

# Novo conceito de patrimônio em Contabilidade

Prof. Dr. A. Lopes de Sá

1. Evolução Conceitual do Patrimônio, em Contabilidade
2. Os Conceitos Modernos de Patrimônio
3. O Conceito de Patrimônio em maior abrangência
4. Nossa Concepção Teórica sobre as Funções no Patrimônio
5. Um novo Conceito de Patrimônio

## 1. Evolução Conceitual do Patrimônio, em Contabilidade

O conceito de patrimônio, contabilmente, segue a uma tradição que foi evoluindo no tempo.

A princípio o conceito foi exclusivamente o de "propriedade", depois evoluiu para o de "conjunto" de haveres e débitos, mas, dentro, ainda, de uma concepção jurídica; tal conceituação era tão predominante que há milhares de anos, na Suméria, o "débito" e o "crédito" das contas surgiu da concepção de "meu" e "seu".

A modificação ou rompimento em parte, do "débito" e "crédito" com o "direito" só vai ocorrer na alta Idade Média (sec. XIII), quando surge a Partida Dobrada.

O primeiro estudioso a explicar que o "débito" e o "crédito" se

utilizam contabilmente, mesmo sem "relação de direito" parece ter sido Ângelo Pietra, (1586, cap. 56) no século XVI, escrevendo:

"Porque nem todas as coisas que estão no débito (como a despesa) são dívidas e nem aquelas que estão no crédito (como as entradas) são créditos, mas, até antes o contrário..."

Pietra, no despertar da literatura contábil (que se inicia no fim do século XV), foi dos primeiros a se preocupar com razões, raciocínios, conceitos e definições teóricas, com maior seriedade e já no capítulo 26 da obra citada buscava explicar o debitar e o creditar fora dos conceitos jurídicos.

Para ele o "embolsar" e o "desembolsar" dinheiro por "coisa vendida ou comprada, por créditos recebidos ou dívidas pagas e por dinheiro recebido ou emprestado, nesses seis casos, a Caixa é sempre devedora ou credora".

Procurava ele "o fato" relativo aos "eventos patrimoniais" e abandonava a ficção que Paciolo, 1494, abraçara de "imaginar que a tinta fosse uma pessoa".

Pietra (1586, cap. 27) fez o primeiro ensaio de "Partidas Gerais" e "Contas gerais" que só no século XVIII encontraria uma teorização famosa com Edmond De-granges (Cinco Contas Gerais), embora com precursores que tangeram o assunto, também no fim do século XVIII, na França.

A idéia "patrimonialista" estava já consolidada e começava a libertar-se, em parte, dos conceitos jurídicos.

Na primeira metade do século XIX, notadamente com R. Coffy, 1835, na França e com Francesco Villa, na Itália, 1840, dois avanços significativos ocorrem.

Coffy leva o conceito para o de "capital" ou "recursos em atividade" e Villa considerava o patrimônio como "substância".

A partir daí e já na era científica da contabilidade, o conceito patrimonial vai-se tomando maduro e encontra, no criador da corrente patrimonialista, Vincenzo Masi, uma conceituação mais avançada.

## 2. Os Conceitos Modernos de Patrimônio

Dentre os conceitos modernos, do nosso século, eminentes mestres buscaram ver dois aspectos do patrimônio: o qualitativo (essencial) e o quantitativo (mensurado).

Ligaram-se, todavia, ao conceito de algo que se “possui”, conservando, subliminarmente, e dependência jurídica.

Os balanços continuaram a evidenciar “o que se tem” e o “o que se deve” e essa continua sendo a conceituação predominante.

Embora se note a determinação em concentrar a idéia de patrimônio como algo organizado, na perseguição de fins humanos, parece-nos ter ainda um “sabor de posse” a predominar.

Eminentes estudiosos, líderes formadores de conceitos, como foram Jaime Lopes Amorim, F.V. Gonçalves da Silva, ambos em Portugal, Vincenzo Masi, Gino Zappa, Alberto Ceccherelli, Pietro Onida, na Itália, Francisco D’Auria e Frederico Herrmann Jr., no Brasil e tantos outros, apresentaram conceituações valiosas e avançadas sobre o Patrimônio, mas, sem romper de todo com a “tradição”.

Não podemos negar que o século passado e o presente trouxeram avanços consideráveis na forma de entender, essencialmente, a riqueza aziendal, mas, encontraram a longa barreira dos anos de uma formação doutrinária transferida e ainda incrustada na atual.

Vincenzo Masi (1954, p. 101), criador do patrimonialismo, escreve em sua obra clássica “Ragioneria Generale”:

“Qualitativamente o patrimônio aziendal é uma coordenação de bens, créditos, débitos e dotações ou recursos que estão à disposição de uma azienda em um dado momento.

Quantitativamente é um fundo de valores coexistentes em uma azienda também em um determinado momento”.

A formação cultural de Masi, ligada à corrente que Fábio Besta

---

representava, era “materialista”, ou seja, diferenciava-se dos conceitos “personalistas”, bem mais mergulhados nas conceituações do Direito.

Besta (1922, V.1, p. 71), entretanto, oponente ferrenho de Carboni que era “personalista”, afirma:

“Nem sempre o patrimônio de direito corresponde aquele de fato, porque nem sempre cada um pode conseguir ou conservar a posse de suas coisas e nem sempre obter aquilo que outros lhe devem”.

O conceito de “substância” que o emérito autor usa, porque teve sua cultura embasada em Villa, 1840, já cinde com aquele de “posse”, mas muda as razões para o de “bens”, expressáveis em moeda.

De Villa para Besta, de Besta para Masi, a concepção vai evoluindo, consolidando, porém, conservando a base de “substituição da idéia jurídica” por outra, embora sem abandonar, completamente, o “vínculo do direito”.

Quando Besta (1922, p. 72), quer definir Ativo e Passivo não foge do entendimento do “que se possui” e do que se “deve”.

Não se pode todavia, negar a abertura para um conceito de “ri-

queza” que essa corrente conservou.

Ceccherelli (1955, p. 39), mais recentemente, abraça a idéia associada de “patrimônio como meio” para a obtenção dos fins aziendais e com isto dilata, ainda mais, a maneira de entender.

Muitos eminentes autores poderíamos citar para evidenciar que o conceito moderno de patrimônio procurou libertar-se dos laços jurídicos, buscando um entendimento de objeto “próprio” e “isolado” de estudos, competente para ser analisado separadamente.

### 3. O Conceito de Patrimônio em maior Abrangência

Nossa concepção sistemática do patrimônio defluiu de nosso intenso convívio cultural, na década de 50, com o Prof. Francisco D’Auria.

O eminente mestre que, lamentavelmente, não teve seguidores à altura de suas pretensões doutrinárias, nem na sua própria Universidade, dirigiu nosso pensamento para a formação de razões lógicas de natureza “sistemática”.

Escreveu ele:

“A sistematologia, salvo demonstração em contrário, deverá ser poderosa auxiliar na investigação científica, deverá dirimir as dúvidas existentes na disciplina contábil, definindo-a definitivamente, e generalizando-a de maneira a transpor as limitadas fronteiras da particularização patrimonial” (D’Auria, 1949 p. 286)

Há mais de meio século, por conseguinte, D’Auria, antecipando-se às teorias dos sistemas, buscava dilatar o conceito de patrimônio para uma generalidade maior (ele

mesmo que, 20 anos antes, em 1929, em Congresso Internacional, em Barcelona, proclamava a Contabilidade como ciência do Patrimônio, em sua tese *Tendências Positivas da Contabilidade*).

Na sua obra, D'Auria (1949, p.287), insistia entretanto: "Urge reagir contra a particularização patrimonial", a "generalização", todavia, segundo ele baseia-se no princípio de que:

"1º . A Contabilidade age sobre um composto de riqueza-patrimônio - anotando-o em dado momento e seguindo-o nas variações de seus componentes, - ativo e passivo - para determinar novos Estados dessa riqueza, em momentos sucessivos".

O mestre todavia, preocupava-se demasiadamente com as formas, ou seja, os registros, e embora tangendo a essência e a ampliação das fronteiras, não chegou a estruturar uma doutrina; seu tempo acabava-se, já eram os seus últimos anos de vida, e, a obra que poderia ter muito avançado ficou inacabada.

Deixou, todavia, sérios motivos de indagação; em muitas cartas que trocamos e em diálogos pessoais, foi-me possível sentir que D'Auria procurava pela porta do estudo "sistemático", uma via de maior alicance para a Contabilidade, sem, todavia, negar sua relevância na esfera patrimonial.

O nosso intercâmbio cultural, muito mais tarde, com Lino Azzini, discípulo dileto de Zappa, fez-nos progredir muitas idéias que já possuímos e que se encaminhavam no sentido de uma ampliação conceitual do objeto da Contabilidade.

Em verdade, quando em Bolonha, 1974, estivemos com o Prof. Vincenzo Masi, manifestava ele já uma tendência também de extrapolação do campo tradicional, sob

---

orientação sistemática, mas, buscava uma forma que ainda não havia encontrado.

Transferiu-me alguns manuscritos seus que por algum tempo foram motivo de reflexão e que se aproximavam das concepções que Azzini (1982, p. 142) evidenciaria, também ao escrever:

"Os valores da azienda são compostos em subsistemas e sistemas de várias ordens e conteúdos - desenvolvidos em devir, previsões ou suposições - para a determinação de resultados diversos..."

Azzini tangia a generalidade no tempo (passado, presente, futuro), mas, ligada a sistemas e subsistemas.

Quando estivemos juntos em Pisa, em 1986, o mestre reafirmou-me que tinha em projeto uma indagação sobre a "natureza sistemática do patrimônio" que ele haveria de incluir na próxima edição de sua "Instituzione", mas, a morte prematura impediu-lhe a realização (falecera em maio de 1986, quando planejavamos sua visita ao Brasil).

O conceito que ele já expusera (acima referido), continha razões definidas e lógicas sobre a natureza "sistemática do patrimônio" (em sistemas e subsistemas) e sobre di-

---

versas "finalidades desses sistemas".

Na mesma época, em contínuas pesquisas, na Espanha, o Prof. Manuel Ortigueira Bouzada, encaminhava-se para as concepções sistemáticas.

Em diálogos que mantivemos, de reflexões conjuntas, pessoalmente chegamos à conclusão sobre a necessidade da formação de uma doutrina mais evoluída sobre o Patrimônio.

Estamos de acordo com Azzini (1982, p. 227 - 228) quando ele afirmava ser necessário analisar o "comportamento" e a "atividade do sistema" no tempo e no espaço, dentro da azienda.

Azzini estava ligado à doutrina de Zappa, da economia aziendal, como D'Auria transcendia a todas as correntes e Masi buscava manter-se fiel ao patrimônio, mas ampliando sua forma de entender e de abarcá-lo.

Bouzada concordava conosco quanto à necessidade de encontrar os sistemas de atividade que compunham o Universo Patrimonial.

Para Azzini (1982, p. 231) o patrimônio era parte de um sistema, mas, para nós era um Universo composto de sistemas.

Os apontes de raciocínio dentro de uma filosofia sistemática estavam caminhando, embora os ângulos de observação fossem distintos.

Todos buscávamos "maior abrangência" e todos estávamos convictos sobre a utilidade de uma pesquisa que sugerisse modelos. O entusiasmo de Bouzada (1984) pela questão havia-lhe ensejado, editar um monumental trabalho "La Corporación Cibernética" com metodologia sofisticada na área sistemática.



#### 4. Nossa Concepção Teórica sobre as Funções no Patrimônio

Em 1986 os nossos trabalhos sobre uma teoria de Funções Sistemáticas do Patrimônio chegava ao seu ápice e em 1987 haveríamos de oferecer a estrutura da mesma aos mestres de nossa área, da Universidade de Sevilha; em 1987 submeteríamos a mesma ao XIII Congresso Brasileiro de Contabilidade que a editou.

Partíamos do princípio que o importante para os nossos estudos é a “função” ou “utilidade” do componente patrimonial e não o próprio componente.

Assim, o que importa não é possuir um milhão de hectares de terra em um patrimônio, mas, tirar deles o “proveito máximo”, em face das nossas finalidades.

O patrimônio racional deflui de uma relação “necessidade/finalidade” que deve gerar outra entre “patrimônio/capacidade”.

A “atividade” ou “comportamento do bem”, diante das finalidades é que pode ditar o pleno alcance dos objetivos.

O patrimônio (p) deve gerar funções (f) competentes que alcancem as finalidades (fi), o que equivale a dizer que é a função de componente x que implica na obtenção da finalidade x, também:

$$p \rightarrow f \Leftrightarrow f \rightarrow fi \vdash f(x) \rightarrow fi(x)$$

As “funções” ocorrem dentro de um organizado conjunto de componentes e conseguimos isolar sete sistemas:

1. Liquidez
2. Resultabilidade
3. Produtividade
4. Elasticidade
5. Estabilidade

#### 6. Invulnerabilidade

#### 7. Economicidade

O sistema da liquidez tem como:

**Causas:** numerário e bens realizáveis a curto prazo

**Efeitos:** exigibilidades a curto prazo.

O tempo do sistema é o tempo de seu efeito.

A resultante do sistema é um “ratio” entre Causa (C), Efeito (E), Tempo (T) e Espaço (Es) ou sejam ingressos (i) e desembolsos (d) que geram a liquidez (l), onde:

Tal forma de entender levou-nos a admitir que é a “essência” ou “desempenho” do componente patrimonial que importa para os nossos estudos.

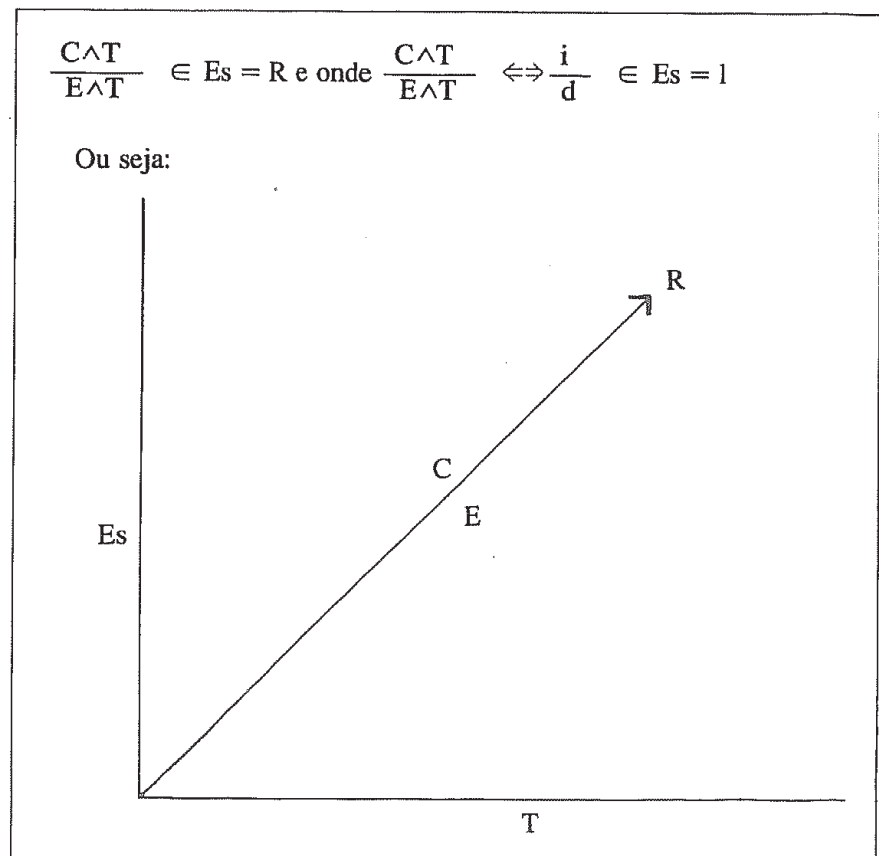
#### 5. Um Novo Conceito de Patrimônio

Nossa teoria trouxe-nos razões novas que nos conduziram a um conceito peculiar de Patrimônio como um Universo de Funções, ou seja, um Patrimônio Funcional (pf).

Tal Patrimônio assim concebido, diferencia-se, substancialmente, daquele de sabor Jurídico.

Voltamos aos conceitos de Fábio Besta de que um bem pode integrar o Patrimônio Jurídico e não integrar um Patrimônio Funcional.

O raciocínio fundamental prende-se à relação lógica de que a fi-



nalidade patrimonial só é alcançada se, e somente se, o patrimônio é competente para suprir a necessidade.

$$p \rightarrow fi \leftrightarrow p \rightarrow f$$

ou ainda:

$$p(x) \rightarrow fi(x) \leftrightarrow p(x) \rightarrow f$$

Nesse caso o conceito de patrimônio equivale ao de patrimônio funcional, ou seja:

$$p \iff pf$$

A conceituação portanto, altera-se para:

“Patrimônio é um universo de sistemas de funções de meios materiais que visa à consecução de finalidades aziendali”

Em verdade, logicamente, apenas “ter” um patrimônio não forma um objeto de estudos contábeis no pleno sentido racional.

O que, ao longo dos anos, no pensamento de nossos doutrinadores, tem-se manifestado é a aspiração de ter como objeto de estudos algo “dinâmico” na perseguição de fins humanos compostos de “meios competentes” para satisfação das necessidades.

O conceito de “função de meios materiais”, ponto básico naquele de Patrimônio é exatamente o que encerra a admissão de:

---

a - Meios materiais ou não humanos;

b - Meios competentes em atividade;

c - atividades organizadas em sistemas.

A liquidez é uma finalidade que se cumpre com a capacidade de pagar as exigibilidades no tempo certo; a resultabilidade é uma finalidade que se cumpre com a capacidade de aumentar os meios materiais; a produtividade é uma finalidade que se cumpre com a capacidade de ser eficiente ou não desperdiçar etc., etc.

São diversas finalidades que dependem de estruturas organizadas e que operam concomitantemente.

É óbvio que essa nossa forma de enfoque dimana de princípios teóricos, mas, é inequívoco que

---

provém de uma concepção tradicional evolutiva (Villa - Besta - Masi - Azzini - Bouzada) e caldeada em nossas reflexões.

Tudo se passa, para nós, como se assim, realmente, fosse, representando, atualmente, nossa forma de conceber.

Jamais ousaríamos dizer que ela é definitiva, pois, nenhum ramo do conhecimento humano é estático e uma das condições essenciais da ciência é nada formular em caráter “absoluto” e “perene”.

### Referências Bibliográficas

1. AZZINI, Lino. *Instituzioni di economia d'azienda*. 2. ed. Milão: Giuffrè, 1982.
2. BESTA, Fábio. *La ragioneria*. 2. ed. Milão: Francisco Vallardi, 1922.
3. BOUZADA, Manuel Ortigueira. *La corporación cibernética*. Granada: C.E.M.C.I., 1984.
4. CECCHERELLI, Alberto. *Instituzioni di ragioneria*. 8. ed. Florença: Felice de Ronnier, 1955.
5. D'AURIA, Francisco. *Primeiros princípios de contabilidade pura*. São Paulo: USP, 1949.
6. MASI, Vincenzo. *Ragioneria generale*. 4. ed. Bolonha: Cesare Zuffi, 1954.
7. PIETRA, Angelo. *Indirizzo degli economi*. Mantua: Francisco Osanna, 1586.