambas se confundem e se completam.

Há, de fato, no autor citado, uma falta absoluta de coordenação nos estudos a que se tem procedido e a prova da assertiva encontra-se no livro de VINCENZO MASI, quando escreve:

"E infatti non è conseguente alle premesse la esplicazione del Gomberg onde afferma che occorre tener ben presente che "*L'économologie ne s'occupe pas seulement de la tenue des livres ou de la comptabilité, mais embrasse aussi la science du budget, de l'estimation des biens, de l'inventaire et du bilan, du compte rendu, lu contrôle et de la statistique des entreprises individuelles*". (33)

CARLOS GHIDIGLIA, também citado por Vincenzo Masi, escreve:

"1. L'uomo ha deficienze intellettuali e morali le quali impediscono che l'azione amministrativa si svolga in ogni caso secondo il postulato edonistico.

2. Per il medesimo postulato è conseguenza naturale che l'uomo sia tratto a supplire a queste deficienze della sua psiche.

3. Sorgono perciò naturalmente alcuni fenomeni o fatti per i quali vengono colmate queste deficienze.

4. Questi fenomeni o fatti hanno tutti una medesima causa e nel loro operare sono retti da un solo sistema di leggi.

5. Questo sistema di leggi costituisce una scienza organica a sé che è detta Ragoneria". (34)

(31) GOMBERG — *L'Economologie et son Histoire*, Geneve, 1913, citado por VINCENZO MASI em *La Ragoneria come Scienza del Patrimonio* — págs. 134 e 135.

(32) G. GERMANI — *La Ragoneria come Scienza Moderna* — pag. 142, citado por VINCENZO MASI — *ob. cit.*, pag. 135.

(33) *Ob. citada* — VINCENZO MASI.

(34) Prof. VINCENZO MASI — *La Ragoneria come Scienza del Patrimonio* — Padova, Cedam, 1943 — Segunda edição completamente refaça, págs. 132 e 133.

(29) SABINO SPINETTI — MICHELE BALICE — *Istituzioni di Ragoneria Generale* — Perrella, Roma, Settima Edizione — 1946, págs. 51 e 52.

(30) ALBERTO CECCHERELLI — *Istituzioni di Ragoneria* — Felice le Monnier, Firenze, — 1946, págs. 5, 7 e 8.

Não há propriamente, na citação anterior, uma definição da Contabilidade, não obstante "quesri fenomeni o fatti hanno tutti una medesima causa".

Mas, o escritor não explica quais são os fenômenos ou fatos que têm a mesma causa e que são regidos por um único sistema de leis.

É, pois, dessa indecisão de conceituar a Contabilidade, de uma maneira clara e precisa, sem tergiversações nem rodeios bombásticos na apresentação dos fenômenos que se passam no campo de atividades, que serve de objeto à ciência em espelho, que nasce a multidão de definições confusas e imprecisas.

Aliás, essa forma complexa de procurar situar a posição da Contabilidade, depois de grandes considerações, sem contudo tornar clara a definição, encontra-se nos próprios grandes mestres.

O Prof. Vincenzo Masi, em "La Ragioneria come scienza del Patrimonio", no segundo livro, n.º 32 — La Definizione della ragioneria — usa também, da maneira indireta, para definir a Ragioneria, não sendo, porém, uma definição no sentido próprio do termo:

Afirma o mestre:

"Dall'ampio esame da noi condotto sul contenuto della ragioneria, appare manifesto che l'OGGETTO indubbio della sua ricerca è il *patrimonio aziendale* considerato dall'aspetto statico e dinamico, qualitativo e quantitativo, e che il suo fine è il *governo opportuno, oculato, conveniente di tal patrimonio nelle imprese e negli enti di ogni natura in sede di costituzione, sia in sede di gestione, sia in sede di trasformazione, cessione, fusione e di liquidazione.*" (O grifo é nosso).

Pertanto, se il patrimonio aziendale, riguardato dall'aspetto statico e dinamico, è l'oggetto della ragioneria, essa dovrà definire il patrimonio, delle imprese e degli enti, analizzarne i componenti, cioè studiare la struttura dei vari patrimonio a disposizione delle varie aziende; ma dovrà altresì governare il patrimonio disciplinandone le variazioni che nel tempo va subendo, con lo studio degli investimenti e dei finanziamenti migliori e più opportuni, onde l'impresa possani da esso patrimonio conseguire i loro fini particolari.

OGGETTO della ricerca di ragioneria è insomma il patrimonio come complesso economico-aziendale, fine ne è il governo economico. La RAGIONERIA è perciò la *scienza del patrimonio aziendale*". (35)

Ainda o mesmo autor, em "Ragioneria Generale", procurando conceituar a Ragioneria, define:

"ora, la scienza che studia il patrimonio a disposizione delle aziende e la ragioneria".

E justificando a definição, escreve:

"Essa dovrà perciò definire il patrimonio esanimarne il contenuto, analizzarne i componenti, cioè studiare la struttura dei vari patrimoni nelle aziende di vari nature, ma dovrà altresì provvedere mediante i suoi processi, i suoi istituti, i suoi metodi e i risultati delle sue indagini che va nel tempo subendo, tutelarne l'integrità, favorirne gl'incrementi, studiarne gli investimenti e le necessarie provviste di fondi onde l'impresa o l'ente possano conseguire i loro fini particolari.

In altre parole l'oggetto della ragioneria è il patrimonio, il fine ne è il governo. Della ragioneria sono state

date molte definizioni; la ragione di ciò sta nella diversità degli oggetti che si valloero riconoscere propri di essa". (36)

ANTONIO TONZING, citado por Fabio Besta, escreveu em "Trattato di Amministrazione e di Contabilità":

"La contabilità o ragioneria presa in tutta la sua sfera d'azione consiste essenzialmente nella descrizione e valutazione degli elementi del patrimonio, e delle avvenibili rendite e spese, nella giornaliere (cronologiche) annotazioni, e nella ordinata (sistemica) registrazione dei fatti avvenuti, e nella periodica epilogoazione e finale confronto dei risultati dell'azienda". (37)

VICENZO ARMUZZI, segundo Besta, assim define a ragioneria:

"La scienza che studia le leggi regolatrici le azioni del controllo economico è la ragioneria". (38)

BENEDETTO LORUSSO escreve:

"Or bene la scienza che studia ed enuncia i principi del controllo economico per le aziende di ogni specie, e trae norme opportune da seguire, affinché così fatto controllo riesca veramente efficace, persuadente e compiuto, e appunto la RAGIONERIA, considerata dall'aspetto teorico; mentre che, nei riguardi della pratica, essa è costituita dall'applicazione delle suddette norme di controllo ai casi concreti". (39)

V. GITTI MASSA — "Trattato completo di ragioneria", — citado por FABIO BESTA, afirma:

"La ragioneria è una branca della scienza dell'amministrazione in generale, e precisamente quella che si propone di ricordare tutti i fatti amministrativi compiuti, quella che li classifica a seconda della loro natura, che li coordina secondo i criteri che dai medesimi si vogliono ottenere, quella que determina quali furono gli effetti che i fatti amministrativi produssero, quella infine que controlla i fatti compiuti onde essi raggiungano lo scopo que l'azienda si propone". (40)

Agora é a definição do mestre.

FABIO BESTA, o grande mestre, depois de várias considerações, define:

"Onde può dirsi che la RAGIONERIA, in quanto si riguarda nell'aspetto teorico, studia ed enuncia le leggi del controllo economico nelle aziende di ogni fatta, e ne trae norme opportune da seguire accio che così fatto controllo possa riuscire veramente efficace, persuadente e compiuto; dove, in quanto si consideranei ri riguardi della pratica, essa e l'applicazione ordinata di quelle norme". (41)

Citaremos algumas definições encontradas em J. Dumarchey — "Teoria Positiva da Contabilidade" — versão de Guilherme Rosa.

(36) VINCENZO MASI — *Ragioneria Generale* — Padova, Cedam, 1942 — Terza Edizione Riveduta e Ampliata, pag. 55.

(37) Prof. FABIO BESTA — *La Ragioneria* — Volume 1, Milano, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, págs. 35 e 36.

(38) Prof. FABIO BESTA — Idem, idem, — pag. 36.

(39) BENEDETTO LORUSSO — *Contabilità Commerciale* — Quinta Edizione, Bari, Gius, Laterza & Figli, 1932, pag. 6.

(40) Prof. FABIO BESTA — *La Ragioneria* — Obra já citada, pag. 36.

(41) Prof. FABIO BESTA — Idem, idem, pag. 31.

(35) Prof. VINCENZO MASI — *La Ragioneria come Scienza del Patrimonio* — Padova, Cedam, 1943, pag. 121.

Estas definições dão uma idéia de como vem sendo considerada a Contabilidade nos próprios léxicos.

Elas são as seguintes:

"*Larousse* — A Contabilidade é a arte, a operação, a maneira de escriturar as contas.

Bescherelle — A Contabilidade é a operação, a arte de escriturar as contas.

Dupinay le Vorepierre — A Contabilidade é a operação, a maneira de estabelecer e prestar contas.

Litré — A Contabilidade é a arte de escriturar as contas, sendo a Escrituração a ciência.

Dicionário do Comércio — A Contabilidade é a arte das contas; a Escrituração é a ciência. E, finalmente,

Academia — A Contabilidade é a obrigação de apresentar contas". (42)

Procuramos pôr em presença do leitor as definições acima, como mera curiosidade.

Sim, porque não é possível aceitá-las como conceituação de uma ciência ou mesmo, se por tal encarecemos a Contabilidade, de arte.

Há, nas definições postas em espelho, uma verdadeira ausência de conhecimentos da matéria focalizada.

E é Dumarchey quem afirma que "esta última definição (referindo-se à da Academia), foi aquela sobre que, como já vimos, *Levêvre* (de Châteaudun) edificou toda a sua teoria".

É verdade que o próprio DUMARCHEY, mais adiante, afirma:

"Parece, portanto, que *escriturar* ou *apresentar contas* é, conforme a vontade dêste ou daquele, fazer obra artística ou científica. Na verdade, trata-se de *arte*, se tivermos em vista a própria operação de se escrever em registros, de acôrdo com regras gerais, com leis; e de *ciência*, se se tem em vista, o estabelecimento e a coordenação dessas leis. O equívoco das definições precedentes denota bem que elas foram formuladas com lamentável negligência". (43)

Ainda, para maior apreciação e julgamento de como se há estudado tão precariamente a ciência contábil, citaremos algumas definições de escritores, referidos também por Dumarchey, que as encontrou em *Léautey e Guibaut*.

São as seguintes:

"*Edmond Degrange, Pai* — A escrituração é a arte de registrar exata e ordenadamente todas as transações ou operações realizadas por um comerciante".

"*Edmond Degrange, Filho* — A Escrituração ou a Contabilidade é a arte de escriturar com método e de acôrdo com princípios determinados toda a espécie de operações".

"*F.I.C.* — A Contabilidade é uma ciência que trata da maneira de escrever e dirigir os lançamentos duma casa de comércio. A Escrituração é a arte de passar os lançamentos das operações comerciais de acôrdo com a prática e com a lei".

"*Courcelle Seneuil* — A Contabilidade é a arte de escriturar e de combinar as contas desta ou daquela empresa industrial de maneira a tirar delas, o mais comodamente possível, as indicações que se procuram". A Escri-

turação é simplesmente o método adotado para a inscrição das contas nos livros principais exigidos pelo Código Comercial e principalmente no "Diário". A Contabilidade compreende, portanto, a Escrituração, a qual (sic) é uma parte da Contabilidade".

"*H. Vannier* — A Contabilidade é a operação de inscrever com método, em registro apropriado, todas as transações ou operações realizadas dia a dia: trocas, pagamentos, recebimentos, regularizações, transferências e transações diversas".

"*J. Barré* — A Contabilidade é a arte de prestar contas exatas de todas as operações comerciais de calcular, por previsão, o andamento das mesmas e o seu resultado definitivo. Numa palavra: é conhecer o fim que se quer atingir, antes de se ter percorrido o caminho. A Escrituração é a arte de inscrever com ordem e método em determinados livros, de acôrdo com certas regras estabelecidas pelo uso e fixadas pela lei, todas as operações efetuadas pelo Comerciante, a quem, assim, é apresentada constantemente a sua situação relativamente aos credores e aos devedores, ao mesmo tempo que a de seus lucros e dos seus prejuízos".

"*Barillot* — A Escrituração é o método empregado para registrar as operações, com o fim de sermos informados de todos os pontos que interessam à marcha da empresa, e de exprimir matematicamente as modificações que os resultados produzem constantemente no valor real do capital". (44)

Jaime Lopes Amorim, em sua obra — "Lições de Contabilidade", apresenta, também, várias definições de autores célebres nos anais da ciência contábil.

As definições focalizadas seguem as mesmas pegadas das anteriores.

São deficientes em seu conteúdo.

Não demonstram estudos aprofundados da matéria.

Confundem, muitas delas, a arte com a ciência.

Não distinguem, como era de esperar em homens que se dedicaram, ao que parece, ao estudo de matéria tão complexa, o que seja ciência em seu sentido lato, amplo, como objeto próprio, cujos fenômenos tem que investigar, descendo ao mais íntimo das relações que se manifestam entre as suas partes componentes, de maneira que possa estabelecer regras gerais imutáveis no tempo e no espaço, do que seja governo, administração da coisa estudada.

Daí, desta imensa confusão, desta falta de coordenação e de análise no estudo da coisa observada, nascem escolas díspares, que, muito embora guiadas por homens de saber incontestado, maior tumulto trazem ao estudo da ciência contábil.

Eis, para ilustração, as definições citadas por Jaime Lopes Amorim, na obra que mencionamos anteriormente:

"*Morrisson* — E' a arte de registrar as operações dos comerciantes de maneira a mostrar com método regular e sistemático o verdadeiro estado dos seus negócios".

(42) J. DUMARCHEY — *Teoria Positiva da Contabilidade* — Versão de GUILHERME ROSA, Porto, Revista de Contabilidade e Comércio, pág. 35.

(43) J. DUMARCHEY — *idem, idem*, pág. 36.

(44) J. DUMARCHEY, *Obra citada* — págs. 36 e 37.

Villa — E' uma ciência que deve abraçar 3 ordens de conhecimentos, a saber:

1.º Os elementos das ciências exatas, isto é, a aritmética e as primeiras noções de álgebra com uma suficiente latitude de aplicação à resolução dos problemas que possam apresentar-se nas administrações econômicas privadas comerciais, industriais e agrícolas;

2.º A teoria da escrituração ou confecção dos registros e a intuição para a adotar a todas as necessidades particulares de qualquer empresa;

3.º Um conhecimento mais do que medíocre das diversas categorias de "administração e das empresas e dos princípios teóricos e práticos deduzidos especialmente das ciências econômicas, os quais devem servir de guia à administração das ditas empresas".

Seidler — E' a doutrina que tem por objeto os princípios que devem presidir ao registro das operações em qualquer espécie de empresas.

Bocardo — E' a ciência ou arte de estabelecer as contas.

H. Deschamps — E' a ciência das contas.

Pisani — E' a ciência que, seguindo os princípios do direito e da administração, se serve da matemática para auxiliar as funções administrativas a conseguir com o menor esforço o máximo efeito econômico que ela constata e controla por meio de registros balanceantes.

Bonañumi — E' a ciência que ensina a aplicar a luz da razão às operações de todo o sistema das funções administrativas.

Valentini — E' a ciência da organização, coordenação e disciplina econômica das empresas.

J. Barré — E' a arte de apresentar uma conta exata de todas as operações comerciais, de calcular antecipadamente todas as probabilidades de êxito e o resultado definitivo. É, em suma, a arte de conhecer o fim a atingir antes de iniciar a tarefa para a sua consecução.

Paolini — E' a ciência orientadora da administração.

Rossi — E' a ciência que tem por objeto a representação dos fatos administrativos, entendendo-se por fatos administrativos, os atos ou resoluções tomadas pela administração, em virtude dos quais se cria, se modifica e se extingue um direito ou uma obrigação exprimível em dinheiro.

Scherber — E' a doutrina do balanço preventivo, dos registros e do controle.

Riva — E' a ciência da administração.

Cerboni — E' a ciência ou ramo de saber humano que abrange quatro partes distintas, que tratam respectivamente:

a) do estudo das funções da administração econômica das empresas com o fim de determinar as leis naturais e civis, segundo as quais as empresas se explicam e se regulam;

b) da organização e da disciplina interna das empresas;

c) do cálculo, ou seja, da aplicação da matemática aos fatos administrativos e da sua demonstração em ordem tabular;

d) do estudo do método de registro destinado a coordenar e a representar os fatos administrativos da empresa, pondo em relevo os processos e os seus efeitos específicos, jurídicos e econômicos e mantendo-os todos reunidos numa única equação". (45)

São estas as definições. Jaime Amorim, entretanto, define a Contabilidade como sendo "a ciência do equilíbrio patrimonial", isto nas "Lições de Contabilidade Geral".

(45) JAIME LOPES AMORIM — *Lições de Contabilidade Geral* — Porto — Empresa Industrial Gráfica do Porto Ltda., 1929, págs. 94, 95 e 96.

E no livro "*Elementos de Contabilidade*", entretanto, o mesmo escritor afirma:

"A Contabilidade pode ser encarada como ciência e como arte".

E explica:

"No primeiro caso, poder-se-á definir rigorosamente como a ciência do equilíbrio patrimonial.

Mas, como esta definição é pouco acessível ao entendimento dos principiantes, por ser uma definição eminentemente sintética, podê-la-emos substituir por uma outra, que, embora diferente daquela nos termos, encerra, no entretanto, pouco mais ou menos o mesmo sentido.

Essa outra definição é aquela que nos apresenta a contabilidade como a ciência que estuda as modificações ocorridas na composição qualitativa e quantitativa do patrimônio de qualquer empresa e as repercussões que elas exercem sobre a consistência e o valor deste, num dado instante e na sucessão dos instantes.

No segundo caso, isto é, sob o ponto de vista de arte, a contabilidade poder-se-á definir como a arte de revelar as modificações ocorridas na composição qualitativa e quantitativa do patrimônio de qualquer empresa e de determinar periodicamente os aumentos ou diminuições que elas imprimem ao valor desse patrimônio. A estas modificações, que sucessivamente se vão operando na composição qualitativa e quantitativa do patrimônio, dá-se o nome de movimentos patrimoniais.

Objeto da Contabilidade

O objeto de que a contabilidade se ocupa é, por conseguinte, o patrimônio das empresas, que se apresenta sempre como um aglomerado maior ou menor de valores, sobre o qual incidem os cuidados de uma administração regular, quer esta seja de caráter público, quer de caráter privado". (46)

F. V. GONÇALVES DA SILVA afirma, em seu livro "*Noções de Contabilidade*", o seguinte:

"E' a ciência que estabelece as regras para representar, interpretar e seguir na sua evolução todas as transformações por que passa o patrimônio de modo que possa conhecer-se, em qualquer época, a sua composição e o seu valor". (47)

Vale salientar esta definição:

"E' a verdadeira função da Contabilidade na sua qualidade de ciência que estuda o patrimônio em todas as suas fases e seus movimentos estáticos e dinâmicos."

JOÃO LUIZ DOS SANTOS, um dos grandes mestres da Contabilidade no Brasil, no seu livro "*Perícia em Contabilidade Comercial*", escreve:

"L. Liard diz que toda ciência tem sua matéria: é essa o objeto cujas leis investiga; tem, também, uma forma: é o conjunto dos processos que põe em prática a fim de chegar a conhecer as leis do objeto que estuda. A Contabilidade como ciência, tem o seu objeto e tem os seus processos para a consecução desse seu objeto. Pode-mos encará-la:

1.º) *pelo seu objeto* — como a ciência que estuda as funções de orientação e de controle relativas às operações monetárias apreciáveis de uma administração;

2.º) *pelos processos* que adota para a consecução do seu objeto, como a ciência que estuda os processos de análise, de coordenação e de síntese relativos às operações monetariamente apreciáveis de uma Administração;

(46) JAIME LOPES AMORIM — *Elementos de Contabilidade* — Porto, Machado & Ribeiro, Limitada, 4.ª edição, págs. 13 e 14.

(47) F. V. GONÇALVES DA SILVA — *Noções de Contabilidade* — Tomar, pag. 9.

3.º) ou *completa*, reunindo o objeto e os processos, como a ciência que estuda as funções de orientação e de controle relativas às operações monetariamente apreciáveis de uma Administração e estabelece os princípios que regem os processos de *análise*, de *coordenação* e de *síntese*, relativos às mesmas operações e conducentes ao seu objeto". (48)

THOMAZ BERNARDINO, em "Contabilidade Geral e Mercantil", apresenta a definição seguinte:

"A Contabilidade Geral é a ciência que estuda as operações efetuadas por qualquer entidade, nos campos econômico e financeiro, ensinando, ao mesmo tempo, o processo de registro das mesmas, em livros apropriados". (49)

O grande mestre CARLOS DE CARVALHO, em "Estudos de Contabilidade", escreve:

"Contabilidade é a ciência que tem por objeto o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e os fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos.

Ocupando-se dos atos e dos fatos da gestão, a contabilidade compreende, necessariamente, o estudo do direito aplicado à economia da matemática comercial e financeira e dos métodos em geral de escrituração".

E no prefácio o Mestre afirma:

"A Contabilidade é hoje uma ciência vasta e complexa. Ela se constituiu de elementos próprios, que se não encontram em nenhuma outra ciência, e se utilizou largamente das fontes abundantíssimas do direito e da matemática". (50)

Não se pode negar, por maior admiração que se tenha ao gênio do mestre, que não houve uma coordenação ou sistematização nos estudos da ciência contábil.

Afirmar que a contabilidade é a ciência que tem por objeto o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas, é pôr em evidência o desconhecimento quase completo do que se possa compreender por ciência.

O estudo dos livros, documentos, etc., nunca constituiu objeto. O objeto de uma ciência é o campo em que ela atua, no sentido de investigar os fenômenos mais íntimos, que no mesmo objeto se passam.

TOBIAS DIÓGENES TRAVESSA, em "Contas contra Contas", dá a definição seguinte:

"Contabilidade é a ciência que estabelece os princípios básicos pelos quais se pode obter um aparelho escritural capaz de registrar e fiscalizar (controlar) todo

o movimento de um patrimônio, bem como de conhecer e evidenciar positivamente o seu estado ou a sua orientação sob o ponto de vista econômico ou financeiro". (51)

ARNALDO NUNES, em seu belo livro "Contabilidade", afirma:

"Contabilidade é a ciência aplicada que, em função do cálculo, da economia, da finança, do direito, da estatística, do controle e do registro, cuida dos atos e fatos administrativos.

Baseado em seus princípios, ensina a prever, a agir e a registrar, com precisão e clareza, as operações de qualquer administração econômica, para que a todo momento se possa conhecer com exatidão e brevidade, o estado de todos os valores ativos e passivos que expressem um patrimônio, bem como as causas que hajam influído para o seu aumento ou diminuição". (52)

F. CAETANO DIAS, em "Contabilidade Industrial e Agrícola", escreve:

"A Contabilidade é, pois, uma ciência autônoma, com um campo definido, com métodos de descrição e explicação que são seus, embora recorra às outras ciências que a auxiliam na sua missão, como a química e a física, por exemplo, recorrem à matemática.

A contabilidade moderna utiliza não uns, mas todos os métodos das ciências positivas: a observação como a experiência, a introspecção como a extrospecção, os quantitativos como os qualitativos". (53)

TOLSTOI C. KLEIN, em "Contabilidade Prática", explica, como uma espécie de intróito:

"A Contabilidade é uma ciência tão complexa quanto qualquer das ciências conhecidas, e a sua relação com outras ciências é grande, principalmente com a matemática que é a ciência dos números, com o Direito, que é a ciência da Justiça e com as ciências político-sociais, inclusive as ciências das riquezas ou Economia Política".

Depois, comenta:

"O estudo da Contabilidade, as considerações elevadas, analisando minuciosamente as "Aziendas", quaisquer que seja o seu capital ou a sua organização técnico-administrativa, a evolução ou regressão dos fenômenos econômicos e contábeis, os estudos teóricos, as apurações dos créditos negativos ou positivos, tornam essa matéria uma ciência". (54)

MANOEL MARQUES DE OLIVEIRA, em "Lições de Contabilidade Pública", apresenta a definição adotada pelo Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, a qual é a seguinte:

"A Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativos aos fatos e atos da administração econômica". (55)

(51) TOBIAS DIÓGENES TRAVESSA — *Contas contra Contas* — 2.ª Edição, volume I — Casa Gráfica, 1928, pág. 13.

(52) ARNALDO NUNES — *A Contabilidade* — 1939, A. Coelho F.º (Editor), Rio de Janeiro, pág. 21.

(53) F. CAETANO DIAS — *Contabilidade Industrial e Agrícola* — Vol. I, Lisboa — Livraria Moraes, 1938, pág. 18.

(54) TOLSTOI C. KLEIN — *Contabilidade Prática* — Edições Técnicas Brasileiras Ltda., São Paulo, pág. 5.

(55) MANOEL MARQUES DE OLIVEIRA — *Lições de Contabilidade Pública* — 1945, 3.ª edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, Rio de Janeiro — pág. 22.

(48) JOÃO LUIZ DOS SANTOS — *Perícia em Contabilidade Comercial* — 1940, Oficinas Gráficas do "Jornal do Brasil", 2.ª edição ampliada, págs. 4 e 5.

(49) THOMAZ BERNARDINO — *Contabilidade Geral e Mercantil* — 1941, pág. 9 — Rio de Janeiro, Imp. no Est. Gráfico "Apollo".

(50) CARLOS DE CARVALHO — *Estudos de Contabilidade* — 5.ª Edição, São Paulo, Empresa Editora Brasileira — Vol. 1, págs. 1, 7 e 8.

Não nos parece uma definição completa, capaz de satisfazer o ponto de vista científico em que se apoiam os princípios fundamentais da contabilidade.

Princípios aliás, defendidos pelos participantes do referido Congresso, cujos membros representavam o expoente máximo da Contabilidade brasileira.

Já temos demonstrado anteriormente que o sentido de ciência não foi aquilatado devidamente quando pela formulação das várias definições da Contabilidade.

A definição do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade está no quadro das definições que pecam pela ausência de sentido científico.

Orientar e controlar não são o objeto da Contabilidade. Não chegam mesmo a ser objeto de ciência alguma.

Não constituem objeto, pelo seu próprio espírito, da própria ciência da administração, que é também, como a Contabilidade, como a Economia, como a Estatística, como o Direito, etc., uma ciência social, ramo do grande tronco: Sociologia.

E não se diga que as definições variam de acordo com as escolas a que estão filiados os diversos tratadistas.

Não é razão aceitável.

As escolas, sejam quais forem, devem moldar as suas investigações dentro dos métodos verdadeiramente científicos, procurando situar o objeto real da ciência estudada para conhecer com exatidão quais os fenômenos a serem examinados e quais as razões determinantes do aparecimento dos mesmos, no campo em que se manifestam.

O exemplo da deficiência de conhecimentos da ciência a definir, está no que escreveu L. NOGUEIRA DE PAULA em sua "Metodologia da Economia Política", afirmando:

"Contabilidade é o processo metodológico que tem por fim determinar as variações produzidas por fatos administrativos sobre o patrimônio". (56)

A Contabilidade é, por conseguinte, uma forma da Estatística quando a causa é um fato administrativo e o efeito, a variação do valor do patrimônio". (56)

Com a mesma característica, ANTÔNIO GOXÉNS DUCH, escreve em "Inflación, Deflación y Tributos en la Contabilidad de las Empresas", o seguinte:

"Contabilidad es un procedimiento estadístico *sui generis*, mediante el cual se registran las operaciones económico-administrativas que afectan a un patrimonio. Tiene como finalidades, entre otras, conocer las sucesivas variaciones que experimenta una hacienda; establecer los resultados, determinar el porqué de éstos, señalar la situación específico jurídica y financiera de la misma y facilitar el pronóstico de su futura actuación; sirve de guía y

orientación a los organismos directivos o administrativos de la Empresa a que pertenece el patrimonio y fiscaliza esta gestión". (57)

E o mesmo escritor, mais adiante, afirma:

"Dondequiera que exista un hecho económico cuya constancia y registro interesen por las variaciones que pueda originar en un patrimonio; dondequiera que actúe una empresa económica, es necesaria la presencia de los procedimientos contables; es imprescindible la Contabilidad, lo mismo para empresas administrativas que para las especulativas".

A afirmação de que "es necesaria la presencia de los procedimientos contables" onde quer que haja uma empresa econômica, é destituída de sentido.

A Contabilidade está sempre presente, pois que ela é a ciência que estuda o patrimônio. É ela que, como já se há afirmado, estabelece as leis gerais que regem os fenômenos observados no todo patrimonial, não podendo, assim, estar ausente, em momento algum, da sucessão dos fatos econômico-financeiros da empresa.

A ausência da Contabilidade, por um segundo sequer, traria a descontinuidade das observações exigidas pela ciência.

E sem esse permanente e contínuo registro dos movimentos de trocas entre os elementos patrimoniais, não será possível o emprego dos métodos estabelecidos pela ciência no sentido de se conhecerem as causas e os efeitos dos fenômenos investigados.

Daí, dessa mistura de idéias sem clareza, sem coordenação, sem disciplina, sem estudos metodizados, nasceu essa multiplicidade de definições que ao invés de tornar a ciência contábil ao alcance de todos, facilitando a sua compreensão como ciência positiva, a coloca no grupo das ciências transcendentais.

A prova da confusão notada na conceituação da Contabilidade, tornando-a imprecisa aos olhos dos profanos, está na definição apresentada por Erich Schneider, professor de Economia da Universidade de Kiel, em sua "Contabilidad Industrial", traduzida do dinamarquês por Arne Koefoed, quando afirma:

"Contabilidad es el nombre genérico de todas las anotaciones y cálculos que se llevan a cabo en una empresa con objeto de proporcionar:

a) una imagen numérica de lo que, en realidad, sucede en la vida y en la actividad de la empresa; b) una base en cifras para las actuaciones de la Gerencia. De modo que la Contabilidad no se limita a la teneduría de libros y a los cálculos; por el contrario, a ella pertenecen tanto los balances estadísticos sobre los procesos que ocurren en la empresa como asimismo la confección de presupuestos referidos a uno o varios períodos futuros. La Contabilidad es tan amplia y variada como la misma vida económica de la empresa." (o grifo é nosso) (58)

(57) ANTONIO GOXÉNS DUCH — *Inflación, Deflación y Tributos en la Contabilidad de las Empresas* — M. Aguilar, Editor, Madrid — 1948, pág. 3.

(58) ERICH SCHNEIDER — *Contabilidad Industrial* — Tradução de Arne Koefoed — Aguilar, S.A. de Ediciones, Madrid — 1949, pág. 3.

(56) L. NOGUEIRA DE PAULA — *Metodologia da Economia Política* — 1937, Irmãos Pongetti, Editores — Rio de Janeiro, pág. 51.

De fato, a Contabilidade é ampla e vasta, abrangendo tôdas as mutações verificadas no patrimônio, por menor que sejam.

Quanto à variedade, não parece acertado. A Contabilidade não é vária. É una. As suas leis é que são aplicáveis às diversas modalidades com que se apresentam os fenômenos econômicos na formação de tipos diferentes de "aziendaria".

O prof. FRANCISCO d'AURIA, o grande Mestre, em "Contabilidade — Noções Preliminares", escreve:

"O I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em setembro de 1924, aprovou a seguinte definição: "Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativos aos atos e fatos da administração econômica".

E comenta:

"Efetivamente, a Contabilidade, por meio das suas funções orientadora e controladora, estuda os atos e fatos da administração e, por meio da sua função escritural, registra os mesmos fatos.

A Contabilidade é ciência, porque determina leis e princípios, como normas invariáveis de orientação, controle e de organização de métodos e sistemas de registro.

É, também, arte, porque manifesta atributos de estética com o desenvolvimento do gosto artístico na representação gráfica.

Como ciência, ela exige o estudo aprofundado das leis e princípios e ciências correlativas, e, como arte, exige apuração do gosto e espontaneidade de manifestação". (59)

O mesmo Mestre apresenta, em seu magnífico livro — "Estrutura e Análise de Balanço", a definição seguinte:

"Contabilidade é a ciência de observação, registro, exposição e análise dos fenômenos econômico-patrimoniais". (60)

Vale transcrever aqui o que diz JOSÉ FERNANDES FREIRE, em sua "Contabilidade e Técnica Comercial":

Ele afirma:

"A Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as relações de orientação, controle e registro dos atos e fatos da Administração Econômica, por meio de normas e princípios e das regras da Matemática e do Direito, aplicados à economia.

Esse princípio é o preconizado pela definição dada pelo Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, com pequena modificação.

Mas, continuemos na citação:

"Como ciência, a Contabilidade necessita das regras da Matemática para os cálculos e poder determinar o valor; do Direito, para a Defesa dos direitos econômicos e financeiros das entidades; e na atualidade não dispensa a sua nova aliada, a Estatística, para o conhecimento seguro e constante da situação do Patrimônio".

(59) Prof. FRANCISCO d'AURIA — *Contabilidade — Noções Preliminares* — 1939, 3.^a edição, Companhia Editora Nacional — pag. 51.

(60) Prof. FRANCISCO d'AURIA — *Estrutura e Análise de Balanço* — Companhia Editora Nacional, São Paulo — 1949, pag. 95.

Há, no período anterior, uma verdadeira confusão. Não é como ciência que a Contabilidade necessita das leis estabelecidas pela Matemática, pelo Direito, pela Estatística, etc.

A ciência tem leis próprias.

Ainda mais:

Conceito — A Contabilidade é uma ciência positiva, complexa e de grande amplitude quando aplicada cientificamente.

E' uma ciência positiva, porque as suas conclusões, resultantes de minucioso estudo das relações existentes entre as partes interessadas nas operações que realizam, são merecedoras de fé e gozam de amparo e regalias permitidas em Direito.

E' uma ciência complexa, porque além do controle exigido e dos recursos e meios de que dispõe para o seu principal objetivo de informar com segurança a situação patrimonial, consigna por meio de um registro especial, que é a Escrituração Mercantil, tôdas as fases da variabilidade do patrimônio com a correspondência de valores ativos e passivos que integram o patrimônio.

E' uma ciência de grande amplitude porque a sua ação não se limita, apenas, a determinado setor do patrimônio, isoladamente, nem a determinada riqueza ou serviço; abrange o seu todo".

Temos aí uma conceituação demasiado longa e insegura. O autor demonstra desconhecimento completo do que seja a ciência contábil.

Não apresenta mesmo o menor indício de saber o que venha a ser ciência.

Quando afirma que a Contabilidade "é uma ciência de grande amplitude porque a sua ação não se limita, apenas, a determinado setor do patrimônio, isoladamente, nem a determinada riqueza", causa tristeza.

Há mais, ainda:

Características — A Contabilidade tem a sua característica própria e universal, que são as contas ou títulos de que se serve para esclarecer a situação do patrimônio, com os seus valores representados em pecúnia, variando, apenas, o método ou o sistema de agrupamento de suas contas, sendo o mais conhecido o de *partidas compostas ou partidas dobradas*". (O grifo é do autor) (61)

Não é possível comentar. Seriam necessárias muitas páginas para dissecar tais afirmações.

E coisas como tais sobre a Contabilidade são postas em livros destinados àqueles que principiam a estudar.

Adquirem, antes de qualquer coisa, um sentido deturpado do conceito da ciência contábil.

Mas, outros seguem o mesmo caminho errado.

Há os que confundem ciência, arte e técnica, misturando tudo num pandemônio horripilante.

Entre esses está o Prof. ANTONIO CURY.

Ele afirma em seu livro "Contabilidade Mercantil", o seguinte:

"Contabilidade, dizem os tratadistas em geral, — é uma ciência; mas, neste livro, preferimos encará-la como técnica, como aplicação do raciocínio, do cálculo, da cronologia, a serviço da escrituração. Contabilidade, pois, é

(61) JOSÉ FERNANDES FREIRE — *Contabilidade e Técnica Comercial*, Gráfica Editora Aurora, Ltda., Rio de Janeiro, págs. 7, 8 e 9.

um sistema de regras, fórmulas e modelos destinados a realizar os cálculos e fixar cronologicamente em livros apropriados os fatos das operações de um estabelecimento comercial, industrial ou da administração pública.

Na condição prática ou aplicação dessa matéria verificamos que a função da contabilidade se limita a um objetivo, ao qual, pela força da intensidade e da variação na espécie do comércio a que se destina a sua aplicação, ela é adaptada e executada do modo mais racional e claro.

A conclusão lógica e fiel, desde o seu ponto de partida, é considerarmos tratar-se de uma forma técnica de escrituração moldada num princípio estritamente ordinário e preciso, de demonstrar débitos e créditos com absoluta retidão, de acordo com as operações do comerciante ou firma. Em suma, Contabilidade significa a aplicação do raciocínio a serviço da escrituração". (62)

Onde a conceituação real da Contabilidade?

Considerar a contabilidade "como aplicação do raciocínio, do cálculo, da cronologia, a serviço da escrituração" é dar demonstração de precário sentido científico.

A própria idéia de técnica é falha.

O fecho do texto é muito interessante.

Ele afirma que "em suma, Contabilidade significa a aplicação do raciocínio a serviço da escrituração, é afirmar um absurdo tão enorme, que causa espanto.

A Contabilidade como ciência, já temos dito, estabelece leis que são postas em prática pela escrituração.

Não é possível compreender a arte comandando a ciência.

Apresentamos, agora, uma definição interessante.

É de JOSÉ MARIA FABREGAS DEL PILAR Y DIAZ DE CERVALLLOS, em sua obra "Contabilidad del Estado", terceira edição, de 1950.

Diz ele:

"*Definiciones de la Contabilidad* — La Contabilidad, en general, puede ser definida, en sentido estricto, diciendo que consiste en el conjunto de principios científicos relativos a la reunión sistemática de datos numéricos referentes a la gestión económica de una entidad determinada".

E explicando:

"Esta definición sintetiza las expuestas por diversos autores, coincidentes en atribuir a la Contabilidad el carácter de ciencia, que, para el desarrollo de sus principios básicos, se completa con el arte de la Teneduría de libros (*)

(62) Prof. ANTONIO CURY — *Contabilidade Mercantil* — Curso Teórico e Prático, 4.^a edição, Gráfica Editora Aurora Ltda., 1948 — Rio de Janeiro.

(*) Quesnot ha definido la Contabilidad diciendo que consiste en el "arte de imaginar, llevar o utilizar sistemas de cuentas que respondan a un objetivo previamente definido *"Administration Financière. Methodes, comptes et bilans*. Chap. I. Ar. II. Batardon define la ciencia de la Contabilidad diciendo que "enseña las reglas que permiten registrar las operaciones económicas efectuadas por una o varias personas" y la Teneduría de Libros, como la "puesta en práctica de los principios establecidos por la Contabilidad", *Cours pratique de Comptabilité*, Tome premier. Première partie. Chap. prem. Sec. I. Ejemplo del concepto amplio de la Contabilidad puede hallarse en la descripción de su contenido hecha por Luquin según la cual, "la Contabilidad es una ciencia de conjunto con-

Sin embargo, las aplicaciones de los datos que la Contabilidad reúne y presenta ha dado lugar a que su concepto se haya salido de los límites estrechos en que habria de desenvolverse considerada en sentido estricto, buscando otro más amplio. *Ampliamente entendida, la Contabilidad comprende el conjunto de principios científicos relativos a la gestión económica de una entidad determinada*. Por eso se dice que en una Empresa, todo lo que no es técnica es contabilidad. Este concepto amplio de la Contabilidad está en pugna con su noción tradicional y hasta con el propio valor gramatical y etimológico de la palabra; pero, a pesar de ello, parece impuesto por la realidad, que enseña constantemente como bajo la denominación de Contabilidad se estudian instituciones cuyo contenido excede el propósito de reunir datos numéricos referentes a la gestión económica de un negocio. Buena prueba de ello se halla en la propia *Contabilidad Pública*, puesto que en ella se comprenden multitud de cosas que nada tienen que ver con esta finalidad tan restringida. Tales son, entre otras, las relativas a los Presupuestos y a la realización de los ingresos y los pagos, puntos que en ella se estudian en su integridad, y no solamente en la parte estrictamente contable". (63)

É *sui generis* a tese defendida pelo Sr. José Maria Fabregas del Pilar y Diaz de Cervalllos.

"Todo lo que no es técnica es Contabilidad", afirma o ilustre tratadista.

O que não é técnica, é Contabilidade.

Admirável raciocínio.

E para justificar as suas assertivas, o autor socorre-se de definições de outros tratadistas, sem, contudo, obter aquilo que desejava.

As citações não valem como elemento confirmador da doutrina enunciada.

Ainda, como ilustração deste ensaio, é interessante trazer para estas páginas as definições apresentadas por Pierre Trélut, em seu livro "Comptabilité Rationnelle".

Antes de cada uma das definições, o autor faz uma explanação à guisa de intróito.

Para a primeira definição há a explanação seguinte:

"Préalablement, il convient de remarque que, selon le sens habituel de ces termes, la comptabilité constitue un art (*) et non une science. Elle fait partie des arts qualifiés d'arts utilitaires, par opposition aux arts esthétiques.

Effectivement, les sciences ont pour objet des choses considérées uniquement avec leurs caractères généraux, et pour but d'obtenir des résultats étant constitués par des rapports constants, des lois scientifiques. Ainsi, les sciences recherchent d'abord la vérité, une vérité pratiquement absolue dans les limites générales de la connaissance.

teniendo conocimientos múltiples: 1.º Estudio de la industria en sus aplicaciones a las primeras materias. 2.º Estudio de los lugares de producción y los lugares de consumo. 3.º Conocimiento del Derecho Comercial y de la Aritmética general y aplicada. 4.º Conocimiento de los diversos métodos empleados para la redacción de los asientos". Citado por los señores González Cedrón, Méndez de Vigo y Peral, *Nociones Generales de Contabilidad Pública*. 1-2, Madrid, Hijos de Reus, Editores, 1902.

(63) JOSÉ MARIA FABREGAS DEL PILAR Y DIAZ DE CERVALLLOS — *Contabilidad del Estado* — Tercera Edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1950 — págs. 3 e 4.

(*) Actuellement, le mot technique pourrait être employé comme synonyme du mot art, dans le sens où mot art est envisagé au présent chapitre.

Elles font abstraction de l'utilité, ou tout au plus ne l'envisagent qu'indirectement".

Au contraire, de même que tout art utilitaire, la comptabilité a pour objet des choses considérées avec leurs caractéristiques contingentes, en l'occurrence les biens et les dettes d'un patrimoine, et pour but d'obtenir des résultats utiles ayant eux-mêmes nécessairement un caractère contingent. Ainsi, la comptabilité recherche d'abord l'utilité. Certes, elle recherche également la vérité, d'autant plus que cette vérité conditionne son utilité. Mais elle ne la recherche que dans la mesure où, précisément, elle doit être utile. En d'autres termes, la comptabilité ne poursuit qu'une vérité relative". (64)

No intróito pôsto em espelho, afirma o autor que a Contabilidade é uma arte.

E acrescenta que as ciências têm por objeto cousas consideradas unicamente com caracteres gerais, e com o fim de obter resultados constituídos por relações constantes, de leis científicas.

Destarte, diz ainda o tratadista, as ciências procuram antes de tudo a verdade, uma verdade praticamente absoluta, nos limites gerais do conhecimento.

E a Contabilidade não procura conhecer verdades gerais, através de métodos científicos, cujos resultados positivos determinam o estabelecimento de leis que espelham a maneira de agir dos fenômenos estudados, dando normas seguras à compreensão do aparecimento de fenômenos futuros?

O intróito é deveras interessante pelo seguimento que dá o autor ao raciocínio empregado, no sentido de chegar a uma conclusão que lhe parece acertada.

As premissas, porém, são falsas, e, portanto, o final encontrado, somente falso poderá ser.

Daí, seguindo as mesmas pagadas do intróito, a apresentação da definição seguinte:

"La comptabilité est un art qui a pour objet un patrimoine, les biens et les dettes étant classés en catégories homogènes et principalement exprimés par leur valeur et pour but fondamental de permettre de connaître intégralement et en permanence l'évolution en valeur de ce patrimoine, en effectuant sous forme de tableaux une description qui, partant de la situation initiale, comporte l'enregistrement chronologique, par catégorie, de l'intégralité des variations de valeur que subissent les catégories constituées, les résultats étant exprimés uniquement par totaux et par différences".

E explica:

"La définition qui précède est la définition normale de la comptabilité, autrement dit la définition de l'art comptable en général, au sens abstrait de l'expression".

E diz:

"Le terme *comptabilité* comporte en outre deux significations particulières. Dans un sens abstrait également, mais portée restreinte, il désigne l'art comptable dans son application à un patrimoine déterminé.

Par ailleurs, dans un sens concret, il désigne l'ensemble des moyens matériels, et notamment les registres, qui sont affectés à la réalisation de l'art comptable pour un patrimoine déterminé". (65)

(64) PIERRE TRÉLUT — *Comptabilité Rationnelle* — Dunod, Paris, 1951, pág. 38.

(65) PIERRE TRÉLUT — *Comptabilité Rationnelle* — Dunod, Paris, 1951, págs. 38 e 39.

A explicação não é mais feliz do que a definição, ou do que a explanação do intróito.

Nenhuma ciência exclui a abstração, pois que é com ela que se procura generalizar as regras explicadoras dos fenômenos observados nos campos em que as causas geradoras dos mesmos fenômenos se manifestam.

Sem a abstração, os métodos científicos não poderiam ser aplicados; o raciocínio não poderia exercer todo o seu poder de indução ou de dedução.

Mas, vamos conhecer antes de tudo, as razões dadas pelo escritor no sentido de simplificar a contabilidade, modificando a definição anterior.

Para isso, ele escreve:

"Si la comptabilité d'un patrimoine englobe l'intégralité de ce patrimoine, si par ailleurs des buts variés lui sont assignés, si enfin elle décrit l'activité patrimoniale par de nombreux comptes tant au point de vue élémentaire qu'au point de vue général et qu'à des points de vue divers, mettant en oeuvre de multiples registres, l'évolution du patrimoine sera connue d'une manière pratiquement parfaite. En revanche, cette comptabilité entraînera un travail relativement considérable".

"Grace aux machines comptables, il est vrai, le travail comptable peut être sensiblement allégé. Mais, les dépenses nécessitées par leur acquisition et leur fonctionnement sont de nature à en limiter l'emploi, sinon même à l'interdire, selon l'importance des patrimoines".

"Or, étant un art strictement utilitaire, la comptabilité ne constitue qu'un moyen qui doit être développé uniquement dans la mesure indispensable. Assi convient-il de rechercher sa simplification autant qu'il sera possible:

— par les aménagements nécessaires de l'organisation comptable,

— par la stricte limitation des buts à atteindre,

— par la restriction de son objet même". (66)

Aliás, o tratadista para chegar ao enunciado da segunda definição, estabelece três estágios:

1.º Aménagement de l'organisation comptable;

2.º Limitation des buts assignés à la comptabilité; e, finalmente,

3.º Réduction de l'objet de la comptabilité.

Neste último, há a dissertação seguinte:

"Jusqu'alors, il a été admis que la comptabilité avait pour un patrimoine integral. Or, une réduction importante du nombre des opérations patrimoniales à constater et, par voie de conséquence, du nombre des opérations comptables, sera susceptible d'être obtenue par la réduction de l'objet de la comptabilité. Dans ce cas, la comptabilité d'un patrimoine déterminé ne portera plus sur la totalité, mais uniquement sur une partie des biens et des dettes du patrimoine. En d'autres termes, l'objet de la comptabilité du patrimoine sera restreint aux seuls biens et aux seules dettes dont la *comptabilisation* sera absolument nécessaire au égard aux buts à atteindre. En conséquence de la possibilité de réduire l'objet de la comptabilité, cet objet devient une *universalité patrimoniale*, autrement dit un ensemble de biens et des dettes dépendant d'un même patrimoine et qui peut correspondre, soit à la totalité, soit à une partie seulement, des biens et des dettes du patrimoine".

(66) PIERRE TRÉLUT — *Comptabilité Rationnelle* — Dunod, Paris, 1951, pág. 243.

E afirma:

"La définition qui a été donnée de la comptabilité doit être modifiée en conséquence et devient".

Apresenta, então, a definição seguinte:

"La comptabilité est un art qui a pour objet une universalité patrimoniale, les biens et les dettes étant classés en catégories homogènes et principalement exprimés par leur valeur, et pour but fondamental de permettre de connaître intégralement et en permanence l'évolution en valeur de cette universalité, en effectuant sous forme de tableaux une description qui, partant de la situation initiale, comporte l'enregistrement chronologique, par catégorie, de l'intégralité des variations de valeur que subissent les catégories, constituées, les résultats étant exprimés uniquement par totaux et par différences". (67)

É a segunda definição.

Não há diferença substancial entre a conceitualização da primeira e da segunda.

Vamos, porém, à terceira definição.

Seria interessante transcrever ainda, como foi feito com as definições anteriores, a explanação justificativa da modificação do conceito de contabilidade.

Mas, esta terceira definição não terá o costumeiro preâmbulo.

Ei-la:

"La comptabilité est un art qui a pour objet une universalité patrimoniale, les biens et les dettes étant classés en catégories homogènes et principalement exprimés en quantités d'unités semblables, et pour but fondamental de permettre de connaître intégralement et en permanence l'évolution quantitative de cette universalité, en effectuant sous forme de tableaux une description qui, partant de la situation initiale, comporte l'enregistrement chronologique, par catégorie, de l'intégralité des variations quantitatives que subissent les catégories constituées, les résultats étant exprimés uniquement par totaux et par différences". (68)

Não é, porém, a última definição.

Há ainda uma quarta, que diz o autor ser a definitiva.

Antes de apresentar a quarta definição, o autor afirma:

"Mais, la patrimonialité n'est pas essentielle à la comptabilité. Il n'est nullement indispensable que les choses comptabilisées soient les biens et les dettes d'un patrimoine. Elles pourraient être des choses de toute autre nature. Et même, l'objet de la comptabilité pourrait être constitué par des groupes de personnes, par des sociétés humaines".

O que está afirmado acima é de admirar em um estudioso da Contabilidade.

Não devemos comentar.

Registramos somente.

Encontramos ainda:

"Ainsi, lorsque devrait être décrite l'évolution quantitative d'une universalité de personnes ou de choses quelconques dans le but principal de pouvoir connaître intégralement et en permanence l'évolution réalisée, cette

description serait susceptible d'être constituée par une véritable comptabilité".

E julga o escritor que muito entendeu a conceitualização da Contabilidade.

Dá, escrever:

"En conséquence de cette nouvelle extension, la définition de la comptabilité doit être encore élargie, pour être formulée sous la forme suivante qui, cette fois, est définitive".

E então define:

"La comptabilité est un art qui a pour objet une universalité de personnes ou de choses classées en catégories homogènes et principalement exprimés en quantités d'unités semblables, et pour but fondamental de permettre de connaître intégralement et en permanence l'évolution quantitative de cette universalité, en effectuant sous forme de tableaux une description qui, partant de la situation initiale, comporte l'enregistrement chronologique, par catégorie, de l'intégralité des variations quantitatives que subissent les catégories constituées, les résultats étant exprimés uniquement par totaux et par différences". (69)

E assim segue a obra do escritor.

Não queremos, e não podemos negar o mérito incontestado da obra.

É mais uma valiosa contribuição que um espírito esclarecido traz ao estudo da ciência que se encontra em formação.

Não estamos de acordo com os conceitos expendidos.

Isto, entretanto, não quer dizer que o trabalho não tenha valia.

O esforço da inteligência, seja qual for o ponto de vista em que se coloque o escritor, é sempre aceitável como elemento de investigação no campo em que se passam os fenômenos da ciência estudada.

Não se poderá jamais formar um corpo de doutrinas, sem as naturais controvérsias do esclarecimento das causas formadoras dos fenômenos postos em equação.

A esta destinação não poderá fugir nenhuma ciência em formação, especialmente em se tratando de ciências sociais cujas linhas gerais ainda estejam incertas.

A Contabilidade, portanto, não escaparia à regra geral.

E para confirmação do que acabamos de escrever, citaremos JEAN FOURASTIÉ "Comptabilité Générale" quando afirma:

"La comptabilité a essentiellement pour objet de garder la mémoire des opérations financières et d'en permettre le contrôle. Elle a donc à la fois un rôle juridique et un rôle économique". (70)

Isto, ele afirma na introdução.

Entretanto, no desenvolvimento do trabalho aparecem duas outras definições.

(67) PIERRE TRÉLUT — Idem, idem, págs. 245 e 246.

(68) PIERRE TRÉLUT — Idem, idem, pág. 263.

(69) PIERRE TRÉLUT — Comptabilité Rationnelle — Dunod, Paris, 1951, págs. 271 e 272.

(70) JEAN FOURASTIÉ — Comptabilité Générale — Deuxième Edition — Paris, 1945, pág. 20.

Uma diz:

"La comptabilité est un enregistrement des mouvements de valeurs libellées ou évaluées en unités monétaires".

Outra está concebida da maneira seguinte:

"Ainsi, nous pourrions dire que la comptabilité est une science administrative ou une technique qui a pour objet l'enregistrement des valeurs économiques, libellées en unités monétaires, et appartenant à un patrimoine déterminé". (71)

Definições que generalizam, definições que particularizam, definições que generalizam e particularizam ao mesmo tempo o campo de ação da Contabilidade.

Definições que confundem ciência com arte; definições que não distinguem objeto de objetivo; definições que misturam método de uma ciência com o *modus faciende* estabelecido pelas regras próprias da arte.

E esta maneira de encarar erradamente o que seja método, leva muitos escritores de grande valor a afirmarem verdadeiras heresias.

Somos forçados a citar mais uma vez.

Eis o que afirma QUESNOT:

"La Contabilidad es un concepto muy general en si y muy especial en sus aplicaciones, que son múltiples. No es, en realidad, más que un conjunto de métodos que tienen un carácter común: el uso de las cuentas". (72)

Aí está uma afirmação desconcertante.

A Contabilidade nem como arte, nem como ciência pode ser considerada como um conjunto de métodos com um caráter comum: o uso das contas.

Esta maneira de ver a Contabilidade é de uma falta absoluta de visão; de estudo mais aprofundado dos fenômenos observados nos componentes do patrimônio.

É usar de um raciocínio simplista.

Há, ainda, o seguinte:

"Se ha definido la Contabilidad como la ciencia das cuentas.

Esta fórmula, un poco ambiciosa, tiene el inconveniente de implicar una confusión ya advertida. Simple conjunto de métodos, la Contabilidad no puede pretender elevarse al rango de las ciencias. Por otra parte, si la definición precedente fuese más esquematizada, hablaría mejor al espíritu siendo más explicativa".

Agora, vem a definição do escritor:

"Nosotros definiremos, pues, la Contabilidad como el arte de imaginar, de llevar y utilizar sistemas de cuentas que responden a un objetivo previamente definido. Así se encuentra destacada en la definición el arte del contable que es esencialmente un arte de invención, puesto que se trata, por su parte, de crear métodos que responden a objetivos muy diversos. Es por esto por lo que la Con-

tabilidad se eleva hasta el nivel de la ciencia de los negocios. Por último, la definición puesta tiene el mérito de haber constar que el objetivo de la Contabilidad no consiste precisamente en las cuentas, sino más bien en los sistemas de cuentas; es decir, que estas cuentas se hallan necesariamente coordinadas entre sí siguiendo un plan general, y destinadas, ya individualmente, ya en su conjunto, a convertirse en el más flexible de los instrumentos de análisis y síntesis". (73) (o grifo é nosso)

E é o mestre Quesnot que espalha idéias de tal porte.

Onde poderão os iniciados nos mistérios da ciência contábil, ir buscar a verdade, se os mestres, os sumos sacerdotes que guardam, ou dizem guardar, os segredos da ciência, apresentam diretrizes errôneas que induzem os principiantes a falsas teses?

A Contabilidade não pode ser considerada como ciência, e sim, como arte, segundo uma afirmativa.

Pode ser aceita como ciência dos negócios, de outra vez.

É ilógico. É falta de raciocínio seguro.

Aqui não podemos fazer crítica perfeita de tudo o que afirma Quesnot, em seu livro "Administración Financiera".

Não poderíamos fechar este trabalho sem citar o grande Herrmann Junior.

O saudoso e inesquecível Mestre, no Brasil, da corrente defensora do estudo da Contabilidade em bases científicas, formulou a definição seguinte:

"Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos créditos". (74)

Eis a última definição.

Fizemos, assim, desfilar um grande número de definições da Contabilidade, dadas, muitas delas, por mestres ilustres, homens que constituem honra e glória da ciência para cuja grandeza batalhamos sempre, sem desfalecimento.

Algo, porém, há, em todas, que não traduz com precisão, a verdadeira função da ciência contábil.

Umas, abusam demasiadamente de circunlóquios desnecessários, e que antes obrumbam o sentido, do que aclaram.

Outras, aliás, de grandes tratadistas, confundem lamentavelmente o objeto que serve de campo às investigações da Contabilidade, com os instrumentos escriturais de que se utiliza e aplica na ciência, no sentido de registrar os fenômenos que são observados no objeto.

Fenômenos que sofrem a ação, na sua constituição íntima, das forças de afinidade, unificadoras que são do todo que se nos apresenta para estudo.

(71) JEAN FOURASTIÉ — idem, idem, pág. 21.

(72) L. QUESNOT — *Administración Financiera* — Tradução da 4.^a edição Francesa, por Agustin Vicente Gella — Editorial Labor, S.A. — 1947, pág. 7.

(73) L. QUESNOT — *Obra citada*, pág. 10.

(74) Prof. FREDERICO HERRMANN JUNIOR — *Contabilidade Superior* — (Teoria Econômica da Contabilidade) — 2.^a edição, Editora Atlas S.A., São Paulo, pág. 35.

Há, também, definições que jungidas ao âmbito acanhado das escolas a que se encontram filiados os seus autores, não procuram situar no círculo próprio, as funções reais da Contabilidade, sob o ponto de vista rigorosamente científico, não obstante afirmarem ser a Contabilidade uma ciência.

Fogem de investigar com os devidos métodos postos à disposição dos pesquisadores, pela ciência, as causas determinantes, que dão lugar aos movimentos contínuos de trocas, que, no todo patrimonial, determinam o aparecimento de correntes positivas e negativas, as quais circulam intermitentemente, através do todo, produzindo aumento, diminuição ou equilíbrio.

Daí, desta maneira imperfeita de encarar os fenômenos patrimoniais, pois, que não procuraram conhecer perfeitamente o patrimônio, nasceram, portanto, as definições imprecisas, titubeantes, sem firmeza.

Destarte, dentro da formação espiritual de cada escola, circunscritas ao pensamento de seus instituidores, desfilaram definições várias.

Tôdas elas, porém, bem analisadas, são:

a) ou imperfeitas, abrangendo, ou mais ou menos;

b) ou imperfeitas e confusas;

c) ou ainda falta de objetividade.

A razão real determinante da falta de obje-

tividade em quase tôdas as definições que desfilaram neste trabalho, provando o não entrosamento dos fatos constatados e registrados com o objeto da ciência estudada.

É em torno do patrimônio que devem girar as investigações da Contabilidade quando encarada sob o ponto de vista científico, contabilidade pura, propriamente dita.

É ela que põe em evidência as leis que regem os fenômenos gerais decorrentes dos bens apropriados, geradores do patrimônio.

A aplicação das leis nos diversos ramos da economia apropriada determina o aparecimento de várias formas da arte escritural, registradora dos movimentos positivos e negativos, nos elementos constitutivos dos bens componentes do patrimônio.

A Contabilidade *pura* constata o aparecimento de fenômenos, investiga as razões de tais fenômenos, põe em evidência as causas que os formaram, determina as condições do meio em que elas devem surgir, prevê, enfim, o aparecimento dos mesmos fenômenos, dadas as condições especialíssimas em que os mesmos se devem manifestar, no tempo e no espaço.

A aplicação das leis contábeis registra, agrupa, analisa e entrega aos estudiosos, os elementos materiais da constatação e exatidão das leis.

As leis contábeis são unas, indivisíveis, sendo aplicáveis a qualquer patrimônio, seja qual fôr a Azienda a que esteja entregue.