

# O utilitarismo adotado no ensino da Ciência Contábil

José Eustáquio Giovannini\*

A contabilidade é tão remota que alguns historiadores indicam os primeiros sinais objetivos de sua existência aproximadamente 4.000 anos a.C.

A necessidade de acompanhar a evolução dos patrimônios foi o grande motivo para o seu desenvolvimento. Através dos tempos, verifica-se que normalmente o grau de avanço da contabilidade está diretamente associado ao grau de progresso econômico-social e institucional de cada sociedade.

Mesmo sendo a contabilidade instrumento eficaz de gestão em qualquer regime econômico, de mercado ou centralizado, é nas economias de mercado que a contabilidade atinge seu ponto mais alto.

Em termos do entendimento da evolução histórica da contabilidade, é importante reconhecer que ela teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença e outras. Estas cidades e outras da Europa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural. Foi nesse período que Frei Luca Paciolo escreveu o livro fazendo uma exposição completa do *Método das Partidas Dobradas* (1494). Iniciou-se assim um largo domínio da que se chamou "Escola Italiana", em particular a Européia, em geral de Contabilidade.

## Predomínio da Escola Italiana e/ou Européia

Após a disseminação da "Escola Italiana", por toda a Europa, surge no século XIX um período que muitos denominam de científico, em que a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades. Esta fase teve seus expoentes máximos na Itália, que dominou o cenário contábil até os primeiros vinte anos do século XX.

Surgem Fábio Besta, Giuseppe Cerboni, Gino Zappa e outros. Verificou-se até 1920, aproximadamente, uma influência muito grande da Escola Européia e da Italiana em particular. Surge, a partir de então, o norte-americano, favorecido não apenas pelo apoio de uma ampla estrutura econômica e política, mas também por pesquisa e trabalho sério dos órgãos associativos.

## Avanço da Escola Norte-Americana

O surgimento das gigantescas corporações, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que aquele país experimentou e ainda experimenta, constitui um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas.

A evolução da contabilidade nos Estados Unidos apóia-se em um sólido embasamento, a saber:

- avanço e refinamento das instituições econômicas e sociais;

- o investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente informado e, por este motivo, pressionando os contabilistas a evidenciarem as tendências das empresas;

- o governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis;

- o Instituto de Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil.

### **A qualidade atual do ensino da Ciência Contábil**

O estudo da Ciência Contábil tem sentido um desenvolvimento que há algum tempo não era observado. Sempre aconteceu com um certo destaque nos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul e, nos demais Estados, notava-se pouco interesse por parte das entidades representativas da classe contábil. Hoje, pelo menos neste aspecto, observa-se em todas as regiões brasileiras que as entidades estão à busca de um profissional a se lançar no mercado em melhores condições técnicas. Entretanto, este desenvolvimento não tem selecionado a ciência como embasamento necessário para uma melhor formação do profissional. Este fato despertou-me uma preocupação, pois não só as Faculdades tendem a dar ao aluno uma formação voltada para o imediatismo exigido pelo mercado de trabalho, mas, como também, os currículos das diversas Faculdades têm, em seus conteúdos programáticos, um ensino voltado para a praticidade.

### **O despertar para o assunto e aspectos que necessitam ser trabalhado**

A experiência profissional e o permanente contato com os jovens estudantes da área, como professor de contabilidade, fez-me observar o fator motivador do trabalho, isto é, um desinteresse pela contabilidade como ciência. A observação foi feita de forma empírica e os instrumentos de trabalho encontram-se ainda indefinidos. Entretanto, algumas pesquisas foram realizadas, vários estudos feitos por muitos autores de livros de contabilidade foram analisados, da mesma forma como vários currículos das escolas.

O assunto é emocionante e necessita ser abordado objetivando despertar o interesse para que a contabilidade seja ensinada tomando por base tratar-se de uma ciência social. Isto porque, ao longo do tempo, a contabilidade vem sendo interpretada pela sociedade como sendo uma ciência exata, ao invés de social. Provavelmente levando-se em consideração as demonstrações contábeis serem apresentadas numericamente. É importante salientar que o compromisso empresarial é bem mais amplo e ainda é pouco divulgado, através dos resultados contábeis.

Não há dúvida de que os empresários via de regra, persistem prioritariamente na obtenção do lucro, mas se esquecem, como objetivo maior, de maximizar o valor da ação, que irá contribuir para o bem-estar da sociedade.

A continuidade de uma empresa gera obrigações não só com os fornecedores, acionistas, instituições financeiras e Estado, mas também com a manutenção de empregos, formação profissional, produtividade, qualidade dos produtos e dos serviços, desenvolvimento tecno-

lógico, segurança no trabalho e preservação do meio ambiente.

No caso específico de "preservação do meio ambiente", merece uma atenção de todos nós, por não existir um critério racional de sua mensuração na escrituração contábil.

Na Europa, alguns países já divulgam o chamado "Balanço Social", ainda sem um padrão para a sua apresentação. Entretanto, já representa um avanço em termos de informação útil e social.

Com o advento da integração parcial do comércio na América Latina – o Mercosul – o nível de informação social gerado através da ciência contábil torna-se um imperativo e caminho necessário para o desenvolvimento econômico, social e político dos países envolvidos.

A informação social é imprescindível para se aferir a riqueza gerada pelo Mercado Comum, distribuída a cada segmento que contribuiu para a sua formação.

O papel do contabilista é fundamental no sentido de ficarem atentos para a melhor forma de divulgação do fato. Necessitamos de demonstrativos adequados para atender ao anseio de cada segmento interessado, cabendo ao contabilista a responsabilidade de demonstrações contábeis de maior transparência e confiabilidade.

### **Pesquisa e Ciência Contábil**

Ciência é um conjunto de conhecimentos certos e gerais referentes a um objeto delimitado, obtidos através de métodos racionais. Toda ciência é um triplice saber:

- 1 – Saber algo;
- 2 – Saber a respeito de algo;
- 3 – Saber de algum modo.

O primeiro Saber é o conteúdo da ciência: suas afirmações, seus princípios

sistematizados. Suas conclusões, suas leis, hipóteses, teorias, concepções. O segundo Saber é o objeto da ciência: aquilo em torno do qual giram suas pesquisas. Aqueles fatos ou idéias cuja verdade a ciência pretende descobrir, possuir, revelar e aprofundar. O terceiro Saber é o método com o qual a ciência descobre a verdade, investigando-a. Põe ordem nas descobertas, sistematizando-as. Expõe a verdade, comunicando os resultados obtidos.

Etimologicamente, Ciência é sinônimo de conhecimento, caracterizando-se este por uma relação de assimilação da coisa pelo homem. É importante uma breve distinção entre os tipos de conhecimento, para um melhor relacionamento com o conceito de Ciência. Podemos classificar o conhecimento em quatro níveis:

- *Vulgar* – Sensível, adquirido no dia-a-dia (incompleto-superficial);
- *Filosófica* – É subjetivo, cujo ponto de partida consiste em hipóteses que não poderão ser submetidas à observação;
- *Teológica* – Direcionado à compreensão da totalidade da realidade do homem-mundo. Está fundamentado na fé e na crença. Não é considerado racional;
- *Científica* – É aquele que se transpõe ao fato e busca conhecer suas causas. Busca a essencialidade das coisas, abandona a contemplação exclusivamente sensitiva dos fatos para obter a relação e justificativa da causa e efeito relacionados a estes fatos.

Contabilidade é a Ciência Social que tem por objeto o patrimônio de quaisquer entidades, em seus aspectos quantitativos, bem como as suas variações. Toda ciência tem um objeto definido. A delimitação do objeto de estudo serve para orientar o campo de ação de cada ciência. A Contabilidade tem por objeto material o Patrimônio de quaisquer

entidades. A Contabilidade estuda o patrimônio sob seus aspectos qualitativos e quantitativos e de suas variações, buscando entender e prever o seu comportamento.

Sob o ponto de vista quantitativo, a Contabilidade preocupa-se com a quantificação dos diversos elementos componentes do patrimônio. Para facilitar a análise dos componentes, utiliza-se de um denominador comum monetário. O principal motivo que nos leva a classificar a Contabilidade como *Ciência Social* é que a maioria dos fatos que provocam variações patrimoniais tem como agente o homem.

Ao definirmos Contabilidade como sendo uma Ciência, estamos admitindo que ela atenda a dois requisitos importantes: a certeza e a generalidade. *Certeza*, na medida em que os conhecimentos são entendidos como verdades a respeito do seu objeto de estudo. *Generalidade*, considerando que a Contabilidade abrange todo o campo de conhecimento relacionado com o seu objeto formal (o Patrimônio e suas variações, sob os aspectos qualitativos e quantitativos). "No campo contábil, a busca da verdade, a pesquisa científica pode também ser filosofia, quando a serviço daquela, esta se utiliza" (Antônio Lopes de Sá).

### O método da Contabilidade

Toda ciência, na exploração do seu objeto, utiliza-se de um método racional, isto é, de um conjunto de processos que são orientados para a investigação e demonstração da verdade. Os métodos se caracterizam por apresentar na *investigação* dois tipos de processos (a análise e a síntese) e, na *demonstração* da verdade, os raciocínios indutivo e dedutivo.

Associamos os processos contábeis de investigação como os métodos genericamente entendidos por sintéticos e analíticos. Assim é que o levantamento de balancetes, o Balanço Patrimonial ou o da Demonstração de Resultados do Exercício são exemplos típicos de um processo sintético, em que existe observação, coleta de dados e posterior apresentação na modelo convencional. Como processos analíticos, temos a análise de balanços e a análise de custos.

**O principal motivo que nos leva a classificar a Contabilidade como *Ciência Social* é que a maioria dos fatos que provocam variações patrimoniais tem como agente o homem.**

Na contabilidade utilizamos o raciocínio *indutivo* no momento da tarefa de classificação dos custos de produção em Fixos e Variáveis. Observamos individualmente cada tipo de gasto e efetuamos uma análise de seu comportamento em relação ao nível de produção, para, em seguida, classificá-lo entre os custos que variam e os que não variam com o nível de produção.

Outro exemplo da utilização de um raciocínio indutivo na Contabilidade é a formação de ideia original de que toda origem de recursos corresponde a uma aplicação.

Essa observação permitiu que indutivamente o investigador raciocinasse que isso era uma "verdade" sob a ótica contábil, de forma que parâmetros foram estabelecidos que possibilitassem

a comprovação demonstrativa de sua demonstração, utilizou-se do raciocínio dedutivo, que deu origem à equação patrimonial (Ativo menos Passivo igual à Situação Líquida) no momento em que se convencionou que as aplicações são denominadas Ativo, e que as origens de capital de terceiros são o Passivo, e que a diferença, representada pela origem advinda de capital próprio, é a Situação Líquida; logo deduziu que o Ativo é igual à soma do Passivo e da Situação Líquida. Portanto, concluindo ser a contabilidade uma ciência por apresentar características assim enumeradas:

- ter objeto de estudo próprio;
- utilizar-se de métodos racionais;
- estabelecer relações entre os elementos patrimoniais, válidas em todos os espaços e tempos;
- apresentar-se em constante evolução;
- ser o conhecimento contábil regido por leis, normas e princípios;
- seus conteúdos evidenciarem generalidade;
- ter caráter preditivo;
- estar relacionada com os demais ramos de conhecimento científico;
- apresentar o caráter de certeza na afirmação de seus enunciados.

### **Importância da teoria no ensino da Contabilidade**

Quando citamos que o utilitarismo tem prejudicado o ensino da contabilidade é porque concordamos com a afirmativa de que "os erros da prática se evitam pelo vigor da ciência e esta se constrói de teorias". É uma realidade que não se pode questionar, pois a ciência é necessária para a explicação dos fatos, sendo que a ciência surge da teoria. As ciências se constroem com as teorias e a prática somente terá condi-

ções de ser racional se possuir um embasamento científico.

O nível de ensino de nosso país, de modo geral, na área contábil, não vem acompanhando o desenvolvimento socioeconômico. A história tem mostrado que o progresso contábil está estreitamente ligado ao progresso econômico e social. O avanço da Contabilidade em países mais desenvolvidos é visivelmente mais elevado do que em países subdesenvolvidos e em desenvolvimento.

É fundamental que as Faculdades de Ciências Contábeis façam adequação das exigências dos meios econômico-sociais à estrutura e nível de ensino com o objetivo de melhor preparar o futuro profissional contábil às reivindicações cada vez mais polivalentes e complexas dos usuários reais e potenciais da contabilidade. Para que isto ocorra, o ensino deve proporcionar ao profissional um embasamento científico de modo a dar condições de prestar um serviço de qualidade quando estiver no mercado. A praticidade não pode ser a prioridade.

O prof. Antônio Lopes de Sá, num trabalho realizado para a "Revista de Contabilidade e Comércio - Porto", denominado Valor da Teoria no Ensino da Contabilidade, faz citação da forma de pensar sobre a teoria do gênio Leonardo da Vinci, que se aplica muito bem ao assunto ora tratado e que considero valioso repetir - "Aqueles que se enamoram da prática sem a ciência são como o navegador que entra no navio sem timão ou bússola, que jamais tem a certeza de onde vai. Sempre a prática deve ser edificada sobre a boa teoria.

A minha vivência nas salas de aula mostra justamente o contrário, isto é, uma preocupação constante por parte dos futuros profissionais da contabilidade quanto à aplicabilidade e o imediatismo do assunto que está sendo

desenvolvido, possuindo pouca ou nenhuma sensibilidade para o conhecimento científico.

### **Conclusão**

A GLOBALIZAÇÃO DA ECONOMIA ABRIU UM GRANDE MERCADO PARA O PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE, mas desde que esteja ele apresentando um serviço de qualidade. Entretanto, é muito difícil um profissional altamente qualificado, se não existir qualidade de ensino. Por outro lado, não se pode falar em qualidade de ensino em contabilidade, sem que exista a teoria a anteceder a praticidade.

Não há dúvida de que a Teoria Contábil evolui e que o próprio mercado de trabalho, exigindo profissionais cada vez mais qualificados, faz com que as Faculdades cuidem mais da doutrina científica, formando um alicerce sólido, para o exercício da contabilidade. ■



\* José Eustáquio Giovannini - Contador, Conselheiro do CRCMG, Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da FACSAL - Faculdade Cidade de Santa Luzia.

#### **BIBLIOGRAFIA**

- Lopes de Sá, Antônio - Considerações sobre a ciência para o curso pós-graduação - "Introdução à Filosofia da Contabilidade".
- Iudicibus, Sérgio de e Mattos, José Carlos - As Faculdades de Ciências Contábeis e a Formação do Contador - XVI Conferência Interamericana de Contabilidade.
- Martinez, Arcelio Branco - O Contador a serviço da comunidade - REC 12.
- Madeira, Geová José - O ensino superior de Contabilidade, uma análise qualitativa a partir da tela dos professores - BEC/FGV.
- Lopes de Sá, Antônio - Valor da Teoria no Ensino da Contabilidade - Revista de Contabilidade e Comércio - Porto.
- Nascimento, José Amado - Filosofia da Contabilidade - REC 36.
- Franco, Hilário - Fundamento Científico da Contabilidade, Edição da Revisora Gramatical.
- Iudicibus, Sérgio de - Teoria da Contabilidade - Editora Atlas S/A.