

**A CONTABILIDADE NA VISÃO EVOLUTIVA:
AGREGANDO E VALORANDO O CAPITAL NO ÂMBITO TEÓRICO CONTÁBIL**

**ACCOUNTING IN EVOLUTIVE VISION:
ADDING AND VALUING CAPITAL UNDER ACCOUNTING THEORY**

José Maria Paixão Filho¹
Thiago Gaspar de Oliveira²
Neimar Sousa Pinto Pereira³
Cléber Augusto Pereira⁴
Renato Pereira Monteiro⁵

RESUMO

Este artigo visa dar uma amostragem, no âmbito da ciência, através de teorias, vindo desde a pré-ciência à ciência propriamente dita. Os aspectos importantes tratam do entendimento filosófico, indo até ao desempenho doutrinário de cada teoria, através dos seus precursores. No estudo pré-científico mostra-se um entendimento empírico da ciência, porém válido na consubstanciação do objeto final da contabilidade. Esses estudos apareceram através das Teorias Contistas, Controlistas e Neocontista que serviram de base do estudo. Já no aspecto científico, as teorias contábeis mostram-se mais transparentes e contundentes em busca da verdade do objeto científico da ciência. Como por exemplo: a Teoria Patrimonialista de Masi que serviu de base conceitual para que o Brasil fosse seguidor dessa corrente doutrinária com o mérito do cientista brasileiro Francisco D'Áuria. No embasamento teórico da Teoria Neopatrimonialista, em uma ótica social, observa-se *a priori* a lacuna deixada pelas teorias anteriores desde a pré-ciência à ciência propriamente dita, mostrando uma riqueza do entendimento macroeconômico da composição das células sociais no patrimônio das organizações. Com isso, a teorização maior deste artigo deve-se à gravitação das teorias pré-científicas e científicas na tentativa de induzir à informação contábil como forma de agregação de valor ao capital.

Palavras-chave: Contismo. Controlismo. Neocontismo. Patrimonialismo. Neopatrimonialismo.

ABSTRACT

This article aims to give a sample, in science, through theories, coming from pre-science to science itself. The important aspects of treating philosophical understanding, going to the doctrine of each performance theory via their precursors. In the pre-scientific study shows an empirical understanding of science, however valid in substantiation of the final object of accounting. These studies appeared through the Short-Story Writers Theories, control and

¹ Mestre em Economia pela Universidade Federal de Pernambuco (2003). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Maranhão. Professor Assistente na Universidade Federal do Maranhão. prof.paixao@gmail.com. Pesquisador da História da Contabilidade no Brasil. Ganador do 1º Prêmio Internacional de Contabilidade em países de Língua Portuguesa.

² Graduado em Administração pela Universidade CEUMA, Maranhão (2013). Coordenador do Acervo documental de São Luís pela Fundação Municipal de Patrimônio Histórico do Maranhão (FUMPH). Membro do Conselho de Cultura Municipal (2014-2015) thiagogaspar.fumph@gmail.com

³ Doutoranda em Ciências Empresariais pela Universidade do Minho em Portugal, Mestre em Administração e Controladoria pela UFC, Ceará (2010), Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade CEUMA, Maranhão (2005), Professora Assistente na UFMA, Maranhão. neimar.anjo@gmail.com

⁴ Pesquisador vinculado ao *Research Center in Political Science and Administration* (CICP). Doutorando em Ciências da Administração pela Universidade do Minho em Portugal, Mestre em Inteligência Artificial pela UFMA, Maranhão (2010), Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade CEUMA, Maranhão (1999), Professor Assistente na UFMA, Maranhão. kcleber@gmail.com

⁵ Pesquisador vinculado ao *Research Center in Political Science and Administration* (CICP). Doutorando em Contabilidade pela Universidade de Aveiro e Universidade do Minho em Portugal, Mestre em Contabilidade pela UNISINOS, São Leopoldo-RS (2012), Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário La Salle (2004), Contador do IFRS – Campus Porto Alegre. renatomonteir@gmail.com

Neoaccountings that formed the basis of the study. In the scientific aspect, accounting theories were more transparent and forceful in search of the truth of scientific object of science. For example: the patrimonial of Masi theory that served as the conceptual basis for Brazil to be a follower of this doctrinal current with the merits of the Brazilian scientist Francisco D'Áuria. In the theoretical foundation Neopatrimonialist Theory in a social perspective, there is a priori the gap left by previous theories from pre-science to science itself, showing a wealth of macroeconomic understanding of the composition of social cells in equity organizations. Thus, most theorizing of this article due to the gravity of the pre-scientific and scientific theories in an attempt to induce the accounting information as a way of adding value to capital.

Keywords: Theory of accounts. Control theory. Neoaccounting. Patrimonialism. Neopatrimonialism.

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo, através do enfoque da Teoria da Contabilidade, aborda-se a evolução do conhecimento contábil através de algumas teorias, desde o conhecimento pré-científico ao científico, passando pelas teorias do Contismo, Controlismo, Neocontismo, Patrimonialismo e Neopatrimonialismo, visando o objetivo deste trabalho que é agregar valor ao capital. Pois, nos estudos apresentados mostraremos que a Ciência Contábil desde a sua pré-história até a contemporaneidade está sempre em constante evolução científica.

Esse conjunto de teorias, que têm por objeto o conhecimento científico, visa explicar aspectos técnicos, econômicos, sociológicos e lógicos, procurando esclarecer vínculos entre elas e ao mesmo tempo discussões correlatas procurando avaliar resultados e suas aplicabilidades nas discussões dos informes contábeis.

A metodologia deste artigo baseou-se nas pesquisas bibliográficas de diversos doutrinários da ciência amparados pelos princípios de cada teoria por estes expostos.

Enfim, procurou-se evidenciar a força do conhecimento contábil através do tempo, em busca da evolução do conhecimento científico, procurando agregar valor, não só ao capital, mas, buscando verdades que fortifiquem discussões da ciência no meio acadêmico.

2 VISÃO HISTÓRICA CONTÁBIL EM BUSCA DE AGREGAÇÃO DE VALORES AO PATRIMÔNIO

Estudar a teoria contábil é adentrar num universo de conhecimento intelectual que retrata toda a história da evolução do homem. O homem, como ser pensante, evolui à medida que seu meio social e ambiental se transforma, buscando, dentro do contexto das transformações, uma posição de status que lhe proporcione poder. Agregar valor é uma premissa intrínseca à condição humana. O *homo sapiens*, desde os primórdios, numa posição empírica, contabilizava e valorava o patrimônio como forma de sobrevivência que lhe suscitava à busca de bens que suprissem suas necessidades. Como postula Sá (2006, p.196)

[...] o ser humano depende para a sua sobrevivência do ambiente que o cerca, ou seja, de coisas que se acham fora dele; essa dependência é a que gera a necessidade ou a sensação da falta; a necessidades gera o esforço para supri-la ou anulá-la [...]

É desatino estudar teoria contábil sem contextualizar os fatores históricos e os aspectos culturais e cognitivos que proporcionaram o desencadeamento da contabilidade como ciência

do patrimônio das organizações. Contudo, uma dúvida é pertinente: como se pode estudar a teoria, em seus fatores históricos e cognitivos, sem que mensuremos um marco inicial dos estudos científicos, já que os doutrinadores contábeis divergem opiniões?

No entanto, o mais importante não está em buscar um marco que configura o nascimento contábil como ciência, mas a forma de como esta se consolida no delinear dos tempos, transformando-se de uma arte prática para forma metódica do conhecimento humano. Discursar sobre ciência é buscar na forma intelectual uma maneira correta de acrescentar conhecimento próximo da realidade, é neste sentido que Moraes (1987, p. 10) afirma como segue:

A arte, pois, não sendo outra cousa senão a prática dos princípios da sciencia, tem por fim indicar o como se faz alguma cousa; o seu meio he a imitação; o seu estribo a auctoridade. A ciência, porém, ensina o por que se faz essa cousa; o seu meio he a analyse; o seu arrimo a natureza. A arte não dá a razão do que faz: a sciencia demonstra a verdade do que diz. A arte persuade; a sciencia convence. A arte, referindo-se à execução, está imediatamente subordinada aos sentidos; a sciencia, dependendo da meditação, he partilha exclusiva do espírito. A arte póde consistir em hum só facto: para a existência da sciencia he indispensável huma serie de factos, subordinados entre si; dependendo todos de hum só como base, do qual os outros serão consequências descobertas pela analyse.

Faz-se necessário analisar a historia do conhecimento humano, mesmo que de maneira superficial, para que se construa uma linha de pensamento, objetivando, sobretudo, a formação das teorias contábeis, mostrando a contribuição destas, como fator de agregação de valor ao capital.

Neste contexto, vislumbra-se a contribuição dos aspectos filosóficos que impulsionaram o homem a transformar-se de um ser que viverá rodeado de mitos para uma visão científica. Hoje estudar contabilidade e voltar-se para um ramo do conhecimento humano que não está baseado em meras técnicas, mas, sobretudo, em construtos filosóficos que denotam toda uma estrutura organizada de pensamento. Não obstante, voltar-se hoje para a ciência contábil apenas de maneira tecnicista é negligenciar toda uma construção de pensamentos que perdura do inicio da humanidade até os dias atuais.

A ótica dos que só conseguem ver na contabilidade um recurso para produzir escriturações, demonstrações e fluxo gráfico é resultante de uma visão míope, sem competência, limitada a “formas”, alheias à “essência do conhecimento” (www.5campus.com/leccion/neo01).

Assim sendo, o que se percebe é que a contabilidade, no século XXI, se consolida como uma nova faculdade do saber humano que se preocupa com os aspectos mais profundos e complexos da sociedade. Apreender conhecimento contábil sem abstrair conceitos éticos, sociais, ambientais é desvalorizar as mutações patrimoniais. E para chegar a tal patamar, a contabilidade evolui com a humanidade, agregando valor. E as teorias contábeis são prova dessa capacidade de evolução.

Numa visão histórica, a contabilidade como ciência, nasce num contexto onde o capital torna-se o enforque, sobretudo, no século XV, quando o mundo vive a explosão do mercantilismo na jogatina das grandes potências que se lançam ao mar. É nesse contexto que o capitalismo floresce e a contabilidade vê-se no desafio de transformar-se. A ideia de praticar contabilidade de maneira empírica é neutralizada.

E nesse contexto de nascimento do capitalismo, vislumbra-se uma das principais funções da contabilidade a de agregar valor ao capital. No entanto, é de suma importância ressaltar que capital, neste sentido, não faz alusão a uma unidade de medida específica, padronizada, mas a essência de um novo sistema que penetra na sociedade de maneira

avassaladora. Em função disso, a contabilidade desse período, vê-se no desafio de mensurar valores numa sociedade em profunda transformação, tanto em âmbito econômico, político e intelectual. E valorar é uma proposição conjugada ao âmago do conhecimento contábil, como afirma Santos, Schmidt e Machado (2005, p. 58).

A contabilidade necessita, para a sua própria existência, não somente de alguma coisa que possa ser contabilizada, mas também de um meio pelo qual o registro contábil possa ser realizado; isso significa ser mensurado. O objeto da contabilidade deve ser mensurável, então mensurar é essência da contabilidade.

Assim sendo, o que se percebe neste período é uma profunda transformação da área contábil. O que era prática torna-se conhecimento que objetiva, sobretudo, a agregação de valor no novo sistema que nasce, como frisa Lopes de Sá, “o que era apenas uma ‘prática’ transforma-se em um conhecimento organizado sobre fenômenos de um agregado em movimento que visa a suprir necessidades dos empreendimentos”. (www.5campus.com/leccion/neo01).

De fato, todo conhecimento surge com o objetivo de corroborar o desenvolvimento humano, para suprir as necessidades psicossociais em determinados períodos, e foi neste contexto que surgiram as teorias contábeis, que têm objetivos, sobretudo de contribuir na agregação de valor ao capital.

Diante de tais premissas, chega-se a reflexão que o conhecimento contábil está integrado, sobretudo, nas mutações dos aspectos histórico que uma coletividade desenvolve. Vê-se, então, uma contabilidade que se transforma em função das mutações sociais e que percebe naquela uma fonte de informação que agregue valor ao capital. Como ressalta Santos, Schmidt e Machado (2005, p. 61).

[...] O pensamento contábil é aquele que reflete as idéias, as opiniões, as reflexões dos contabilistas em determinada época em relação a um conjunto de fenômenos históricos vividos pela contabilidade em relação ao seu objetivo. O objetivo principal da contabilidade é o de fornecer informações úteis para os seus usuários [...].

2.1 Da história da filosofia clássica como base de pensamento, fazendo alusão aos primórdios do científico contábil

A filosofia clássica tem seu ápice com a escola socrática, que por sua vez, transforma toda a abordagem de pensamento dos filósofos cosmológicos. Estes buscavam suas fontes de estudos nos processos naturais, enquanto que aqueles detinham um discurso antropológico voltado para os questionamentos humanos. Com essa filosofia vê-se então novo horizonte na construção do pensamento, sobretudo o científico.

Não obstante a tal situação surge então o cristianismo com a sua inovadora idéia de libertação da alma. Uma nova forma de ver Deus e o próximo. No grupo de Jesus, percebe-se uma forte organização societária, sobretudo monetária, como se lê no Evangelho de João 12:29 “Pois, como Judas tinha a bolsa, pensavam alguns que Jesus lhe falava: Compra aquilo de que temos necessidade para a festa. Ou: Dá alguma coisa aos pobres”. Neste sentido, o que se ostenta o uso da contabilidade de forma pragmática e de maneira organizada.

No ano de 529 surge então a primeira organização religiosa, a ordem dos monges beneditinos, e por sua vez os mosteiros consolidando assim o que a história nomeia de idade média, que tem como exponencial a queda de Roma e a ascensão do Império bizantino no ano 476. É no ano de 529 que toda filosofia grega transfere-se para as bibliotecas dos mosteiros abafando toda forma expressiva de conhecimento. Como afirma Gaarder (1995, grifo nosso):

[...] Neste ano, a academia de Platão, em Atenas, foi fechada. E no mesmo ano foi fundada a *ordem dos beneditinos*, a primeira grande ordem religiosa. Assim, o ano de 529 simboliza momento em que a igreja cristã “coloca uma tampa” na filosofia grega [...].

A idade média foi um grande período da história da humanidade, período este que durou 10 séculos. Foi neste contexto em que a igreja consolidou sua força social e política tornando o cristianismo como uma das principais religiões do mundo moderno. Neste intervalo temporal, a contabilidade já era praticada de maneira muito intensa, vista e classificada como uma arte, ou seja, como a capacidade que o homem tem de praticar suas idéias. Como afirma Santos, Schmidt e Machado (2005, p.11):

Os primeiros tratadistas contábeis centraram suas atenções no estudo das contas, especialmente nas formas de registros, ou seja, como afirma Viana (1995), a contabilidade era “entendida como a arte de levar as contas”. Não existia, nesse período inicial, a preocupação com a sistematização doutrinária da contabilidade como arte, esse substantivo não traduz a expressão do belo, mas a capacidade que tem o homem de pôr em prática uma idéia, valendo-se da faculdade de dominar a matéria.

Mas, é de se ressaltar que a idade média foi um período muito conturbado para as práticas científicas. E neste sentido, surge por volta do século XV, o renascimento com sua proposta individualista, de colocar o homem como centro das coisas. A igreja perde o monopólio do conhecimento e antropocentrismo se evidencia na cultura, na arte e na ciência. Neste ambiente conturbado que foi o século XV, recheado de conflitos, mas de uma forte explosão de conhecimento, surge então a figura de Luca Bartolomeu Pacioli que Sá denomina de “gênio do renascimento”. Pacioli respira em sua época uma atmosfera científica, convive com grandes gênios da humanidade e torna-se grande amigo de Leonardo da Vinci.

A “*Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Propornalitè*” não foi de fato a obra que introduz as partidas dobradas como forma de registros inéditos. Aliás, sobre a metodologia das partidas duplas não se tem de certo datações específicas e concretas a respeito do seu surgimento, o que se tem é uma metodologia eficaz no controle das contas com seus débitos e créditos. E neste sentido que a principal função de Pacioli não foi introduzir uma nova metodologia, mas foi difundir a técnica das contas duplas.

Assim sendo, a partir de Luca Pacioli, se inicia o que os doutrinadores contábeis chamam de período pré-científico. Momento em que se busca de maneira incessante o objeto de estudo da Ciência Contábil. Observa-se então que a teoria contábil evolui à medida que o capitalismo se difunde. E neste sentido, mesmo os teóricos épicos divergindo as opiniões sobre o objeto da contabilidade, é que se levanta a idéia de que a contabilidade na sociedade do século XV estava como fonte de informação na agregação de valor ao novo sistema econômico que nasce. Assim sendo, o que se observará no decorrer desse trabalho são o surgimento de teorias e análises dando uma nova classificação hierárquica do conhecimento como as teorias do Contismo, Controlismo, Neocontismo, Patrimonialismo e Neopatrimonialismo. Obstante sabe-se que na classificação pré-científica houveram outras teorias, porém a base desse estudo se dá somente através das teorias citadas anteriormente, na tentativa de qualificar essas teorias como fonte de informação contábil.

3 ANÁLISE DAS TEORIAS PRÉ-CIENTÍFICAS

3.1 O Contismo na tentativa de qualificar as contas como sendo parte integrante do patrimônio e fonte de informação contábil

A questão histórica do contismo se deu dentro dos estudos das diversas escolas da época entre o século XVI e XVII que discutiam conceitos básicos para a contabilidade depois das descobertas de Luca Pacioli. Importante ressaltar que essa teoria surgiu no período pré-científico contábil.

Define-se contismo como a ciência das contas, então a contabilidade apresentava-se como a ciência das contas, considerada como a primeira teoria pré-científica, porém com uma essência primária e inconsciente do patrimonialismo.

Essa teoria surgiu logo após em que os teóricos que seguiam o pensamento de Luca Pacioli sobre o método das partidas dobradas entraram em decadência.

Observa Sá (2006), que o precursor da Teoria do Contismo foi Angelo Pietra e datada de 1586. Porém, é importante lembrar que na sequência de estudos dessa teoria houveram ainda teóricos como: De Granges, Giuseppe Bornaccini.

Nessa sequência de doutrinários, De Granges afirmava que não havia necessidade de se ter diversas contas para que o patrimônio de uma empresa fosse expresso, então lançou a teoria das 05 contas e afirmava que: “O comércio tem cinco objetos principais, 1) mercadorias; 2) dinheiro; 3) efeitos a receber; 4) efeitos a pagar e 5) lucros e perdas”. (FAGUNDES, 2009, p. 4).

Observa-se que a teoria de De Granges tinha sua riqueza no que concerne a facilidade e transparência que as informações contábeis seriam práticas e evidenciariam à luz do usuário melhores informes possíveis. Porém, também afirmava que de nada vale a informação se não a sabemos utilizar, sendo a conta um simples instrumento de registro.

Nas idéias dos contistas em ter as contas como objeto da contabilidade não teve muito durabilidade e aceitação por parte dos doutrinários da época, até porque as teorias surgiam cada vez mais ricas e poderosas de informação e com isso só ganhava a contabilidade.

Essa escola de pensamento contábil atravessou um período no qual surgiram muitas empresas, ocorrendo a criação da conta de capital, representando uma dívida da empresa com o proprietário, registrado no passivo, com a separação da entidade e do proprietário em contas distintas. (SANTOS; SCHMIDT; MACHADO, 2005, p.64)

Observou-se que esta teoria começou a cair em descrédito por não conseguir se firmar em suas idéias até porque a ciência tomava outros rumos de descobertas através de outras teorias inovadoras.

O conhecimento científico, em contabilidade, defluiu de esforços somados, através de diversos estudiosos. Não bastava, pois, perceber os fatos: tornou-se necessário conhecer as razões por que ocorrem, ou seja, como afirmou Masi, “a inteligência de ser e de se comportar-se” [...] diversas foram as escolas de pensamentos que se constituíram, todas com o objetivo de estabelecer um corpo de doutrina científica. Todas partiam de uma mesma base, ou seja, da certeza de que o registro é apenas a memória de um fato e que tal fato precisava ser convenientemente estudado [...] (SÁ, 1987, p. 32).

Conforme citação acima se observa que o Contismo, no seu apogeu de entendimento empírico, premeditando que seria a base do objeto da contabilidade, sofreu influência do seu próprio ambiente da época e considerava as contas a base do patrimônio. Na observância dos anseios dos teóricos, observa-se que os mesmos já traziam nos seus entendimentos que dando qualidade ao patrimônio já se podia imaginar que as informações contábeis seriam muito mais ricas. Porém, os estudos mostram que a conta não é a causa e sim o efeito que expressa o

fenômeno patrimonial. Com isso, nota-se que a proeza de Bornaccini traz em mente que as contas poderiam fazer parte da informação contábil e enriquecendo o patrimônio das empresas como forte aliado das demonstrações contábeis. Porém, é interessante frisar que a teoria das contas foi um marco da pré-ciência que corroborou com a história do pensamento contábil, objetivando a busca da contabilidade como ciência.

Sá (2006), afirma que nas ideias de Masi, o Contismo se manifestou muito cedo pobre de conteúdo e as tentativas para sustentá-los tiveram como barreiras a fantasia que criou para sustentar suas teses.

3.2 Teoria do Controlismo como fator preponderante em agregar valor ao capital

Essa teoria teve como precursor Fábio Besta (1880), em que o mesmo postulava que o patrimônio é o agregado de valores atribuíveis aos bens, negando o conjunto de direitos e obrigações como conceito, conforme pode-se atestar:

O direito de possuir uma coisa ou de havê-lo por isto só não vale. O legítimo proprietário conserva todos os direitos sobre as coisas ainda quando estas lhe são roubadas, mas, se não há nenhuma possibilidade de recuperá-las, aquelas coisas nada podem valer. Quem tem direito de exigir uma soma, conserva aquele direito integral ainda que o devedor seja insolvente, mas se não há nenhuma possibilidade de o credor recuperar em todo ou em parte o que lhe é devido, aquele direito em nada aumenta a sua riqueza (SÁ, 1995, p. 253).

Observa-se nas idéias de Besta através de contra senso entre o Personalismo e o Controlismo na busca de uma verdade maior ao patrimônio mostrando uma riqueza patrimonial com mais verdades concretas, reais, em que o objeto de indagação fosse definido e transparente buscando um patrimônio para uma realidade materialista mais contundente.

Para Fabio Besta (1880) a contabilidade representava a ciência do controle econômico. Este autor considerava que o controle econômico se compunha de duas partes: uma responsável pelo registro contábil dos momentos da administração econômica e sua efetivação por meio de escrituração e a outra representava a revelação das partidas dobradas dos fatos administrativos em conexão com os critérios organizacionais articulados de acordo com os mecanismos de controle inerentes à escrituração contábil (FAGUNDES, 2009, p. 6).

Essa teoria mostra-se bem mais transparente pelas necessidades já adquiridas com a evolução dos tempos, em que tinha a preocupação do registro contábil nos aspectos econômicos e financeiros dos informes contábeis, o que levava a ter critérios mais contundentes para que a escrituração contábil tivesse mais fidedignidade, logo então, condições de agregar valor ao capital.

3.3 A Escola Neocontista gerando valor agregado ao capital

Com o descrédito do contismo, Vincenzo Masi procurou buscar uma nova roupagem a essa teoria e trazendo para discussão o neocontismo, também conhecida como novicontismo.

O neocontismo restituiu à contabilidade o seu verdadeiro objeto: a riqueza patrimonial e, em consequência, trouxe grande avanço para o estudo da análise patrimonial e dos fenômenos decorrentes da gestão empresarial, tendo surgido como um movimento contrário ao personalista, defendendo o valorismo das contas (FAGUNDES, 2009, p. 7).

Esta escola colocou em evidência o ativo, passivo e o patrimônio líquido dos informes contábeis, criou-se o paradigma de que o Ativo era o lado positivo das demonstrações financeiras, o passivo era o lado negativo e as diferenciais que seria o patrimônio líquido. Surgindo então a equação patrimonial $A - P = PL$, sendo que a disposição gráfica era assim definida: O ativo deveria ser formado pelo grau de disponibilidade e o passivo pelo grau de exigibilidade.

Essa dinâmica do balanço para os neocontistas expressava-se através dos fatos contábeis permutativos e modificativos.

Dentro do que denominavam dinâmica contabilística, afirmavam que num balanço, em um momento qualquer, a soma das importâncias referentes ao débito é igual a soma das importâncias referentes ao crédito, o que equivale a dizer que a um débito corresponde sempre um crédito de igual valor. Nessa concepção, as contas ativas são debitadas pelo valor inicial e pelos aumentos e creditadas pelas diminuições. Em relação às contas passivas, ocorre exatamente o contrário (FAGUNDES, 2009, p. 7).

Esse estudo se manifesta através da Teoria Materialista ou positiva onde se classifica os registros das contas sempre na crescente missão da busca do crescimento dos aspectos econômicos e administrativos dos fatos ocorridos. Observa-se que a grande contribuição desta escola para a contabilidade foi a separação dos grupos patrimoniais.

Nota-se que a contribuição dessa teoria facilitou o desempenho e flexibilidade maior do patrimônio, fazendo com que ele se torne mais transparente aos credores, facilitando os informes contábeis tornando-os mais explicativos nas separações dos grupos patrimoniais como positivos e negativos, como também um facilitador para maior agregação de valores ao capital, levando os credores a acreditarem mais nas demonstrações contábeis. O Neocontismo acabou por se transformar, inconscientemente, em patrimonialismo, doutrina de sua própria autoria (MASI, 1943 apud SÁ, 2006).

4 ANÁLISE DAS TEORIAS CIENTÍFICAS

4.1 A Teoria do Patrimonialismo como fulcro na evidenciação real do patrimônio buscando afirmativas para agregação de valor ao capital

Como se delineou no transcurso deste texto, a contabilidade aspira aspectos científicos desde o século XV. Contudo consolida-se como ciência a partir do século XX. De Luca Pacioli a Vincenzo Mais, passaram cinco séculos de convergências e discussões em busca de um objeto que demonstre e configure a real função contábil para a humanidade.

Masi (1943, apud SÁ, 2006) em seus estudos percebeu que todas as teorias anteriores a do patrimônio preocuparam-se em conceituar **objeto** como **instrumento**, o que é um erro. Para uma ciência, os instrumentos devem estar em função do objeto (ex: conta, controle) e foi neste aspecto que as teorias que precederam o patrimonialismo não vingaram como força expressiva de ciência.

Na realidade os instrumentos de natureza contábil como: inventários, orçamentos, contas, demonstrações não servem senão para evidenciar o patrimônio aziendal ou uma porção deste, sob aspectos estático e dinâmico, qualitativo e quantitativo: servem para evidenciar atividades, passividades, quotas líquidas positivas ou negativas; superveniências ou insubsistência, custos e receitas, lucros e perdas, juros e descontos, despesas e rendas, entradas e saídas, ou seja, a manifestação do ser e do dever do patrimônio da azienda seja ele um capital de empresa, seja um patrimônio de instituição ou entidade sem fim lucrativo. (SÁ, 2006, p.314).

Assim sendo, o patrimonialismo nasce com a finalidade de firmar a contabilidade com a ciência do patrimônio. Masi por sua vez, visualiza o patrimônio no tripé dos aspectos qualitativos, quantitativos e funcional. Por qualitativo, entende-se como a expressão do nome enquanto que o quantitativo é a expressão monetária, e o funcional como a classificação geral dentro do patrimônio. Dividindo a contabilidade em ativos, passivos e patrimônio líquido.

No Brasil, o patrimonialismo se fundamenta sobre tudo nos estudos de Francisco D'Áuria e na aceitação pela legislação com sendo o patrimônio o objeto da contabilidade.

É plausível ressaltar que os princípios contábeis aprovados em 1993 pela Resolução 750 CFC, enfatizam, sobretudo no princípio da entidade, o patrimônio como objeto aziendal consolidando assim a contabilidade com ciência.

Observa-se nessa teoria que a dimensão patrimonial obteve grandes marcos onde já se transparecia os bens, direitos e obrigações, nada mais consubstancial para demonstrar a ligação real na agregação de valores ao capital.

4.2 A Teoria Neopatrimonialista: uma afirmativa patrimonial da ciência como partícipe das células sociais na agregação de valores ao patrimônio

O Neopatrimonialismo, como a abordagem contabilista numa ótica social, é uma resposta profunda das lacunas deixadas pelas teorias contábeis desde o pré-científico ao científico. A priori, é de suma importância ressaltar alguns conceitos básicos que possibilitará o transcurso do entendimento no que tange a abordagem Neopatrimonial, como ciência social e célula social.

Num discurso biológico, entende-se como célula a estrutura básica de um ser vivo e ciência social como a manifestação dos indivíduos de uma coletividade que vive em interdependência. Assim sendo numa visão contábil, vê-se a célula social como um paradoxo das manifestações de uma ciência social, como afirma Sá (1998) “se a Contabilidade trata do patrimônio das células sociais e se estas se inserem no todo social, é fácil concluir que ela seja uma ciência social”

É neste sentido, que percebemos, num contexto histórico, que a filosofia Neopatrimonial já existia desde o pré-científico, mas nem um teórico conseguiu discernir como Sá mensurou e valorou o capital das organizações numa abordagem complexa e sistêmica. Prova de tal premissa encontra-se na própria conversa que este manteve com Masi, criador do Patrimonialismo, na década de 70.

O patrimonialismo de Masi sobrelevou conquistas, proclamando a estática, e a dinâmica patrimonial, com a relevação contabilística. Contudo, para Masi, já no passar dos seus anos, os problemas afrontados pela ciência, no florescer da sua idade e do seu século, foram insuficientes de serem esgotados em muitos aspectos; os conteúdos doutrinários da Contabilidade, inclusive, o seu patrimonialismo, necessitavam de um aperfeiçoamento, ao menos, para colocar os pontos mercadológicos de apoio à eficácia dos fenômenos patrimoniais.

Na década de 70, em diálogo pessoal com Antônio Lopes de Sá, o professor Masi expunha este problema. Inclusive, aconselhando ao mestre ampliar a sua tese de doutoramento numa teoria geral do conhecimento sobre o fenômeno patrimonial (SÁ apud SILVA, 2009, p.3).

Assim sendo, a teoria Neopatrimonial nasce com a vocação de sanar os vazios sociais deixados pelas escolas contábeis. Sobretudo em seus aspectos filosóficos e pragmáticos. Estes, por sua vez, trazem, em seus fundamentos básicos, a classificação das relações lógicas que levaram ao discernimento do que é a célula social e sua essência.

Observa-se na intuição da filosofia Neopatrimonial, um enfoque de amplitude social. As relações lógicas com seus fenômenos naturais e não naturais são provas concretas que a contabilidade como ciência se fundamenta na dualidade da prática e da teoria.

As relações lógicas essenciais são a dimensão concreta do caráter social dado pela teoria brasileira. A necessidade, finalidade, meio patrimonial, função e eficácia são a essência do Neopatrimonialismo com sua inovadora idéia de dar uma nova roupagem social à ciência contábil.

Assim como a obra de Pacioli revolucionou toda a dimensão contábil, influenciada pelo capitalismo mercantil, o Neopatrimonialismo como teoria contemporânea reluz sua filosofia influenciada pelo capitalismo financeiro, redimensionando toda sua faculdade na arte de integrar prática contábil em seus fatores endógenos e exógenos. No primeiro, vislumbra-se toda uma construção de fatores administrativos e técnicos, enquanto que no segundo, observam-se os fatores contingenciais externos no sentido político, ambiental, econômico, legislativos e outros. É plausível salientar que tantos os fatores endógenos e exógenos são instrumentos de metamorfosear a célula social.

5 CONCLUSÕES

Buscou-se fundamentar a importância evolutiva da ascensão do conhecimento contábil através da pré-ciência e ciência propriamente dita, evidenciando a epistemologia utilizada por diversos doutrinários que foram em busca das verdades científicas em suas devidas épocas.

O Contismo doutrinava que o objeto maior da Contabilidade era a própria conta, perdurou por bastante tempo, porém sempre debatida pelos doutrinários que observavam a evolução da ciência, indo a outros rumos e não comungavam essa ideia por entender que a conta era que deveria servir a contabilidade nos seus aspectos qualitativos e não ela ser o objeto da própria ciência.

O Controlismo buscava uma verdade maior ao patrimônio, mostrando uma riqueza patrimonial com mais verdades concretas, e que o objeto de indagação fosse definido e transparente, buscando um patrimônio para uma realidade materialista mais contundente. O insucesso dessa teoria ocorreu por se tornar altamente tecnicista, o que não é uma verdade, pois a contabilidade sobrevive também de seus aspectos sociais.

Já o Neocontismo que trouxe grande avanço para o estudo da análise patrimonial e dos fenômenos decorrentes da gestão empresarial mostrou-se mais transparente nas verdades patrimoniais, evidenciando o ativo, passivo e o patrimônio líquido dos informes contábeis, tornando-os mais explicativos nas separações dos grupos patrimoniais.

A visão do Patrimonialismo de Masi trata a contabilidade com a finalidade de se firmar como a ciência do patrimônio. Já se estudava o ativo como bens e direitos, o passivo como obrigações. É importante ressaltar a participação do Brasil representado por Francisco D'Áuria e Frederico Herrmann que consolidaram em Barcelona (1929) que o objeto da contabilidade era o patrimônio através do estudo sobre “Tendências Positivas em Contabilidade”, seguindo assim a corrente italiana.

O Neopatrimonialismo nasce de uma intuição incômoda de Masi diante do seu próprio estudo do Patrimonialismo onde dizia que a Teoria do Patrimônio não satisfazia a visão holística da Ciência Contábil, dando a Sá toda a expressividade intelecta de reestudar essa teoria e inserindo todo o aspecto social possível na Ciência. Destarte, que esses estudos de Neopatrimonialismo não se encerram por aqui, até porque o próprio autor em seu discurso diário motiva a vivência dessa ciência através de debates, seminários, congressos e em estudos de base dos adeptos a ela, pois em uma visão macroeconômica é impossível de mensurar toda a extensão de uma célula social.

Enfim, com base nos estudos dessas teorias, infere-se na observância do que os doutrinadores evidenciaram, partindo da pré-ciência (no inconsciente) até a ciência propriamente dita, pode-se associar a idéia de que cada teoria, mesmo que intuitivamente, procurou buscar a agregação de valores ao capital das empresas enriquecendo os seus informes contábeis.

Referências

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios Fundamentais da Contabilidade**. Resolução No 750, 1993.

FAGUNDES, Jair Antonio. **Teoria da Contabilidade**. (Apostila). [s.l.]: Fundação Educacional Machado de Assis, 2009.

GAARDER, Jostein. **O Mundo de Sofia**: Romance da Historia da Filosofia. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

MORAES, José Nascimento de. **A metafísica da Contabilidade**. São Luis-Ma: Secretária da Fazenda-Governo do Estado do MA, 1987.

SÁ, Antonio Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Bases das Escolas Européia e Norte Americana, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista** [en línea] 5campus.com, Contabilidade Internacional Disponível em: <http://www.5campus.com/leccion/neo01>. Acesso em: 13 jun. 2009.

_____. **A evolução da contabilidade**. São Paulo: IOB Thomson, 2006

_____. **Introdução à ciência da contabilidade**. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1987.

_____. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998

SANTOS, José Luiz dos. SCHMIDT, Paulo. MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos da teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. Art. **O Início do neopatrimonialismo**. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br>> Acesso em: 20 jun. 2014.