



ELEMENTOS ESTRUTURAIS DA TEORIA DAS FUNÇÕES SISTEMÁTICAS

*Marco Antônio Amaral Pires
e Vagner Antônio Marques*

Resumo

O desenvolvimento da Contabilidade no campo científico e filosófico intensificou-se principalmente a partir da sua classificação enquanto Ciência Social, tendo ocorrido no início do século 19, pela Academia de Ciências da França. No Brasil há também uma contribuição relevante para a história do pensamento contábil. O professor Antônio Lopes de Sá foi fundador da corrente Neopatrimonialista. Este trabalho pretende apresentar sucintamente os elementos estruturais da Teoria das Funções Sistemáticas, base de sustentação da corrente de pensamento supramencionada e sua potencialidade de contribuição ao desenvolvimento social. Logo em seguida, apresentam-se conceitos básicos da Teoria das Funções, incluindo o significado da teoria em si, as relações lógicas emanadas da mesma, os sistemas de funções preconizados e as relações lógicas para, ao final, demonstrar os aspectos positivos desta corrente genuinamente brasileira.

Palavras-chave: Teoria das Funções. Neopatrimonialismo. Sistema de Funções.

Abstract

The development of accounting on scientific and philosophic field has gone intensity mainly after its classification as a social science. This occurred in the beginning of 18. century, on the Science Academy of France. In Brazil occurred also a relevant contribution to history of accounting thought. Professor Antônio Lopes de Sá was the founder of neopatrimonialistic current of accounting. This work has the intention to explain succinctly the structural elements of the Theory of the Systematic Functions, the supporting base of those theory and also its potentiality to to contribute to social development. Next. Several basic concepts of the Theory of Functions are explained, including the significance of the theory itself, the logic relations emanated from the theory, the systems of the advocated functions and the logic relationships and finally, are demonstrated the positive aspects from those genuine Brazilian Current.

Keywords: Neopatrimonialism. Functions Theory. Functions System.

Desde os primórdios da civilização a Contabilidade existe, e vem incorporando mudanças como curso normal do desenvolvimento econômico, político, cultural, social e científico. Este surgimento empírico, como em várias outras ciências, foi o pilar para que se tornasse uma “ciência social”, aceita como tal desde o início do século 19. Todo esse processo se deu mediante a contribuição de vários cientistas que foram responsáveis pela apresentação do conhecimento científico em Contabilidade, dentre eles Francesco Villa, La Porte, Giuseppe Cerboni, Fábio Besta, Eugen Schmalenbach, Alberto Ceccherelli, Gino Zappa, Vincenzo Masi, Jaime Lopes Amorim, Francisco D’Áuria, Frederico Hermann Júnior e Antônio Lopes de Sá.

O professor Antônio Lopes de Sá foi o criador da corrente Neopatrimonialista, uma escola de pensamento contemporânea que vem crescendo significativamente com grande número de pesquisadores que estudam o assunto e que reunidos sobre a sigla Associação Científica Internacional do Neopatrimonialismo (Acin), já congrega mais de 500 pessoas espalhadas pelo Brasil, Argentina, Bolívia, Chile, Uruguai, Espanha, Portugal, França, Itália, Estados Unidos, Angola, Moçambique e outros países.

Em função da importância da referida corrente, que tem por base a sua Teoria Geral e as diversas derivadas (Sá, 1997), este trabalho pretende apresentar sucintamente os elementos estruturais da Teoria das Funções Sistemáticas, base de sustentação da corrente de pensamento supramencionada e sua potencialidade de contribuição ao desenvolvimento social.

No texto inicialmente é apresentada pequena evolução histórica da Contabilidade, analisando o processo de desenvolvimento desde seu surgimento empírico até o período denominado Filosófico-Normativo ao qual presenciamos. Logo em seguida apresentam-se os conceitos básicos da Teoria das Funções, incluindo o significado da teoria em si, as relações lógicas emanadas da mesma, os sistemas de funções preconizadas, as relações lógicas e os sistemas de funções e, ao final, algumas reflexões sobre os aspectos positivos desta teoria.

Evolução Histórica da Contabilidade

A Contabilidade surgiu nos primórdios da existência humana e adveio da necessidade de se controlar o patrimônio, representado naquela época essencialmente pelos meios de subsistência, tais como os utensílios, roupas, animais e outros pertences.

Hansen (2002, p. 79) narra seu desenvolvimento de forma moderna e descomplicada, dividindo o seu discurso em sete partes, a saber: “Período pré-renascimento; período renascentista; era da falsa estagnação; a revolução industrial; século do Contador público; a crise econômica de 1929; a evolução dos organismos contábeis no pós-guerra.” Nessa divisão identificou os períodos marcantes da história da humanidade, a partir da Idade Média, e a contextualizou, explicitando como se situava a Contabilidade naquele momento.

O professor Antônio Lopes de Sá (1997, p. 21) expõe sobre o desenvolvimento da Contabilidade sob uma outra perspectiva, mais filosófico-analítica, apresentando sua origem datada por volta de 20.000 anos atrás, no período Paleolítico Superior.

Alguns pesquisadores afirmam ter indícios sobre o surgimento da Contabilidade por volta de 27.000 anos atrás. Tais afirmações são baseadas em descobertas arqueológicas, de hieróglifos em grutas, cavernas em sítios arqueológicos em diversas partes do mundo. Sá (p. 21) menciona que descobertas feitas na França sinalizam nesse sentido.

Após seu surgimento deveras empírico, assim como boa parte das ciências, desenvolveu-se de forma lenta nos aspectos conceitual e teórico, e ve-loz no que tange à característica informacional dos demonstrativos gerados pela técnica contábil.

Esse desenvolvimento pode ser dividido em períodos da história do pensamento contábil. Segundo Sá (1997, p. 16) se divide em sete períodos distintos, ou seja: Intuitivo Primitivo (período pré-histórico); Racional Mnemônico (a cerca de 4.000 anos a.C.); Lógico Racional (segunda metade do século 11); Literatura (século 15); Pré-científico (a partir do

século 16 ao início do século 19); Científico (início do século 20); Filosófico-Normativo (a partir da década de 50 do século 20).

Esses sete períodos poderiam ser ainda divididos em duas fases, a saber: Empírica, que abrange do período Intuitivo Primitivo ao do Pré-científico; Científica, que abrange os períodos Científico e o Filosófico-Normativo.

Afirma o nobre cientista que o suposto “pai” da Contabilidade, como relata a maioria dos livros de Contabilidade, o frei Lucca Paccioli, foi na verdade o precursor da literatura contábil, uma vez que disseminou por meio da sua obra, *Suma Aritmética Proporção e Proporcionalidade*, o método das partidas dobradas, que não foi desenvolvido por ele. Ele foi apenas o sujeito de sua disseminação, sem querer diminuir a importância de sua obra para a história do pensamento contábil. O teor do citado livro e seu autor enquadram-se na história da Contabilidade no período da literatura, não constituindo essencialmente um trabalho de cunho científico, mas empírico, por positivar um método de escrituração.

Esta distinção deve ser esclarecida, sobretudo devido ao fato de a crise atual ser agravada pelo desconhecimento da história do pensamento contábil. De um lado a corrente empírica erguida sobre uma tradicionalidade milenar e hoje liderada pela maior potência política e econômica mundial, os Estados Unidos da América, aliás, tendo esta sido recentemente palco de vários escândalos empresariais, entre eles os ocorridos com as empresas Enron, World Com, Global Crossing, Kmart, Vivendi Universal e Merck. De outro lado, temos as correntes científicas lideradas na atualidade pela escola italiana – neoaziendalismo – e a escola brasileira do Neopatrimonialismo.

O desenvolvimento do conhecimento contábil que ocorreu ao longo dos séculos, sobretudo no campo empírico, veio elevar a Contabilidade para a condição de ciência, quando foi consagrada como Ciência Social no início do século 19 (em 1829), pela Academia de Ciência da França, pelos argumentos ajustados para a nossa realidade, que se seguem.

A Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio das células sociais. Estas células sociais são as famílias, empresas, insti-

tuições, etc., que fazem parte da sociedade. Tendo a Contabilidade como objeto de estudos o patrimônio das células sociais e estando estas inseridas em uma sociedade, logo a Contabilidade deve enquadrar-se como Ciência Social, pois a soma dos patrimônios individuais constitui um patrimônio “social” (este termo não tem neste caso qualquer conotação de sociedade como empreendimento).

A aceitação dessa classificação hoje arraigada pode ser observada em trabalhos de vários autores, entre eles Puentes (1994, p. 68), que expõe:

La contabilidad sólo desempeña una función social si es útil para el desarrollo de la empresa, la sociedad y los pueblo. Esta es la razón para que el servicio profesional que presta la contabilidad deba ser objetivo, veráz y ético.

Ou seja, a importância social da Contabilidade é evocada, como o fizeram quando de sua classificação como Ciência Social, demonstrando sua ligação estrita com a sociedade em geral, pelas pessoas, famílias, instituições e empresas. Fernandes (2000, p. 76) concorda com tal classificação afirmando que “a Contabilidade é uma ciência social e não exata”.

No decorrer do tempo diversas correntes de pensamento foram desenvolvidas, na Itália, França, Alemanha, Brasil e outras nações. As principais correntes do pensamento contábil são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Principais Correntes do Pensamento Contábil

ESCOLA	PAÍS	LÍDER INTELECTUAL
Materialismo Substancial	Itália	Francesco Villa
Contismo	França	La Porte
Personalismo	Itália	Giuseppe Cerboni
Controlismo	Itália	Fábio Besta
Reditualismo	Alemanha	Eugen Schmalenbach
Aziendalismo	Itália	Alberto Ceccherelli, Gino Zappa
Patrimonialismo	Itália	Vicenzo Mais
Neopatrimonialismo	Brasil	Antônio Lopes de Sá

Fonte: adaptado de Sá, 1997, p. 62.

Estas escolas buscaram em essência definir o objeto de estudo da Contabilidade e as várias funções às quais estavam submetidas. Diante do escopo deste trabalho de exposição dos fundamentos da Teoria Neopatrimonialista, nos abstermos de explicitações sobre as demais escolas, concentrando-nos unicamente na escola objeto deste estudo.

O desenvolvimento de toda teoria demanda apresentação de conceitos. Esses conceitos são os sustentáculos de qualquer corpo teórico, pois é por meio deles que são desenvolvidas as teorias. Inequivocamente, a Teoria Lopesista, assim cunhada pelo professor Valério Nepomuceno (1995), não poderia ser diferente: ela foi elaborada sobre bases teórico-filosóficas que neste trabalho serão apresentadas de forma deveras sumariada.

O Significado da Teoria das Funções Sistemáticas

Todo título busca de forma sintética sinalizar, apontar, demonstrar, apresentar o assunto a ser abordado ao longo do texto, seja de forma objetiva ou metafórica. Ocorre que em alguns casos devido a vários fatores, o título não revela ao leitor o que em tese deveria ser transmitido. Esse entendimento *apriorístico* sobre o que será lido é fator essencial ao leitor, sobretudo para a contribuição da formação de opinião (senso crítico) e enriquecimento do trabalho caso haja dissonância, ou até mesmo incoerência entre título e desenvolvimento. Neste trabalho pretende-se descrever sucintamente os elementos estruturais da Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal.

Assim como as demais ciências, a Contabilidade está em evolução e a Teoria se apresenta com esta expressão. Recentemente a corrente neopatrimonialista identificou a expressão célula social para melhor definir azienda, sendo esta denominação reconhecida também recentemente em comentário proferido em Portugal (Pires, 2002). Esta observação é feita considerando que os primeiros livros com esta teoria foram publicados pelo professor Antônio Lopes de Sá em 1992.

De toda maneira, este título pode provocar várias reações no leitor, como ocorre em leituras técnicas de diversas áreas, ou pode estimular sua curiosidade. Observa-se que tal situação pode decorrer de alguns motivos, a saber: desconhecimento de conteúdos teóricos; influência cultural (pragmatismo americano); ineficácia na metodologia de ensino atual;

desinteresse por parte da classe docente em quebrar com esse paradigma, em função do *status quo*; desinteresse por parte dos estudantes em conhecer profundamente seus conteúdos (influenciados pela cultura atual – pragmática em demasia).

Ora, é notória a ligação entre ciência (conjunto de doutrinas científicas) e prática. Alguns autores inclusive relatam uma interdependência entre as duas, entre eles Rubem Alves. Ciência e prática são complementares, a ciência é a prática sistematizada e a prática é a realização, materialização da ciência.

É com o intuito de quebrar o paradigma que primeiramente se trabalha com o significado do título da Teoria Lopesista e para tanto é analisado cada termo, formando um entendimento final.

- Teoria: é o conjunto de princípios fundamentais, de regras gerais de uma ciência, neste caso a Contabilidade. É justamente esse o intuito desta teoria, definir princípios gerais de Contabilidade, aplicáveis a qualquer célula social, invariavelmente no tempo e no espaço.
- Funções: no contexto desta teoria, diz respeito às funções exercidas pelos meios patrimoniais, as quais serão definidas ao longo deste trabalho. Elucida o autor que todo meio patrimonial exerce funções e estas são desempenhadas de acordo com os sistemas patrimoniais. O cumprimento ou não destas funções é que provoca eficácia ou ineficácia, respectivamente, que deverá ser analisada sob o impacto nos vários sistemas.
- Sistemáticas: esta palavra designa o caráter holístico da teoria, pois ela estuda o patrimônio a partir de relações lógicas (essenciais, dimensionais e ambientais) e de sistemas de funções patrimoniais, sendo apresentados sete sistemas básicos: liquidez, resultabilidade, economicidade, produtividade, elasticidade, invulnerabilidade e estabilidade.
- Patrimônio: esta palavra é o cerne de tudo, sem patrimônio não existe Contabilidade, pois este é seu objeto de estudos, e sem objeto de estudos não existe ciência. O patrimônio é o objeto de observação da teoria, é a partir de sua dinâmica e estática que é observado e desenvolvido todo o corpo teórico.

– Aziendal: designa o caráter de entidade, empregando o autor mais recentemente a expressão célula social, pois abrange pessoas, famílias, empresas e instituições, como exposto anteriormente.

Diante das definições dos termos pode-se concluir que a Teoria das Funções Sistemáticas é um conjunto de princípios ou normas gerais, proposições lógicas e racionais sobre o fenômeno patrimonial nas células sociais (empresas e instituições); suas funções e relações lógicas considerando a correlação sistemática daquelas, ou seja, com o ambiente interno e externo, a partir dos sistemas de funções inerentes ao fenômeno patrimonial. O fenômeno é analisado sob os vários aspectos que influenciam o patrimônio da célula social.

Observa-se que não é nada distante do que presenciemos no cotidiano, pois o contador desenvolve seus serviços em empresas e instituições, e foi a partir das observações dos fenômenos ocorridos nessas empresas que foi construída a teoria em questão.

Dizer que a forma hermética como são desenvolvidos os discursos científicos é inacessível, de difícil entendimento, é uma afirmativa leviana dos práticos. Afirmar que são distantes, a teoria e a prática, no entanto, é um equívoco. Ocorre que devido à generalidade das teorias científicas, algumas especificidades podem não ser percebidas ao longo da apresentação da pesquisa, o que gera distorção na aplicabilidade e nos resultados. Neste aspecto específico aceita-se o discurso de distanciamento entre teoria e prática, mas de forma mais ampla é totalmente equivocada tal afirmação.

Outro ponto importante a destacar é que uma teoria nunca pode se apresentar como algo acabado, perfeito e imutável. Ao contrário, a ciência e o conhecimento são dinâmicos e isso faz com que pesquisadores de todas as áreas e países estejam sempre estudando e pesquisando sobre fenômenos teorizados cientificamente há milhares de anos, e que tiveram importância fundamental para que chegássemos ao nível de conhecimento que o homem possui hoje, inclusive desvendando o que não foi esclarecido ou percebido em outras épocas.

A própria formação da Teoria Neopatrimonialista reforça que o procedimento de estudo é o indutivo-axiomático (Sá, 2002), ou seja, as teorizações so-

mente são possíveis a partir do estudo da prática e, postuladas, são validadas mediante a confirmação em outras células sociais.

As Relações Lógicas do Fenômeno Patrimonial

A Teoria das Funções Sistemáticas é um conjunto de princípios gerais (axiomas, teoremas, teorias) acerca do fenômeno patrimonial e para desenvolver sua doutrina o precursor desta teoria identificou inicialmente as relações lógicas existentes na dinâmica patrimonial.

É importante salientar que a Teoria Lopesista não apresenta dissonância com o pensamento contábil existente. Carvalho enuncia:

O Neopatrimonialismo não representa qualquer ruptura do conhecimento contabilístico, antes, representa a sua evolução; procurando fazer evoluir as idéias base de grandes pensadores da nossa ciência que vêm abrir o caminho para um estado superior da nossa intelectualidade (apud Venâncio, 2002, p. 88).

Estas relações lógicas apresentam-se em três níveis, a saber: essenciais, dimensionais e ambientais.

Relações Lógicas Essenciais

As relações lógicas essenciais são as relações básicas da formação até do próprio patrimônio, pois discorrem sobre sua gênese, que parte da psique humana. Essas relações lógicas essenciais ocorrem da seguinte forma.

Todo empreendimento ou instituição é idealizado por uma pessoa ou grupo de pessoas. A idealização de uma entidade faz as pessoas perceberem a necessidade de construir meios para atender a seus anseios e a viabilização desses meios tem como finalidade satisfazer as necessidades daqueles que idealizaram o empreendimento. A utilização destes meios em funcionamento, procurando cumprir sua função patrimonial, demonstrará ao término de um

determinado período seu atendimento ou não, provocando a eficácia ou não da função do meio. Esta é a gênese da formação do patrimônio, ele existe para o cumprimento de uma finalidade que pode ser de lucro ou não, de acordo com as características da célula social.

Para Pires (1999, p. 37) os aspectos essenciais representam os elementos

que operam na essência do fenômeno, evidenciando a geração, criação e origem: Necessidades patrimoniais; finalidades; meios patrimoniais; funções patrimoniais. Nestas relações básicas estudam-se as motivações básicas que promovem o surgimento do fenômeno. Implica a gênese da necessidade, que é a sensação de falta, percepção de uma necessidade própria ou da sociedade.

A representação que permite uma perfeita visualização destas relações pode ser observada na Figura 1.



Figura 1: Extraído da apresentação em PowerPoint de Pires (2002).

Pires expõe que as relações lógicas essenciais são:

Relativas à natureza do fenômeno patrimonial propriamente dito. Entende-se que originalmente o homem sente a necessidade da obtenção de meios ou elementos patrimoniais adequados para a materialização de determinados propósitos (ou objetivos). A necessidade, então, gerará as finalidades (como implicação natural) que promoverão a busca dos meios para satisfazê-las. As necessidades serão satisfeitas à medida que os meios materializados forem úteis. A utilidade dos meios faz com que exerçam a função de forma a atingir a eficácia (2002, p. 118).

Em formato matemático demonstra-se este raciocínio da seguinte forma:

$$\begin{aligned} & (P_n \rightarrow F_i) (F_i \rightarrow P_m) \\ & (F_i \rightarrow P_m)(P_m \rightarrow f) \\ & (P_m \rightarrow f) (P_n = 0) \\ & (P_n = 0) \Rightarrow E_a \\ & E_a \leftrightarrow (P_n = 0) \end{aligned}$$

Fonte: Sá (2000a, b, p. 25)

A necessidade patrimonial (P_n) gerará a finalidade (F_i) do meio patrimonial (P_m); este meio patrimonial deverá ou não exercer sua função (f); essa função sendo exercida teremos uma eficácia (E_a) do meio patrimonial, e portanto, podemos concluir que a eficácia patrimonial somente ocorrerá, se e somente se, a necessidade patrimonial tiver sido satisfeita, ou seja; quando $P_n = 0$.

Carvalho define tal relação do seguinte modo:

Essenciais: se constituem na definição dos meios patrimoniais, suas necessidades e finalidades frente ao mercado que se insurge e as funções que devem ser exercidas objetivando a prosperidade patrimonial. Referem-se à natureza básica do fenômeno, qual seja, porque nasce, para que nasce e como nasce (apud Venâncio, 2002, p. 89).

Percebe-se que a teoria das funções busca em essência definir modelos contábeis que possibilitem à célula social a obtenção da eficácia patrimonial.

Na prática pode-se imaginar o contador auxiliando o empresário na constituição de um negócio, não apenas no aspecto burocrático, como alguns pensam, mas como um profissional qualificado, definindo estratégias, táticas e gerenciando a operacionalização de empreendimentos. Essa característica do profissional da Contabilidade, que ao longo da História da humanidade teve participação importante ao lado de grandes reis e líderes de uma forma geral, é destacada por Sá (1997, p. 31), pois “ao tempo de Marco Aurélio o contador geral era o homem mais bem pago” devido ao seu conhecimento e importância para o governo.

A assessoria do Contador aos empreendedores pode se dar na formatação de planos de negócios viáveis, que levam em consideração as variáveis que

o cercam, com a finalidade de prever, definir possibilidades reais e não apenas imaginárias e enviesadas, como ocorre muitas vezes.

Esse é o papel do contador contemporâneo, ou seja, possibilitar que as células sociais e o negócio de seus clientes atinjam a eficácia, e a Teoria Lopesista possui subsídios para tanto. É também pela falta desta visão pelo contador, como assessor do empresário ou como sujeito de construção dessas ferramentas, que o Brasil tem um dos mais altos índices de mortalidade empresarial do mundo, aliado obviamente a outros fatores, como a cultura empresarial brasileira, questões mercadológicas, políticas que a própria teoria leva em consideração, como será visto mais adiante.

Sá leciona:

Quase 120 anos são passados, pois, entre as opiniões de estudiosos de valor e a idéia permanece a mesma, ou seja; é impossível praticar uma administração racional, com estratégias corretas, sem o apoio de modelos de comportamentos da riqueza oferecidos pela Contabilidade (1999a, p. 94).

Acredita-se que as decisões administrativas baseadas em modelos contábeis são mais seguras e corretas. O professor Alexandre Bossi Queiroz, referindo-se ao processo de internacionalização, expõe que “o contador, como uma das pedras angulares de organizações empresariais cada vez mais internacionais, deve também internacionalizar-se” (2000, p. 100).

Dessa forma, assim como o desenvolvimento do conhecimento contábil vem se processando, o desenvolvimento do profissional também se faz presente e é uma evocação, nítida e clara, seja sob a ótica mercadológica, de classe ou acadêmica.

Relações Lógicas Dimensionais

As relações dimensionais são aquelas que levam em consideração uma hexadimensionalidade na análise do fenômeno patrimonial. Antônio Lopes de Sá afirma que o entendimento sobre as “qualidades”, “quantidade”, “causa”, “efeito”, “tempos” e “espaços”, como relações lógicas “dimensionais” dos fenômenos das riquezas, veio sempre em um crescente (1992, p. 18).

A análise dessa relação possibilita identificar a origem do evento, o que resultou dele, a caracterização ou diferenciação dos elementos entre si, a expressão ou medida do fato, a época de sua ocorrência e o local em que ocorreu. Apresenta Lopes de Sá a seguinte afirmativa: “É preciso que identifiquemos: que necessidade era; que meios foram usados; como se utilizam; que quantidade se aplicou; quanto valia; onde tudo ocorreu; em que época, etc.” (1992, p. 59).

A professora Lígia Pimenta esclarece que: “Relações lógicas dimensionais: permitem analisar a dimensão ou aferição concreta do fenômeno. A funcionalidade ou utilidade do meio patrimonial ocorrerá dentro de aspectos lógicos associados (2002, p. 119).

Estes aspectos mencionados pela professora Lígia são causa, efeito, qualidade, quantidade, tempo, espaço. Pires (1999, p. 37) conceitua-os da seguinte forma: “Causa – que identifica as origens do evento; Efeito – que identifica 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 ocorre; Espaço – qual o local onde o fenômeno ocorreu.” Em representação gráfica pode ser assim visualizado:

Relações lógicas DIMENSIONAIS

são as EVIDÊNCIAS DO FENÔMENO PATRIMONIAL



Relações Lógicas Ambientais

As relações lógicas ambientais abrangem os aspectos há tempos esquecidos pelos próprios contadores e que a partir de discussões científicas como

são os casos famosos do Fundo de Comércio, Capital Intelectual e tantos outros temas intensamente pesquisados na atualidade, ganham o devido valor.

Estas relações tratam da análise fenomenológica levando em consideração o ambiente em que a célula social está inserida e o que se insere nela.

Nessa relação considera-se o ambiente físico em si, o bairro, a cidade, o Estado ou país em que se inserem, as ações da diretoria e todos aqueles que fazem a entidade viver (aliás, uma empresa não existe sem pessoas e Marx já alertava que só o homem agrega valor, algo ainda longe da prática empresarial, que defende tal idéia com entusiasmo, mas que fundamentalmente a utiliza como ideologia alienante), o ambiente cultural, mercadológico, enfim tudo que está em interação com a célula social, seja material ou não, mas que logicamente influi na eficácia ou ineficácia da entidade.

Herckert (2000) corrobora com o exposto sobre a importância das pessoas descrevendo:

A capacidade intelectual leva ao aumento do patrimônio. A incapacidade intelectual leva à estagnação patrimonial e até à falência da empresa. Para ilustrar estas duas afirmações vejamos duas realidades:

1º Caso: A empresa A iniciou-se pequena. Em virtude da capacidade intelectual, conhecimento, competência e experiência do empresário a mesma foi tendo eficácia patrimonial e com o passar dos anos foi prosperando e influenciando o mercado onde a mesma estava inserida. O crescimento resultou não só na sua prosperidade, mas também naquela da comunidade global, pois ocorreu um incremento na exportação de máquinas, quer no mercado interno, quer externo.

2º Caso: A empresa B iniciou-se pequena e pequena ficou. Em virtude de sua incapacidade intelectual, falta de criatividade, falta de conhecimento gerencial, a mesma não prosperou (p. 189-190).

Herckert (2000, p. 190) também enuncia que “existe uma inequívoca relação entre o valor intelectual (este como agente) e os meios patrimoniais, portanto;” aquela afirmativa de Marx é de veras verdadeira e está presente na contemporaneidade.

As relações ambientais são classificadas em endógenas e exógenas, ou seja; os mercados, o meio social em que atua e ainda a natureza para estas e o pessoal diretivo, administrativo e executivo para aquelas.

Herckert (2002), referindo-se às influências ambientais do fenômeno patrimonial, leciona: “(...) ambientais endógenas são as que advêm da direção e do pessoal da organização. São fenômenos internos da célula social” (p. 14). Já a exógena define que “é aquela que vai tanger o patrimônio e que vem do ambiente externo” (p. 16).

Estes são os princípios da Teoria Lopesista, ou seja, que todo meio patrimonial existe para satisfazer às necessidades das células sociais e que o cumprimento ou não de sua função implicará inequivocamente em eficácia ou ineficácia.

Expõe ainda a teoria que a análise do fenômeno deve ser feita a partir de uma hexadimensionalidade inerente a este, e que esta análise possibilitará uma conclusão sobre as condições em que ocorreram os fenômenos em si (quantidade, qualidade, causa, efeito, tempo e espaço).

Finalizando, expõe que existe uma relação lógica ambiental acerca do fenômeno. Essas relações podem ser endógenas (dentro da entidade) ou exógenas (externas à entidade), devidamente explicitadas anteriormente.

Pelo exposto percebe-se uma aproximação nítida entre a Teoria das Funções e a realidade empresarial, pois ela busca, a partir de verdades científicas, definir modelos que possibilitem, sobretudo às empresas, a consecução da eficácia patrimonial, que é o que todos querem, e ainda mais àquelas células sociais que têm a finalidade lucrativa. Esse é o cerne da teoria, a busca da eficácia patrimonial.

Relações Lógicas e os Sistemas de Funções Patrimoniais

Como já referido, todo empreendimento ou instituição tem um objetivo e para sua concretização há a necessidade da aquisição de meios necessários,

quando surge o patrimônio. O patrimônio conseguirá a eficácia ou não a partir da definição de modelos que levem em consideração as relações lógicas do fenômeno (essenciais, dimensionais e ambientais).

O estudo desses fenômenos, considerando-se as relações lógicas, leva ainda em consideração os sete sistemas básicos de funções patrimoniais, e um oitavo, identificado pelo professor Valério Nepomuceno, sendo eles de liquidez; resultabilidade; estabilidade; produtividade; economicidade; elasticidade; invulnerabilidade e socialidade (Nepomuceno, 2000).

Estes sistemas traduzem as seguintes necessidades das células sociais:

- necessidade de possuir liquidez ou dinheiro disponível para arcar com as obrigações (sistema de liquidez);
- necessidade de obter resultados que satisfaça à célula social (resultabilidade);
- necessidade de satisfação contínua visando à manutenção e expansão do patrimônio (estabilidade);
- necessidade de produzir, sejam produtos ou serviços (produtividade);
- necessidade de economizar, ou seja, maximizar a utilização de recursos (economicidade);

- necessidade de atender às demandas mercadológicas (elasticidade);
- necessidade de minimizar os riscos, ou seja, no jargão contábil minimizar a possibilidade de descontinuidade (invulnerabilidade);
- A relação da célula social com o ambiente na condição de ter a sua atuação não limitada a sua relação traçada no objetivo social, mas a sua interação de seu ambiente endógeno com o exógeno a partir da melhoria daqueles para a melhoria da sociedade e a conscientização, por exemplo, da responsabilidade sobre o meio ambiente daqueles para com a sociedade, etc. (socialidade).

Estes sistemas, como exposto, são fontes de sustentação das teorias científicas no campo contábil (Teoria das Interações, Teoria da Prosperidade, Teoria dos Campos) e de modelos empresariais que a partir dos axiomas daquelas possibilitarão traçar caminhos viáveis à obtenção da eficácia almejada.

Pimenta (2002, p. 123) apresenta três categorias de sistemas: os básicos (liquidez, resultabilidade, estabilidade, economicidade); auxiliares (produtividade, invulnerabilidade) e complementares (elasticidade) que abarca também o sistema da socialidade.

Estes sistemas básicos são apresentados pela autora por meio do Quadro 1, adaptado.

CATEGORIA I: SISTEMAS BÁSICOS	
Contém as necessidades primárias que a empresa precisa anular para manutenção de suas atividades.	
Sistemas	Funções
da liquidez	Funções que, convertendo os meios em numerários ou equivalentes, suprem as necessidades de pagamentos.
da resultabilidade	Funções que, convertendo os meios em receitas hábeis, trazem resultados positivos ou lucros, igualando-se a um preço de venda que encerra custos e margem de lucro.
da estabilidade	Funções que promovam o equilíbrio dos componentes patrimoniais.
da economicidade	Funções que garantam a vitalidade da atividade e a sua sobrevivência.
CATEGORIA II: SISTEMAS AUXILIARES	
Apóiam e desenvolvem a eficácia das funções básicas, representando necessidades secundárias, embora importantes.	
Sistemas	Funções
da produtividade	Funções que promovam, pelos meios aplicados, a eficiência ou o máximo aproveitamento dos referidos meios na produção.
da invulnerabilidade	Funções que ensejam a utilização dos meios para a cobertura dos riscos.
CATEGORIA III: SISTEMAS COMPLEMENTARES	
Decorrente do exercício desempenhado por todos os demais sistemas e serve para melhorar as condições de pleno aproveitamento dos meios patrimoniais.	
da elasticidade	Funções que buscam o dimensionamento compatível com a atividade mediante a adaptação dos meios.
da socialidade	Funções que interagem com o ambiente endógeno e exógeno de forma a contribuir com a sociedade em que a célula social está inserida

Quadro 1: Classificação das Categorias dos Sistemas Funcionais

Fonte: Adaptado de Pimenta (2001, p. 34-35) apud Pimenta (2002)

Em outro quadro a mesma autora expõe as características dos sistemas de funções, também complementadas ante o sistema de socialidade ampliado.

	Sistema	Finalidade	Meios	Necessidades
Básicos	Liquidez	Capacidade de pagamento	Disponibilidade e realizáveis	Obrigações ou dívidas
	Resultabilidade	Harmonia estrutural	Receitas positivas	Custos, despesas e margem de lucro
	Estabilidade	Capacidade vital	Fatores de desenvolvimento da atividade	Recursos para o emprego de fatores
Auxiliares	Economicidade	Capacidade vital	Capitalizações	Elementos da estrutura exigíveis
	Produtividade	Antidesperdício	Capitalizações	Fatores exigidos no processo produtivo
	Invulnerabilidade	Capacidade de segurar-se	Esforço de obtenção de eficiência	Elementos patrimoniais de risco
Complementar	Elasticidade	Dimensão adequada do patrimônio	Recursos disponíveis para cobertura de riscos	Exigências patrimoniais no cumprimento dos limites
	Socialidade	Interação com os ambientes da célula social	Meios patrimoniais e as pessoas do ambiente endógeno	Atender às necessidades do ambiente exógeno

Quadro 2: Características dos sistemas de funções patrimoniais

Fonte: Adaptado de Pimenta (2001, p. 95) apud Pimenta (2002)

Observa-se que os sistemas expostos aproximam ainda mais a teoria da prática, pois são intrínsecos à célula social e às características de cada sistema, como que em uma ordem genética, estão no “DNA” do fenômeno patrimonial e deve-se observá-los nos estudos. Pragmaticamente esta análise ocorreria da seguinte forma:

Os senhores Caxias e Caloteiro resolveram montar uma sociedade (editora) para publicação de livros sobre Contabilidade. O senhor Caxias, conhecedor do papel contemporâneo do profissional da contabilidade, decidiu contratar um contador para assessorar a novel entidade. O contador, o senhor Arrojado, já sabendo dos objetivos organizacionais, tendo, portanto, já identificado as necessidades, os aspectos dimensionais e ambientais que cercavam o empreendimento, iniciou um estudo sistemático sobre quanto de dinheiro necessitariam, qual o lucro que teriam a partir de suas necessidades, qual o grau de produção necessária, qual o nível de minimização de custos necessários, qual a demanda necessária e quais os riscos inerentes ao negócio.

Esses aspectos foram transformados em números, juntamente com uma equipe diversificada que envolvia, entre outros, o pessoal do *marketing*, vendas, compras, engenharia de produção. Evidentemente esses profissionais eram consultores (especialistas), que davam suporte ao contador naquilo que não era de sua especialidade, isso também por se tratar de uma empresa em formação. A partir desses números é que os senhores Caxias e Caloteiro decidiram montar o negócio. Passada a operação o senhor Arrojado acompanhava o empreendimento e analisava como andava o cumprimento das necessidades, para as quais foram disponibilizados recursos (meios patrimoniais). Caso estas necessidades estivessem sendo cumpridas, sua posição seria a de indicar tendências que possibilitassem a manutenção e seu aprimoramento, caso contrário buscaria descobrir o que havia de errado, a fim de sanar o problema.

Neste caso descrito pode se identificar ainda o novo perfil do contador, um profissional qualificado para esse mundo contemporâneo, com capacidade técnica e arrojado, com liderança e que com seu conhecimento científico oportuniza ao empresário ou gestores obterem a eficácia de suas empresas ou instituições. Essa postura do profissional valoriza também a classe e fortalece as conquistas auferidas pelo Conselho Federal de Contabilidade nos diversos programas em curso, seja na identificação do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, seja na formação de mestres e doutores.

Considerações Finais

Diante da exposição sintética da estrutura básica da Teoria das Funções Sistemáticas, buscou-se demonstrar a proximidade entre teoria e prática; apresentar a estrutura básica da Teoria Neopatrimonialista e expor o novo papel do contador contemporâneo.

Segundo o filósofo Rubem Alves (1996), ciência e prática são complementares, aquela sendo a sistematização desta, de forma racional e não subjetiva. Viu-se que a teoria surge da observação dos fenômenos *in loco*, salvo o caso da Filosofia, que não constitui uma ciência em si, e sim é o *reflectere*

sobre todas as coisas, ou seja, é o pensar racionalmente sobre todas as coisas, independentemente da sua natureza.

Atestou-se, ainda, que a Teoria Neopatrimonialista constitui um corpo doutrinário que tem como finalidade estudar o fenômeno patrimonial, possibilitando às células sociais atingir seus objetivos máximos, ocorrendo assim a eficácia.

A busca da eficácia dos empreendimentos será obtida a partir do estudo das relações lógicas (essenciais, dimensionais e ambientais) e no exercício de suas funções, os meios patrimoniais deverão ser analisados sob a ótica dos Sistemas Funcionais do Patrimônio (liquidez, resultabilidade, estabilidade, produtividade, economicidade, elasticidade, invulnerabilidade e socialidade).

Esta Teoria, que deixou de ser referência apenas do professor Antônio Lopes Sá, mas é seu legado, têm diversos pesquisadores e cientistas espalhados pelo mundo afora, que estão desenvolvendo esta teoria e a tornando uma sólida base científica para esclarecer as relações lógicas do fenômeno patrimonial. Em nosso entendimento essa teoria possibilitou ao contador uma proximidade maior entre Teoria Contábil e a prática, pois ela, assim como diversas teorias em outros campos, foi construída a partir da observação de fenômenos específicos de cada ciência e que na Contabilidade são aqueles que afetam o patrimônio, objeto de estudo da Contabilidade, ciência e profissão do milênio.

A Teoria Lopesista é tão ampla que possibilitou enunciar o que podemos chamar de o grande fim social da Contabilidade, a saber:

Quando a soma da eficácia de todos os patrimônios implicar na soma da eficácia de todas as células sociais, em regime de harmônica interação, isto implicará, logicamente, na eficácia social, o que equivalerá a anulação das necessidades materiais da humanidade (Sá, 1992, p. 264).

Com esta cultura mais científica os contadores podem influenciar na formação de uma consciência política e social, de modo a possibilitar uma melhor repartição dos benefícios advindos do avanço tecnológico para toda a sociedade. Talvez almejar uma eficácia plena seja uma utopia, porém em uma eficácia relativa pode-se acreditar. Relativa do ponto de vista de uma eficácia que possibilite para a maior parte da comunidade ter uma vida digna e

que possa ser sobrepujada toda e qualquer ação negativa, como a pior desses tempos, a do crime organizado.

Essa talvez seja uma aplicabilidade do que se convencionou chamar de Contabilidade Social, que ainda só tem demonstrado dados. Precisa-se de modelos que possibilitem a melhoria social. A Teoria das Funções Sistemáticas é uma contribuição para a elaboração de informes, considerando que modelos são construídos a partir da prática e que necessitam ter um embasamento científico para ser considerado por outras ciências. Assim, a corrente neopatrimonialista oferece as condições para se construir cientificamente o que está difundido na forma prática.

Referências

ALVES, Rubem. *Filosofia da Ciência*. São Paulo: Ars Poética, 1996.

CARVALHO, Alcino. Teoremas da velocidade e da temporalidade dos rácios patrimoniais. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n.16, p. 131-160, nov. 1999.

FERNANDES, Pedro Onofre. Contabilidade: teoria e prática. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 17, p. 67-81, nov. 2000.

FLORENTINO, Américo Matheus. Redimensionamento da História da Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXIX, n. 122, p. 54-60, mar./abr. 2000.

HANSEN, Jens Erik. A evolução da Contabilidade: da Idade Média à regulamentação americana. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXI, n. 134, p. 78-90, mar./abr. 2002.

HERCKERT, Werno. Ativo imaterial e a Força Intelectual. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 17, p. 189-199, nov. 2000.

_____. Aspectos práticos das influências ambientais. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 18, p. 13-23, maio 2002.

HERMANN JUNIOR, Frederico. *Contabilidade superior*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira. O papel do profissional contábil no contexto organizacional. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXIX, n. 121, p. 82-83, mar./abr. 2000a.

_____. Mercosul exige mudanças no perfil do profissional contábil. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte, ano I, n. 1, p. 12-13, 4º trim. 2000b.

KOLIVER, Olívio. Os mitos derrubados pela crise de credibilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXII, n. 141, p. 39-49, maio/jun. 2003.

- NASCIMENTO, José Amado. Finalidades da Contabilidade. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 14, p. 1-59, abr. 1998.
- NEGRA, Carlos Alberto Serra. 500 anos de Brasil e de Contabilidade. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte, ano I, n. 1, p. 36-37, 4º trim. 2000.
- NEGRA, Elizabete Marinho Serra Negra. Evidências das partidas dobradas por meio da matemática na Mesopotâmia. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 112, p. 7-15, jul. 2003.
- NEPOMUCENO, Valério. A ambiência filosófica da Teoria das Funções: a razão ontológica das relações essenciais (reflexões). *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 24, n. 82, p. 35-46, jul./set. 1995.
- _____. A teoria do conhecimento contábil: o pragmatismo norte-americano. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 25, n. 87, p. 3-17, out./dez. 1996.
- _____. Os construtos e a crise conceitual contábil. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 17, p. 159-186, nov. 2000.
- _____. A queda da contabilidade gerencial e a ascensão da fraude contábil nos Estados Unidos. *Boletim do Ibracon*, Brasília, n. 285, mar./abr. 2002.
- PIMENTA, Lígia. Um vôo rasante sobre a análise dos custos como elemento do sistema da resultabilidade na concepção da Teoria das Funções Sistemáticas. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n. 18, p. 117-146, maio 2002.
- PIRES, Marco Antônio do Amaral. Estrutura da Teoria Contábil Lopesista. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 99, p. 34-46, dez. 1999.
- _____. Evolução doutrinária da Contabilidade no Brasil. CONGRESSO PORTUGUÊS DE CONTABILIDADE, 2002, Porto. *Anais...* Porto, out. 2002.
- PUNTES, Regulo Millan. Conceptos fundamentales de la Contabilidad. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 8, p. 57-69, jul. 1994.
- QUEIROZ, Alexandre Bossi. Contabilidade em um contexto mundial: como surge a Contabilidade internacional. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 17, p. 97-105, nov. 2000.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria geral do conhecimento contábil*. Belo Horizonte: Ipat/UNA, 1992.
- _____. *Dicionário de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995.
- _____. *História geral e das doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. Informação e explicação, informática e contabilidade. *Boletim IOB*, São Paulo, v. 6, p. 7-9, fev. 1998a.
- _____. O poder da informação. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade*, Minas Gerais, v. 61, p. 12, maio 1998b.
- _____. Necessidades presentes e heranças culturais no campo da Contabilidade. *Boletim IOB*, São Paulo, v. 31, p. 8-9, jul. 1998c.
- _____. Segmentação da informação contabilística. *Boletim IOB*, São Paulo, v. 27, p. 8-9, ago. 1998d.
- _____. A nova face da Contabilidade. *Boletim IOB*, São Paulo, v. 32, p. 7-9, ago. 1998e.
- _____. Ética da perfeição e Contabilidade. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 64, p. 24, nov./dez. 1998f.
- _____. Normas Contábeis e perspectivas nacionais. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 65, p. 16, jan./fev. 1999a.
- _____. Imagem fiel das empresas. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 66, p. 24, mar./abr. 1999b.
- _____. Novas visões na profissão contábil. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 67, p. 24, maio/jun. 1999c.
- _____. Prosperidade e o esforço científico do Neopatrimonialismo contábil para uma nova sociedade. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 17, p. 13-44, nov. 2000a.
- _____. Vocação moderna da Contabilidade. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 99, p. 47-51, dez. 1999d.
- _____. Prosperidade e o esforço científico do Neopatrimonialismo Contábil para uma nova sociedade. *Revista Mineira de Contabilidade de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 1, p. 22-29, 4º trim. 2000b.
- _____. *Disfunção temporal dos elementos patrimoniais*. Disponível em: <www.crcmg.org.br/ceneco/teoria2.htm>. Acesso em 3 nov. 2001.
- SCARPINI, Maria Aparecida; SCARPINI, José Eduardo; CALIJURI, Mônica Sionara S. Marketing como instrumento para a valorização profissional. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXIX, n. 126, p. 34-47, nov./dez. 2000.
- VASCONCELOS, Yumara Lúcia. Fundamentos Distintivos do Neopatrimonialismo. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 17, p. 107-117, nov. 2000a.
- _____. Ciência Contábil e a era da informação. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXIX, n. 126, p. 18-20, nov./dez. 2000b.
- VENÂNCIO, Dercio A. dos Santos. O neopatrimonialismo como vertente doutrinária na evolução da Contabilidade. *Boletim Ipat/UNA*, Belo Horizonte, n. 18, p. 81-113, maio 2002.