

**TÍTULO DO ARTIGO:** EVOLUÇÃO DOUTRINÁRIA CIENTÍFICA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

**NOME DO AUTOR:** MARCO ANTÔNIO AMARAL PIRES

**BREVE CURRÍCULO:**

BREVE CURRÍCULO Contador e Administração de Empresas, pós-graduado em Contabilidade e Auditoria, mestrando em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairú, Perito Contador, Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis e da Academia Mineira de Ciências Contábeis.

**ENDEREÇO, TELEFONE, FAX E E-MAIL PARA CONTATO:**

Rua dos Timbiras 3.109 conj. 304,  
Barro Preto  
Belo Horizonte  
CEP 30-140.062

TELEFONE/FAX: 031-32952178

EMAIL: [maap@peritoscontabeis.com.br](mailto:maap@peritoscontabeis.com.br)

URL: [www.peritoscontabeis.com.br](http://www.peritoscontabeis.com.br)

**Apresentado no IX Congresso Português de Contabilidade,  
na cidade do Porto, 20 a 22 de novembro de 2002.**

## EVOLUÇÃO DOUTRINÁRIA CIENTÍFICA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

*Contador Marco Antônio Amaral Pires*

*As conquistas européias de Coffy, Villa, Besta, Cerboni, Rossi, Gonçalves da Silva, Jaime Lopes Amorim e no Brasil as de Francisco D'Auria formaram as bases da doutrina neopatrimonialista.*

*O Neopatrimonialismo surgiu no Brasil na última década do século XX.*

*Derivou-se da Teoria Geral da Contabilidade de autoria do prof. Antônio Lopes de Sá.*

*Os ideais do neopatrimonialismo, hoje na prática aplicados por contadores no Brasil em diversas áreas, notadamente análise das demonstrações contábeis e perícia contábil, transcenderam as fronteiras do Brasil, sendo estudados pelas Universidades de Buenos Aires, Bucaramanga, Málaga, Minho e Aveiro.*

*No desenvolvimento da Teoria Geral do Conhecimento Contábil partiu da compreensão da "essencialidade" para o entendimento "racional" do que ocorre com a riqueza individualizada ou de grupos, oferecendo uma "visão holística" ou global.*

*O resultado da constante busca científica se consolidou na formulação da Teoria Geral do Conhecimento Contábil que em consequência desta, redundou-se em teorias derivadas.*

### O BERÇO DA CONTABILIDADE CIENTÍFICA DO BRASIL

A Contabilidade em nossos dias, não pode ser definida e se limitar a uma simples técnica informativa, a uma tradição de registros, ou, pior ainda, admitir que possa haver em torno disto uma "ciência da informação", visto que todas as ciências usam registros e demonstrações e nem por isto são ciências da informação, a exemplo do médico que utiliza todos os procedimentos investigativos para proferir um laudo da situação física de uma pessoa e não é conhecida a medicina como da informação.

A teoria contábil que Hendriken discursou (Accounting theory, Homewood: Ricard D. Irwin, 1971 e 1977) se baseava nas várias abordagens ou ênfases que a contabilidade teria que ser elaborada. Contudo, esta é uma ótica dos que só conseguem ver na Contabilidade um recurso para produzir escriturações, demonstrações e fluxos gráficos. Com os recentes escândalos norte-americanos de empresas como a ENRON, WORLD COM, XEROX, MERCK, que manipularam suas demonstrações – muito voltada para uma abordagem macroeconômica, impingindo aos investidores uma falsa idéia de crescimento sem limite –, tem-se fartamente material para afirmar que tal visão é míope, sem competência, alheia à "essência do conhecimento", limitada a "formas" e, portanto, sujeitas aos interesses vis dos organismos volitivos e diretivos que comandam o mercado bursátil, e que na realidade transformam os demonstrativos em elementos para seus atos de especulação globalizada.

A ciência contábil nascida no continente europeu considera o registro como a memória de um fato, pois a sua essência é que deve ser estudada e examinada. Uma coisa é informar sobre um acontecimento e outra é explicar, interpretar e entender sobre o acontecido.

Evidenciando sua observação sobre a matéria o emérito mestre

Gonçalves da Silva observou:

***“A Contabilidade nasceu na fúria dos negócios e até finais do século XIX, foi sempre feudo dos práticos pois nunca mereceu atenção de pessoas com bastante saber e engenho bastantes para a tirarem do pântano do empirismo e das sistematizações precipitadas.”***

***“A verdade é que só então começou a ser objeto de investigações metódico por parte de alguns contabilistas mais cultos e talentosos e de um ou outro economista ou matemático.”***

***“Antes de Villa, de Cerboni, de Besta e de outros estudiosos que nessa época vieram sacudi-la do marasmo em que jazia, raros são os autores que merecem ser recordados por qualquer contribuição real para o seu progresso teórico.”*** (F.V. Gonçalves da Silva – Doutrinas Contabilísticas, edição Centro Gráfico de Famalicão, Vila Nova de Famalicão, 1959)

Tal observação equivale a ressaltar que por longo tempo a Contabilidade foi apenas uma técnica, procurando aplicações na forma de memorizar acontecimentos relativos ao patrimônio, só se transformando em ciência no momento em que se dedicou a “explicar” o que era registrado.

Como bem afirmou o mestre, somente cerca de dois séculos, diversos intelectuais passaram a alertar sobre esta imensa diferença na metodologia de estudo da Contabilidade.

Seguindo a atmosfera de evolução das ciências, que envolvia os fins do século XVIII, os intelectuais europeus da área contábil começaram a produzir trabalhos memoráveis de natureza doutrinária.

Em 1840, o genial italiano Francesco Villa, produziu uma pérola inserida no campo do pensamento positivo:

***“...o pleno conhecimento da manutenção de contas e registro constitui a arte de quem computa (guarda livros), mas não é suficiente para um contador... o qual não se limita só a manter livros, mas, a censura das prestações de contas que de tais livros se deve extrair sem o que não poderia haver um critério de julgamento dos resultados de uma administração, nem se conhecer a natureza desta, os detalhes, as normas, as leis e a adequação que a rege.”.*** (Francesco Villa – *La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, edição Angelo Monti, Milão, Julho de 1840, *Idéias Preliminares*, II)

Percebe-se nitidamente que ocorre uma nítida diferença entre a função de escriturar para informar e aquela de saber o que significa a informação.

Villa criou uma escola vigorosa da qual se derivariam outras não menos importantes, ou sejam as capitaneadas pelos geniais: Fábio Besta (Controlismo), Giuseppe Cerboni (Personalismo), Eugen Schmalenbach (Reditualismo), Alberto Ceccherelli (Aziendalismo), Vincenzo Masi (Patrimonialismo) e Antônio Lopes de Sá (Neopatrimonialismo).

Poucos anos antes de Villa, a Academia de Ciências da França, aquela fundada no tempo do Iluminismo, a mesma que consagrou Lavoisier (1743-1794), Pasteur (1822-1895) e outros grandes vultos do saber humano, reconheceu a Contabilidade como uma ciência social que tinha como objeto o estudo da riqueza individualizada, partindo da obra de R.P. Coffy, em 1836.

Assim, nascia a consciência de que a escrituração deveria ser observada como parte do procedimento metodológico no estudo da azienda, demonstrando que a Contabilidade, na era em que a ciência caminhava para seu apogeu, no

século XIX, já apresentava uma plêiade de estudiosos que criaram um vigoroso complexo de doutrinas.

Os intelectuais europeus, superando o que tradicionalmente se fazia, construíram, assim, através de métodos próprios, toda uma estrutura científica.

O que por milênios ficara na mente dos contadores, daqueles de melhor nível de inteligência, finalmente estruturou-se em teorias, seguindo a métodos racionais, com interesse em conhecer a verdade sobre o movimento da riqueza das empresas e instituições.

O que era apenas uma "prática" transformou-se em um conhecimento organizado sobre fenômenos de um agregado em movimento que visa a suprir necessidades dos empreendimentos (patrimônio).

As conquistas de Coffy, Villa, Besta, Cerboni, Rossi, mestres franceses e italianos do século XVIII, foram reforçadas também pelo imponente trabalho do chefe da Escola do Porto, o cientista português Jaime Lopes Amorim, no início do século XX, quando em 1929, três anos depois do trabalho de Masi, publicou sua obra "Lições de Contabilidade Geral".

Este trabalho de estudo dos fenômenos patrimoniais, somado a diversos outros trabalhos, livros e artigos, credenciou-o como um dos mais notáveis estudiosos portugueses, de fama internacional e grande respeito intelectual. A preocupação dele foi sobre a função do equilíbrio patrimonial e tomou tal posição com a que forma o objeto de estudos da contabilidade. Assim, promoveu a construção da Teoria do Equilíbrio. Compondo a força intelectual portuguesa pode-se destacar Martin Noel Monteiro, com o seu Relativismo e Gonçalves da Silva com a Escola de Lisboa. Todos pertencentes a doutrina patrimonialista.

## A EVOLUÇÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO NO BRASIL

O estudo científico da contabilidade no Brasil brotou na primeira metade do século XX, quando Francisco D'Auria promoveu estudos de maior seriedade no campo de tentativas de universalização do objeto da Contabilidade, tomando como base a doutrina patrimonialista.

Em verdade esse mestre, no mesmo ano que o cientista português Jaime Lopes Amorim lançava sua obra em Portugal, 1929, no Congresso Internacional de Contabilidade, em Barcelona, este brasileiro apresentava sua tese a que deu o nome de "Tendências Positivas em Contabilidade", mantendo durante toda a sua vida forte convicção nas bases patrimonialistas, com absoluta coerência ao seu posicionamento inicial.

Nos últimos anos de vida, com grande amadurecimento intelectual e uma brilhante carreira profissional, D'Auria apresentou a sua doutrina com os pilares em base patrimonial, através de seu livro "Primeiros Princípios de Contabilidade Pura", passando a ser conhecido como o pai da Contabilidade pura.

Tal obra foi a precursora de uma "Teoria dos Sistemas" e de uma universalização de objeto da metodologia contábil.

Muito poucos entenderam o esforço de um holismo pregado a partir da "Sistemologia" do emérito mestre paulista.

Herrmann Júnior, discípulo de D'Auria, que se fez presente com o surgimento do curso Superior de Contabilidade no Brasil, na década de 40, em sua

"Contabilidade Superior", tentou avançar em uma mescla da escola aziendalista e patrimonialista, apresentando as bases de uma doutrina que poderia ter sido desenvolvida, mas também não prosperou como merecia.

O falecimento precoce desse genial colega não permitiu que se formasse uma escola de pensamento competente para atribuir os méritos que Herrmann tinha possibilidades de criar. No entanto, deixou como legado aos contabilistas a maior e mais dedicada editora voltada para a área contábil, a Editora Atlas, de São Paulo, atualmente comandada por seu Diretor Presidente Luiz Herrmann e por seu Diretor Superintendente Luiz Herrmann Junior, mantendo inalterada o norte de seu fundador: a formação íntegra do profissional brasileiro.

Por sua vez, o cientista contábil Hilário Franco ensaiou, no V Congresso Brasileiro de Contabilidade, uma tese de profundidade científica, de inspiração nitidamente patrimonialista, denominada de "Fundamento Científico da Contabilidade", que foi aprovada sem restrições e com louvores da Comissão específica, presidida por Francisco D'Auria, constituindo no mais brilhante ensaio para uma Filosofia da Contabilidade.

A consolidação do patrimonialismo no Brasil ocorreu no V Congresso Brasileiro de Contabilidade e que se deveu ao desempenho de Hilário Franco.

Na década de 60, reforçando a idéia do patrimonialismo brasileiro, o escritor Américo Matheus Florentino, apresentou sua tese sob o título "Classificação de patrimônio para uma análise econômica dos balanços das empresas" junto a Faculdade de Ciências Econômicas do Rio de Janeiro. Evidenciava a admiração aos doutrinadores italianos, basicamente Mais, Besta e Zappa, criticando os anglosaxões pela modéstia intelectual em classificar o patrimônio.

Na década de 70, o genial mestre Álvaro Porto Moitinho apresentou a Teoria das contas aumentativas e das redutoras do patrimônio, fruto da tese junto ao VIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, em 1969. Esta peças científicas reforçavam a visão brasileira de ser o patrimônio o objeto de estudo de nossa ciência.

Embora existam autores brasileiros que concorrem com esta corrente, por entenderem que as idéias anglo-saxônicas seriam mais válidas, o certo é que os Congressos de contabilidade e o Conselho Federal de Contabilidade, mediante suas disposições normativas consagraram o patrimonialismo como corrente predominante.

O Neopatrimonialismo surgiu no Brasil na última década do século XX.

Derivou-se da Teoria Geral da Contabilidade, de autoria do prof. Antônio Lopes de Sá, nascida da fusão de diversas teorias que este elaborou.

Em livro editado em 1992 pelo Centro Universitário da UNA (Brasil) e em 1998 pelo Ministério de Economia e Fazenda da Espanha, em Madri difundiu-se o que seria base da maior de todas as correntes científicas das Américas, com adeptos em várias partes do mundo.

O Neopatrimonialismo, como se denominou tal numeroso agregado de estudiosos, é a primeira corrente de doutrina científica de origem brasileira que se fundamenta em metodologia própria.

Iniciou-se com a reunião de intelectuais da Contabilidade, em Minas Gerais, na origem constituída por um pequeno grupo composto pelos professores Valério Nepomuceno, este que lhes fala e Pedro Onofre Fernandes, mas que logo a

seguir recebendo a adesão de dois outros valorosos mestres Alexandre Bossi e Nourival Resende, todos professores universitários.

O início de minha participação no desenvolvimento desta teoria ocorreu no final de 1994, quando por necessidade profissional, precisei pesquisar doutrinas científicas que pudesse me auxiliar na fundamentação de um trabalho pericial desenvolvido junto a justiça, de demanda que se processava entre uma entidade e o Erário Público do Estado de Minas Gerais.

A oportunidade de ter tido contato com o eminente professor Antônio Lopes de Sá em outro trabalho pericial pode abrir espaço para um profícuo e produtivo contato que ensejou no trabalho tributário uma introdução ao laudo em que pude expor de forma didática parcela da teoria.

O caminho utilizado na peça pericial não somente permitiu que a abordagem fosse eminentemente científica, como possibilitou uma imersão deste contador no conteúdo doutrinário de forma a permitir gerar trabalho que fora apresentado em Congresso Brasileiro de Contabilidade realizado em Fortaleza (Ceará) em 1996.

Aprofundando ainda mais nesta doutrina, escrevi e foram publicados diversos outros trabalhos (Revista Brasileira de Contabilidade, Boletim do Instituto de Pesquisas Augusto Tomelim, Revistas de Contabilidade Regionais de São Paulo e do Rio Grande do Sul) nas áreas de análise das demonstrações contábeis e de perícia contábil.

Atualmente, exercendo a função de perito do juízo em várias varas na cidade de Belo Horizonte, capital do Estado de Minas Gerais, fundamento continuamente meus trabalhos periciais utilizando sempre as relações lógicas do fenômeno patrimonial segundo a doutrina de Lopes de Sá.

Este procedimento tem me possibilitado ser mais requisitado para trabalhos de maior complexidade, onde se exige a apresentação da verdade contábil isenta de qualquer influência jurídica e pautada em uma doutrina científica contábil capaz de responder o objeto do fato contábil que está sendo objeto da demanda com rigor tecnológico e certeza contábil.

Os ideais do neopatrimonialismo, hoje na prática aplicado, transcenderam as fronteiras do Brasil, sendo adotados pelas Universidades de Buenos Aires, através do prof. Carlos Luis Garcia Casella e a de Bucaramanga, do Prof. Samuel Alberto Mantilla Blanco, que produziram artigos e estudos sobre a teoria.

Prestigiando as novas idéias a Universidade de Málaga, por iniciativa do prof. Jose Maria Requena Rodriguez, produziu um curso de metodologia científica da Contabilidade que teve por matéria a doutrina e a de Moisés Garcia (Teoria Circulatória).

Revistas em Portugal acompanharam em edições de artigos a difusão destas mesmas teorias.

Reuniões, salas de aulas, seminários, congressos, conferências, artigos, livros, teses, trabalhos práticos, trabalhos universitários, pesquisas, entrevistas, correspondências, páginas na Internet, são hoje palcos do neopatrimonialismo de Lopes de Sá, com a imensa cooperação de uma plêiade de valores, a maioria nas universidades.

Diante deste desafio alguns cursos de mestrado e de bacharelado começaram aqui em Portugal e no Brasil a absorver as doutrinas neopatrimonialistas

para o desenvolvimento das dissertações dos mestrandos.

Pode-se citar a Universidade Gama Filho e UNIGRANRIO (Rio de Janeiro), Universidade Visconde do Cairú (Bahia), Centro de Pesquisa e Pós Graduação Humanas (Espírito Santo), Universidade Federal de Santa Catarina, Universidade Álvares Penteado (São Paulo), Centro Universitário de Itajuba e Centro Universitário UNA (Minas Gerais) e Universidade do Minho e Universidade de Aveiro (estas e m Portugal).

A corrente ampliou-se consideravelmente a partir da inclusão no sítio do professor Antônio Lopes de Sá ([www.lopesdesa.com.br](http://www.lopesdesa.com.br)) de uma pasta específica. Em língua espanhola você pode obter a doutrina no sítio <http://ciberconta.unizar.es/LECCION/neopatri/INICIO.HTML>.

Com esta abertura, começou-se a formar núcleos em diversos Estados, principalmente Bahia e Rio Grande do Sul. Atualmente se encontram nas páginas da Internet trabalhos de diversos estudiosos sobre as idéias neopatrimonialistas. Livros estão sendo editados e muitos artigos e teses universitárias, além de pesquisas que se empreendem constantemente ampliam o conhecimento desta corrente de pensamentos doutrinários que se agrega à História Científica da Contabilidade. Sem pretender ser excludente, mas apenas exemplificativo, valorosas colaborações dos professores César Eduardo Stevens Kroetz (Universidade de Unijui), Mariano Yoshitake (Visconde de Cairú), Werno Herckert, Genival Ferreira (Universidade Federal de Pernambuco), João Lopes da Cruz Neto (PUC-Recife), José Simeoni Gomes (Universidade Gama Filho), Ivan Ricardo Peleias (Universidade Álvares Penteado), Mirando Ribeiro, Paulo Roberto Santanna (Universidade do Grande Rio), Olírica da Cunha Zardo (Humanas/ES), Maria Elisabeth Pereira Kraemer (Universidade do Vale do Itajaí), Dercio Antonio dos Santos Venâncio (Universidade Federal de Mato Grosso), Blênio Gomes (Universidade Federal do Paraná), Marco Antônio Amaral Pires (Centro Universitário FUMEC/ Belo Horizonte), Alexandre Bossi (UNA/Belo Horizonte), Márcio Fernando dos Reis (Centro Universitário Newton Paiva/ Belo Horizonte) (todos estes no Brasil), Amândio Tavares, Manuel Campos, Fernando Guimarães, Manuel Benavente, José Luis Lopes Marques (estes em Portugal), Samuel Alberto Mantilla Blanco, Régulo Millán Puentes, José Joaquim Maldonado (estes na Colômbia), Hector Lazareni, Eugênio Helman, Carlos Luis Casella Garcia, Eduardo Scarano (estes na Argentina) e José Maria Requena Rodriguez (Espanha) engrandecem e enriquecem a doutrina do neopatrimonialismo.

Os neopatrimonialistas Cleber do Carmo Antunes, João Lopes da Cruz Neto, Alexandre Bossi, Marluce Salgueiro, José Paulo Cosenza, César Eduardo Stevens Kroetz e Rosália estão em fase de doutoramento.

José Simeoni Gomes, Mariano Yoshitake, Ivan Ricardo Peleias, George Guerra Leone, Olírica da Cunha Zardo, são os expoentes com título de doutor.

Hoje, a corrente se aproxima de quatro centenas de valorosos componentes e conta com milhares de seguidores que estudam a matéria.

O Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin, do Centro Universitário da UNA tomou por base a teoria neopatrimonialista e tem editado Boletins de centenas de páginas que divulgam as investigações científicas da nova doutrina.

Idêntica atitude adotou o Centro de Estudos Superiores de Contabilidade, do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, que incentivou pro-

jetos Neopatrimonialistas e mantêm em sua biblioteca matérias catalogadas sobre o mesmo.

A Academia Brasileira de Ciências Contábeis realiza, em colaboração com os Conselhos e com o Conselho Federal de Contabilidade, um movimento internacional, o do PROLATINO. Em São Paulo foi realizado no mês de julho de 2002 o sexto encontro, somando estes milhares de participantes.

O Centro de Estudos de História da Contabilidade, de Portugal, em seus Boletins, com a colaboração efetiva do prof. Manuel Benavente vem difundindo matéria neopatrimonialista, assim como as revistas especializadas deste país irmão como o JTCE, a da Universidade de Aveiro e a famosa Contabilidade e Comércio desta cidade do Porto.

Todos se mantêm unidos sob a liderança do Prof. Antônio Lopes de Sá. Dos componentes somente se exige o compromisso que se expressa no trinômio de "imensa dedicação": à Contabilidade, à Ciência e à língua portuguesa.

## O NEOPATRIMONIALISMO

Partindo da condição de ter sido o século XVI como o da "revolução científica", o XIX o da "consagração da ciência" e o XX o da "explosão científica", certamente o XXI tende a se ater-se ao de uma "filosofia do conhecimento" para que fosse sustentado o progresso que decorreria dos avanços dos séculos pretéritos referidos.

No desenvolvimento da Teoria Geral do Conhecimento Contábil partiu da compreensão da "essencialidade" para o entendimento "racional" do que ocorre com a riqueza individualizada ou de grupos, oferecendo uma "visão holística" ou global.

A obra sobre a Filosofia da Contabilidade escrita por Antônio Lopes de Sá, na metade do século XX, procurava ensejar uma Teoria Geral de nossa área e que pudesse estar de acordo com os rigores da Epistemologia.

Aceitando as doutrinas de Masi, D'Áuria e Lopes Amorim, a estrutura da teoria lopesista teve início na década de sessenta, quando o prof. Antônio Lopes de Sá apresentou sua tese de doutorado para a então Universidade do Brasil, referente à Teoria do equilíbrio.

Mais tarde, já na década de setenta, acrescentou àquela Teoria da liquidez dinâmica, o que valeu seu ingresso na Academia de Ciências Econômicas da Espanha. Através da conclusão da Teoria do rédito de Zappa (Il reddito di impresa, 2ª edição, Milão, 1946), pode identificar que era necessário estabelecer relações lógicas mais fortes e abrangentes, produzindo, no início da década de oitenta a Teoria das Funções Sistemáticas que foi apresentada em Abril de 1987 na Universidade de Sevilha. Esta Teoria, já traduzida em diversas línguas, conseguindo o respeito de cientistas americanos, japoneses, chilenos, argentinos, espanhóis, portugueses, italianos e colombianos.

O resultado da constante busca científica se consolidou na formulação da Teoria Geral do Conhecimento Contábil que em consequência desta, derivou em teorias derivadas, também já estruturadas, como por exemplo, a Teoria Derivada das Interações dos Sistemas de Funções do Patrimônio Aziendal, dos Campos dos Fenômenos Patrimoniais e da Prosperidade Patrimonial ou Eficácia Constante.

Essa doutrina tem bases patrimonialistas, mas, transcende as estruturas desenhadas dos mestres Vincenzo Masi, Jaime Lopes Amorim, Francisco D'Auria, Gonçalves da Silva, em cinco pontos: 1) na fixação dos três grandes grupos de relações lógicas; 2) na determinação sistemática das funções dos meios patrimoniais; 3) no estabelecimento do axioma da eficácia como finalidade; 4) na abertura dos estudos das interações sistemáticas e 5) na metodologia da fixação de teoremas como bases de uma Teoria Geral do Conhecimento Contábil.

Como parte da grande Lei, nenhum de nós é autor de qualquer verdade, cabendo-nos, apenas, o mérito de encontrá-la e de disciplinar os caminhos para que ela seja entendida, assim como ampliar os recursos para o entendimento.

Assim, tem-se como premissas o Neopatrimonialismo:

- 1 – Existem relações lógicas perfeitamente identificáveis e que determinam o fenômeno patrimonial;
- 2 – Tais relações lógicas se grupam sob três grandes aspectos (Essenciais, Dimensionais e Ambientais); ou seja, as da natureza, da percepção plena e as do entorno;
- 3 – As funções dos meios patrimoniais (exercício da riqueza acionada por agentes de seu entorno) se cumprem em sistemas;
- 4 – Os sistemas são autônomos (cada um supre sua necessidade) e suas funções patrimoniais características se exercem concomitantemente;
- 5 – Os sistemas vivem em interação, ou seja, um influenciando sobre o outro;
- 6 – Sete são os sistemas identificáveis;
- 7 – Básicos são os sistemas da Liquidez, Resultabilidade, Estabilidade e Economia;
- 8 – Auxiliares são os sistemas da produtividade e da Invulnerabilidade;
- 9 – Complementar é o sistema da Elasticidade;
- 10 – A metodologia contábil deve admitir não só o acontecido e o por acontecer, mas, relevantemente “o porque acontece”;
- 11 – A finalidade da riqueza deve ser normalmente a Prosperidade Individual, associada àquela Social.

Algumas idéias básicas são aceitas para que se formem as concepções do NEOPATRIMONIALISMO e elas são consideradas como VERDADES PRINCIPAIS (Axiomas):

1. A Contabilidade estuda o patrimônio das empresas e instituições (tais empreendimentos são células sociais);
2. O patrimônio se movimenta;
3. O movimento patrimonial cria variações ou transformações;
4. O patrimônio não se move por si mesmo, necessitando de CAUSAS AGENTES que atuam sobre ele;
5. A finalidade das transformações é, normalmente, suprir necessidades das células sociais;
6. O patrimônio é o meio para satisfação das necessidades e quando ele se movimenta exerce a sua FUNÇÃO;
7. As funções suprem necessidades que se grupam em SISTEMAS;
8. Tais SISTEMAS são os que visam de forma AUTONOMA, mas INTERDEPENDENTE, suprir necessidades de : pagamentos (liquidez), resultados (resultabi-

lidade), equilíbrio (estabilidade), vitalidade (economicidade), eficiência (produtividade), riscos (invulnerabilidade) e dimensão correta (elasticidade);

9. Quando a função supre a necessidade ocorre a EFICÁCIA;

10. Quando a eficácia é permanente e crescente se produz a PROSPERIDADE;

11. Quando todas ou a maioria das células de uma sociedade humana está em estado de prosperidade a sociedade estará também (essa a grande missão da ciência contábil).

Não se objetiva exaurir todas as premissas e idéias básicas do neopatrimonialismo, até mesmo por que tal procedimento resultaria em um extenso material científico, mas apenas ensejar motivação para uma busca mais profunda da presente abordagem. Desta forma, pode-se resumir:

#### RELAÇÕES LÓGICAS DO FENÔMENO PATRIMONIAL (e seus grandes grupos)

O corpo da doutrina lopesista se estrutura à partir do conjunto de relações Essenciais, Dimensionais e Ambientais para estudar o fenômeno patrimonial.

As Relações Lógicas Essenciais se situam na natureza básica do fenômeno, estudando a sua gênese, motivação e surgimento. São aqueles que operam na "essência" do fenômeno, evidenciando a geração, criação e origem:

- Necessidades patrimoniais;
- Finalidades;
- Meios patrimoniais;
- Funções patrimoniais.

Nestas relações básicas estuda-se as motivações que promovem o surgimento do fenômeno. Implica na gênese da necessidade que é a sensação de falta, percepção de uma necessidade própria ou da sociedade.

Com a identificação da finalidade daquela percepção, e procurando materializá-la através da identificação do meio patrimonial adequado, passa-se da idealização para a realização, ou seja, transcende o aspecto da condição virtual na mente humana para a realidade.

Promovendo a movimentação do meio patrimonial no cumprimento da sua finalidade, de forma eficaz, tem-se a plena utilização ou função adequada do meio.

Na situação ideal de se atingir plenamente a necessidade azidental, tem-se a eficiência do meio patrimonial. Logo:

$$(P_m \rightarrow f) \quad (f \rightarrow (P_n=0)) \Rightarrow E_a \quad E_a \Leftrightarrow (P_n=0)$$

Segundo as expressões em dialética matemática: A (n) necessidade azidental implicou no surgimento da (Fi) Finalidade pertinente. Esta permitiu que o meio se materializasse. Com o exercício de utilidade do meio, praticou-se a sua função (f) social, e, então, anulou-se a necessidade, implicando na Eficácia, o que equivale à finalidade ideal na azienda.

Assim, tem-se:

n - Necessidade (origem mental do patrimônio)

Fi - Finalidade (racionalização da necessidade)

Pm - Meio (materialização do patrimônio)

f - Função (uso do patrimônio)

Ea - Eficácia (anulação da necessidade através do patrimônio)

Contabilmente, um elemento patrimonial se movimenta quando "exerce sua função", ou seja, cumpre a utilidade para o qual foi constituído.

Nas relações lógicas Dimensionais estuda-se aquelas que avaliam o fenômeno em face dos fatores que influem no seu entendimento.

A existência de uma Hexadimensionalidade é apresentada como forma de avaliar as outras relações básicas, genetrizes do fenômeno.

Para afirmar que algo aconteceu com o patrimônio, é imperativo dizer o que aconteceu, enfocando a origem de grandeza, analisar os aspectos.

Para entender o que aconteceu, requer-se o exame das "relações lógicas" do fenômeno patrimonial, as denominadas evidências "Dimensionais", quais sejam:

Causa — que identificam as "origens do evento"

Efeito — que identificam "o que ficou ou defluiu do efeito"

Qualidade — o que caracteriza ou diferencia o fato ou elemento em relação a outros.

Quantidade — qual a expressão da medida ou "valor" do fato

Tempo — qual a época em que o evento sucede

Espaço — qual o "local" onde o fenômeno ocorreu

O registro do fenômeno patrimonial deve conter todos estes informes para permitir que se processe o estudo do desenvolvimento do patrimônio a partir dos sistemas de funções existentes em todas as aziendas. A plena utilização da informática torna possível e real o desenvolvimento de softwares para o acompanhamento segregado de cada sistema de função.

Finalmente, as Relações Ambientais tratam dos atos externos que atingem o patrimônio que promovem influências sobre o Fenômeno Patrimonial. Se situam nas relações ambientais endógenas - Administrativas, do Pessoal Executivo, Psíquica e Física do Elemento Humano e nas ambientais exógenas, externas à azienda tais como as:

Sociais

Econômicos

Políticos ou dos Poderes Políticos

Legais

Científicos e Tecnológicos

Éticas

Ecológicas, etc...

## OS SETE SISTEMAS DE FUNÇÕES PATRIMONIAIS

A vocação para o estudo dos fatos sob a ótica dos sistemas patrimoniais tem raízes em trabalhos de Masi e D'Auria. Contudo foi no neopatrimonialismo que foi reconhecido que todos os meios patrimoniais desempenham diversas funções específicas de acordo com as múltiplas necessidades de uma célula social.

Podemos citar o exemplo da mercadoria, em uma empresa de comércio serve para fazer dinheiro e pagar, trazer lucro, para estabelcer um aspecto de equilíbrio na riqueza da azienda, para dar vitalidade, etc., mantendo sempre sua forma aparente. Assim, somente uma mercadoria serve para atender muita coisa dentro da visão contábil, prestando utilidades várias, todas devendo ser preocupação de nossos estudos.

Na obra intitulada “Teoria Geral do Conhecimento Contábil” do Professor Antônio Lopes de Sá,, com muita propriedade apresenta sobre os sete sistemas e funções como fundamentos da contabilidade científica:

- “Cada sistema tem suas próprias peculiaridades e suas funções pertinentes. A função de liquidez diferencia-se daquela da produtividade e esta daquela de estabilidade, e, assim por diante, em cada um dos sete sistemas. Como a função se exerce para suprir a necessidade e como as necessidades são várias, cada sistema tem sua característica, com os seus meios atendendo a interesses particulares. Assim possuímos:
- para o sistema da LIQUIDEZ: funções que convertendo os meios em numerário ou equivalentes suprem as necessidades de pagamentos.
  - para o sistema de RESULTABILIDADE: funções que convertendo os meios em receitas hábeis, trazem os resultados positivos ou lucros, igualando-se a um preço de venda que encerra custos e lucros.
  - para o sistema da PRODUTIVIDADE: funções que ensejam pelos meios aplicados a ocorrência da eficiência ou o máximo aproveitamento dos referidos meios na produção.
  - para o sistema da ELASTICIDADE: funções que ensejam o dimensionamento compatível com a atividade através da adaptação dos meios.
  - para o sistema da INVULNERABILIDADE: funções que ensejam a utilização dos meios para a cobertura dos riscos.
  - para o sistema da ESTABILIDADE: funções que ensejam o equilíbrio dos componentes patrimoniais, e
  - para o sistema da ECONOMICIDADE: funções que garantem a vitalidade da atividade e a sua sobrevivência.
  - O sistemas, pois, vivem em simultaneidade e interação, mas, têm funções distintas e características” (Sá, 1992, p.189-190).

Estas funções já foram intuitivamente realizadas em estudos de análise dos fenômenos patrimoniais. A teoria neopatrimonialista somente estruturou um método para que o estudo fosse realizado de modo específico e visualizando uma autonomia de cada sistema, não obstante estar ciente que todos os sistemas de funções ocorrem ao mesmo tempo. Assim, existe uma interação sistemática, formando aspectos específicos de cada um dos sete sistemas e que exige do observador uma consciência desta concomitância e da autonomia funcional.

Estes sete sistemas necessitam estar em funcionamento eficaz, praticando uma relação perfeita entre os meios patrimoniais e as necessidades que devem ser cumpridas.

Estas construções sistemáticas representam o interesse do conhecimento contábil em estabelecer correlações entre o fenômeno e as funções, descobrindo e entendendo as capacidades e essas funções requeridas de um patrimônio social, e certamente, uma célula social necessita irrefutavelmente, em termos patrimoniais, de possuir as capacidades de **“pagar, lucrar, equilibrar, ter vitalidade, proteger-se contra riscos, evitar o desperdício e dimensionar-se convenientemente”**.

Na medida em que as relações lógicas (Essenciais, Ambientais e Dimensionais) movimentam a massa patrimonial, provocam interatividade entre as funções sistemáticas, de maneira que, dependendo da capacidade de corresponder

às necessidades patrimoniais a prosperidade ou não de um organismo econômico-financeiro será solidificada em termos substanciais e potenciais.

Cada sistema de função é interdependente na obtenção da eficácia patrimonial, muito embora, a ineficácia de uma das funções não represente, por si só, a descontinuidade de uma célula social, pois, o fato de uma célula social não receber seus créditos nos prazos para fazer frente aos compromissos, não significa que tenha se tornado insolvente, vez que, apenas seu sistema de liquidez apresentou-se ineficaz, tendo em vista que a observação da ineficácia pode ser relativa ou absoluta. A situação de absoluta resultaria no encerramento das atividades da empresa por total falecimento dos sistemas de funções. Na relativa permite a elaboração de soluções que possibilitam o ajuste da eficácia daquela sistema de modo a evitar a contaminação ineficaz nos demais. Neste aspecto é que a teoria neopatrimonialista, baseada nas relações de cada sistema individualmente, porém de forma interdependente consegue abstrair de soluções que reconduzem à eficácia relativa e por conseguinte, objetivando a eficácia absoluta que é a completa satisfação da necessidade patrimonial com o(s) meio(s) em ação (funcionalidade) no momento, lugar e na forma adequada.

Diante deste horizonte que se descortinou, o próprio professor Lopes de Sá desenvolveu teorias derivadas como a Teoria das Interações Sistemáticas e da Prosperidade que passaram a ser renovadas diretrizes para o detalhamento ainda maior da Teoria das funções.

Pode-se afirmar que esse complexo disciplinador das relações que formam o objeto de estudos do fenômeno patrimonial nas relações lógicas inseridas nos sistemas de funções patrimoniais, caracteriza a inovação lógica da Teoria lopesista, criando novos horizontes através de métodos lógicos e permitindo o surgimento de novos e desbravadores cientistas contábeis dispostos a fazer enaltecere e valer o pensamento originário da língua portuguesa.

Isto por que entendo como um orgulho da raça lusitana, esta que alcatifou o berço da civilização brasileira o que está a produzir, cientificamente, no campo da Contabilidade, o neopatrimonialismo de Lopes de Sá, hoje de todos nós.

## **BIBLIOGRAFIA**

- MASI, Vincenzo – La Ragioneria nell'età moderna e contemporânea – revista e complementada por Carlo Antinori, edição Giuffrè, Milão, 1997.
- FERNANDES, Pedro Onofre. Teoria e Prática sob a Ótica Neopatrimonialista – Boletim IPAT – Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin [Belo Horizonte/MG] n° 17, novembro/2000.
- HENDRIKSEN, Eldon S. – Accounting theory. Homewood: Richard D. Irwin, 1971 e 1977.
- HERCKERT, Werno - Ativo Imaterial e Força Intelectual. Boletim IPAT, n° 17, novembro/2000.
- HERCKERT, Werno, Aspectos do Sistema da Resultabilidade sob a Ótica do Neopatrimonialismo. Disponível em: <http://www.contabeis.f2s.com>. Acesso em 17 Out 2001.
- HERCKERT, Werno, O Sistema da Economicidade sob a Ótica do Neopatrimonialismo. Disponível em: [www.contabeis.f2s.com](http://www.contabeis.f2s.com). Acesso em 15 Abr.2001.
- QUEIROZ, Alexandro Bossi – Contabilidade em um Contexto Mundial. Como surge a Contabilidade Internacional, conferência no 3º Simpósio Nacional IOB de Contabilidade, São Paulo, 20 e 21 de junho de 2.000.
- PIRES, Marco Antônio Amaral – Estrutura da Teoria Contábil Lopesista – Revista Contabilidade Vista & Revista de UFMG, volume7, n° 02, dezembro de 1996.
- PIRES, Marco Antônio Amaral – Artigo publicado sobre o tema “Considerações sobre a Perícia e As-

- pectos Neopatrimonilistas nessa Tecnologia Contábil”, Boletim IPAT n° 17, novembro de 2000.
- PIRES, Marco Antônio Amaral – Artigo publicado sobre o tema “Fundamentos de Perícia Contábil”, Boletim IPAT n° 18, maio de 2002.
- PIRES, Marco Antônio Amaral – Artigo publicado sobre o tema “Perícia Contábil: Reflexões sobre seu verdadeiro significado e importância” na REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, n° 121, janeiro/fevereiro de 2000.
- PIRES, Marco Antônio Amaral - Artigo sobre "Análise Moderna do Fenômeno Patrimonial", publicado pela REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, edição comemorativa de n.º 100, julho/agosto de 1996.
- PIRES, Marco Antônio Amaral - Artigo sobre "Geração Própria de Recursos", publicado pela REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, edição de n.º 101, setembro/outubro de 1996.
- SÁ, Antonio Lopes de - Conflitos de interesses na Informação contábil, revista Trevisan, ano 10, n.º 115, São Paulo, setembro de 1997.
- SÁ, Antônio Lopes de - Información, teoría científica y normas contables, in Técnica Economica, n# 159, Madri, junho de 1997 e em Contabilidad y Auditoria, número 6, ano 3 , Instituto de Investigaciones Contables Profesor Juan Alberto Arevalo, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, outubro de 1997.
- SÁ, Antônio Lopes de – História Geral e das doutrinas da Contabilidade – Editora Atlas, São Paulo, 1997.
- SÁ, Antônio Lopes de – Teoria da Contabilidade – Editora Atlas, São Paulo, 1999.
- SÁ, Antônio Lopes de – Perícia Contábil – Editora Atlas, São Paulo, 2002.
- SILVA, F.V. Gonçalves da – Doutrinas Contabilísticas, edição Centro Gráfico de Famalicão, Vila Nova de Famalicão, 1959.
- VENÂNCIO, Dércio Antonio dos Santos – Artigo apresentado a Faculdade Estácio de Sá “O Neopatrimonialismo como vertente doutrinária na evolução da contabilidade”, dezembro de 2001.
- VILLA, Francesco – La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche, edição Angelo Monti, Milão, Julho de 1840.
- Zappa, Gino - Il reddito di impresa, 2ª edição, Milão, 1946.