

Delineamentos histórico-contábeis

Hamilton Parma *

“Aqueles que não conhecem história estão fadados a repetir os seus erros. Terão que repisá-los.”

Arnold Toynbee

Pertence ao nosso maior historiador, Federigo Melis, a estratificação da Contabilidade na sua contínua evolução através dos tempos. Em sua “Storia della Ragioneria” considera os seguintes períodos:

- a) Idade empírica – Antes de Cristo até 1.202;
- b) sistematização – 1.202 a 1.494;
- c) moderna, ou da Literatura Contábil – 1.494 a 1.840;
- d) contemporânea ou científica – de 1.840 aos nossos dias

O início da idade empírica seria o ano 6.000 AC. Acreditam alguns cientistas que a terra tenha sofrido 4 dilúvios, a partir da sua criação como também há um certo consenso que o homem a habita aproximadamente há 50.000 anos. Muita história se perdeu. Pesquisas mais recentes provaram que a civilização conhecida, com arquivo documentado, mais antiga e mais próxima do que teria sido o último dilúvio, datado do ano 4.000 AC, é a dos sumérios, que prosperou nos anos 3.200 a 2.700 AC, que foi dominada pela dinastia Uruk. A sucedê-la, conhece-se, e muito, a Acad.

O marco do período da sistematização foi a publicação em 1.202 do livro, uma apostila, do Pisano, assim era chamado por ter

nascido em Pisa, Itália, Leonardo Fibonacci. O livro chamava-se “Liber Abaci”, e teve o mérito de descrever elementarmente, de forma rudimentar a técnica digráfica. Alguns invejosos e detratores de Fra Luca Pacioli o acusam de ter plagiado Fibonacci, quando sabemos que não há nenhuma ligação entre um e outro, seus pensamentos e descrição de métodos. Trata-se de questão de grau, de adensamento e condensação.

Mas a grande novidade trazida no “Liber Abaci” foi a introdução do algarismo arábico, em substituição ao romano. Foi a maior inovação.

1.494 – e daqui a poucos anos iremos comemorar os seus 500 anos – é o marco da terceira fase. Fixou a publicação do livro de Frá Luca Pacioli, “Suma de Arthmetica, Geometria, Proportione e Proportionalità” do qual faz parte o “Tractatus XI^o Particularis de Computis et Scripturis”. Escreveu, também, Pacioli um outro famoso livro – “De Divina Proportione” – ilustrado pelo seu dileto amigo Leonardo da Vinci. Dizem Francisco Valle e Armando Alloe que “... a primeira é a sua obra-prima, uma verdadeira enciclopédia matemática”, em que o monge franciscano tratou de filosofia, perspectiva, pintura, aritmética, geometria, arquitetura, música, e outros assuntos, contendo também alguns versos de sua autoria, feitos em latim e italiano.” (VALLE, ALOE, S.D.)

Aqueles dois mestres paulistas abordam interessante ângulo do sucesso do nosso toscano doutrinador... “A invenção da imprensa, com os aperfeiçoamentos introduzidos por Gutenberg (1397-1468), com o preço e o sistema de letras móveis, possibilitou a vulgarização das obras dos grandes gênios da antigüidade; e a invenção da gravura vulgarizou as obras de arte.”

1.840 – início do período científico, tem como baliza a monumental obra nesse ano publicada por Francesco Villa, “La Contabilita Applicata alle Amministrazione Private e Publiche” o lombardo:

“A prova de que o conhecimento contábil é científico reside na sua forma e essência:

- a) depende de uma série de raciocínio;
- b) estabelece verdades gerais e eternas;
- c) tem um objeto determinado;
- d) tem um fim determinado;
- e) pode ser analisado sob a luz da filosofia; e
- f) dispõe de metodologia própria.”

Por ter nascido na Lombardia, os ensinamentos de Villa inserem-se na chamada “Escola Lombarda”, que a liderou.

Mas, já em 14 de abril de 1934, a Academia de Ciências da França reconhecia a Contabilidade como ciência, após trabalho e defesa apresentados por Cortaz, onde ele distinguiu no campo contábil as li-

* Professor Assistente do DCC/FACE/UFMG

nhas mestras filosóficas entre o saber e o fazer.

A história da Contabilidade está ligada à história da manifestação do homem, iniciando-se no simbolismo da perda do paraíso terrestre por parte de Adão e Eva, e na unidade patrimonial explicitada, a que chamamos "conta". Ao doutrinar sobre o histórico da "Conta", assim expôs o professor argentino Dr. Santiago Estrada as suas reflexões:

"Inicialmente consiste ela em uma série de imagens mentais referentes à entrada, consumo ou cessão de cereais ou animais. É a conta mental ou pensada, que constitui a sua primeira expressão histórica, ainda que não se manifeste exteriormente, posto ser baseada no poder de retenção da memória, permanece na mente do indivíduo pensante: seu "contador". (ESTRADA, 1977) A conta, portanto, começa a ser computada desde o preciso instante em que o homem concebe a idéia do número, de modo que ao contrário do que se supõe habitualmente, é muito anterior à escrita.

Não obstante, com o aumento da freqüência e variedade das transações, comprova a insuficiência de sua memória. Cria então instrumentos de natureza mnemotécnica, representando os números por incisões lineares ou punçadas sobre pedaços de madeira ou pedra, valendo-se de outros sinais ou símbolos. Se possuir três bois, por exemplo, gravará três linhas ou pontos, ou então, ocultará três pedras em determinado lugar. Estamos na presença da segunda fase da formação da conta – a fase da conta material ou conta simbólica, visto que ainda não se pode falar de escrita, pois sempre precisa valer-se da memória, rememorar a que coisa ou elemento se referem as unidades representadas.

O passo seguinte foi dado pela pictografia, que é a mãe das escrituras é, de fato, a própria escritura na sua etapa mais rudimentar. A pictografia consiste na reprodução, mediante o esboço ou desenho toscos, do objeto material a que se faz referência. Os sinais pictográficos ou pictogramas chegados até nós são numerosos e se referem a bois, peixes, aves, espigas de cevada, e outros. Cumpre-se, assim, o terceiro período da evolução, com a conta escrita ou conta gráfica.

Advento da escrita:

Entretanto, a pictografia tem grandes limitações. Não permite a representação de idéias abstratas e, geralmente, das que somente têm relações tênues ou longínquas com o que é material. Por isso, com o transcurso do tempo, o aumento das exigências da vida e o progresso da linguagem falada, produziu-se um grande avanço no aperfeiçoamento da escrita com a invenção da ideografia ou escrita ideográfica. Os sinais anteriores, escassos em números e em possibilidades, ampliam seu significado até ministrar idéias ou representar o símbolo de um ato, de um estado de ânimo, de um vínculo material ou espiritual. Em suma, por meio de imagens ou símbolos são transmitidas idéias, daí então o seu nome.

Mais tarde, os sinais pictográficos são ordenados em sistemas e no IV milênio A.C, aparece na Mesopotâmia a escrita cuniforme, as-

sim denominada pela utilização de sinais em forma de cunhas que somente variavam de posição. Na mesma época, no vale do Nilo, os egípcios criam outro sistema, a escrita hieroglífica.

Finalmente, pelo século XVIII antes da nossa era os fenícios dão ao mundo a escrita alfabética ou fonética. Os sinais se convertem em letras, representando somente sons, mas admitindo infinitas combinações, possibilitam a expressão de qualquer palavra e, de fato, de todas as idéias.

Com a invenção da escritura os meios descritivos e de cálculo aumentam notavelmente – os números são indicados com palavras e mais tarde, só com letras – chegando-se em matéria de contas à formação de uma "arte empírica". Logo a seguir, o uso do pergaminho, o aparecimento dos registros contábeis e a introdução do papel, alentam a concepção de normas práticas para a realização das anotações. Então a arte progride dia a dia até chegar-se à idealização de um método – o da "partida simples", a "unigrafia" que, favorecido pela introdução da numeração arábica, em substituição da romana, baseada em letras, vai-se aperfeiçoando até culminar com o advento da "partida dobrada".

No vernáculo português, em pesquisa levada a efeito pelo Prof. Alberto Almada Rodrigues, e para nomear o elemento patrimonial, a palavra "conta", por um processo analógico, decorreu do hábito religioso de se rezar o terço no manuseio da semente globular que se enfia no rosário para a marcação das orações. Teria tal fato ocorrido nos albores do século XII. Obviamente, o elemento representativo patrimonial sempre existiu, com suas acepções específicas.

A civilização suméria localizou-se na confluência dos rios bíblicos, o Tigre e o Eufrates. Bagdá

situa-se a 80 km. Os babilônios foram sucessores na linha direta daquela civilização.

A capital suméria era Urukagina. Legou-nos um vasto arquivo, utilizando-se a pictografia e depois a escrita cuneiforme. Sua história registra a impugnação de despesas reais, curvando-se o rei ao fato. Na fase inicial, usavam-se pequenas barras de argila crua, ligeiramente convexas, retangulares e ovaladas, medindo, na fase mais antiga, 4,5 x 2,5 cm, e, na mais recente, 11,3 x 10,6 cm. Na fase mais adiantada, usaram para os registros contábeis o papiro e as pranchas enceradas. Usavam, no sistema contábil, o Diário, levantavam balancetes, balanço, sistema de custos e controle de insumos. É deles o primeiro inventário que se tem notícia no mundo de equinos. Fez-se no terceiro milênio A.C, a primeira contagem de cavalos, um contábil recenseamento.

Não ignoramos a grande dificuldade existente na fixação de datas ou períodos históricos que atinjam os lapsos de tempos antigos. Há respeitáveis pontos de vista que fixam o ano 6.000 A.C., como a fronteira temporal mais antiga da civilização suméria.

O segundo território onde se encontram elementos de escrituração contábil documentados, refere-se à ilha grega de Creta, e tem por palco o chamado período minóico. Nele se destacam três fases:

- a) o período antigo, até 2.100 A.C., sob a influência egípcia;
- b) o período médio, de 2.100 a 1.580 A.C., também chamado "dos palácios"; e
- c) período recente, de 1.580 a 1.200 A.C.

Registros contábeis feitos em argila. Caracterizou-se o "período Minóico" pelo efetivo controle das contas.

A antiga civilização egípcia, no campo contábil, praticou as funções de controle, e em sua escrituração utilizou-se o papiro. O arbusto papiro é típico do Rio Nilo, sendo aquático. Sua casca era aproveitada para receber a escrituração.

Os romanos eram ótimos controladores e portanto a escrituração dos fatos administrativos mereciam cuidados especiais. O sistema de escrituração repousava, afora outros complementares, nos dois principais livros:

- a) costaneira, ou o chamado "Adversaria"; e
- b) sistemático, chamado "Codex Rationum"

Três eram os livros contábeis secundários:

- a) o "Codex Accepti et Expensi
- b) o Kalendarum, e o
- c) Libellus Familiae, também conhecido como "Liber Patrimonii".

O "Liber Patrimonii" era um livro de inventários, destinado à taxaçaõ de impostos, e tornou-se obrigatório com a reforma fiscal de 67 A.C.

Melis, ao pesquisar o sistema contábil romano não chegou a uma conclusão se existiria um elementar sistema digráfico, embora se constatasse uma página contábil para o "accepti", e outra para "expensi" (débito e crédito, como chamamos)

A queda do império romano no ano 476 com a invasão dos bárbaros teria ensejado uma estagnação,

a qual foi rompida a partir do século XI, com o aparecimento em fase de consolidação dos novos países que surgiram com aquele desmantelamento.

E, ao escrever sobre Roma, vem-me ao pensamento um gesto heroico, não de um romano, mas de um grego, pai do único evangelista, que não era romano, S. Lucas, o Lucano. Sejamos fiéis à história, não era pai, era padrao. Eneias era um contabilista. Ao ser inundado o estabelecimento onde trabalhava, levantou os livros contábeis para que não fossem destruídos, segurando-os com a mão estendida para cima. Morreu afogado, mas salvou os livros. Creio que dificilmente em nossos dias teríamos um contabilista capaz de um gesto desta envergadura.

No século XI Báschara introduz o algarismo zero na matemática. Até então não se o conhecia e nem o mesmo era concebido. Foi um grande avanço no campo matemático; e foi nesse século, em seu final, que o algarismo romano passou a ser substituído pelo arábico, culminando, no início do século XIII, ano 1.202, conforme já foi dito, com o aparecimento do primeiro livro contábil escrito com algarismos arábicos, o "Liber Abaci".

Podemos imaginar verdadeiras ginásticas mentais – na época não havia calculadoras, não esqueçamos – para se operar com os algarismos romanos e mesmo escriturar-los. Na realidade, os números romanos foram utilizados até aproximadamente o ano 1.400; e na Contabilidade Pública, ainda eram notados até o século XVIII.

Em termos objetivos, a mudança de um algarismo para o outro ocorreu a partir da metade do século XII.

O mestre Lopes Sá, em seu In-

rodução à Ciência da Contabilidade doutrina:

“Passagem do Conhecimento Contábil para o Campo Científico: O conhecimento científico, em Contabilidade, defluiu de esforços somados, através de diversos estudos. Não bastava, pois, perceber os fatos: tornou-se necessário conhecer as razões por que ocorrem, ou seja, como afirmou Masi, em sua obra da *Scienza del Patrimonio* editada em 1971, a inteligência do seu modo de ser e de comportar-se. A partir do alerta para esse novo posicionamento, realizado por Francesco Villa, em 1.840, diversas foram as Escolas de pensamento 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. O consumo tinha-se tornado unânime e os esforços dos doutrinadores ocorreram na Itália, na França, na Alemanha, em Portugal, na Espanha, aqui no Brasil e em outras partes; basicamente a Itália reuniu o maior número de pensadores, pois organizou-se, culturalmente, para manter a liderança que exercia, desde os processos técnicos (a partida dobrada nasceu naquele País, entre 1.250 e 1.280). A doutrina científica da Contabilidade formou-se através de diversas escolas de pensadores. O bom entendimento de doutrina contábil depende do conhecimento da evolução das Escolas Científicas. A passagem do conhecimento contábil empírico para o campo da ciência operou-se dentro das convenções exigidas pela Filosofia Científica, para que um conjunto de saber se classifique como “Ciência”. Não é a vontade nem a opinião pessoal de um pensador ou de um conjunto deles que atribui o ca-

ráter científico a um conhecimento, mas a classificação deste dentro das características estabelecidas pelo saber humano, no campo da epistemologia ou filosofia das ciências. As razões científicas da Contabilidade defluem do seu enquadramento dentro das condições do saber.” (SÁ, 1987)

Vejam as principais Escolas. São elas: Contista, Jurídico-personalista, matemática, administrativista, controlista, novi-contista, pragmática, germânica, patrimonialista, universalista, e neo-patrimonialista.

a) A Escola Contista caracterizou-se pela estrutura e mecanismo das Contas. As noções empíricas cedem lugar a uma teoria racional. Data de 1.803. Surge a noção consolidada do crédito. É considerada a primeira, no pensamento contábil científico. Nela pontificaram Nicolò D’Anastasio, Giuseppe Bornaccini, Parmetler, Gitti, e o mais conhecido, Edmond Degrange, pai, com as suas cinco contas. Degrange, entretanto, dada a evolução do seu pensamento, emigra para outra Escola, a Personalista.

b) Escola Jurídico-personalista, ou somente Personalista. É conhecida com o nome de Escola Toscana. Teve como luminar Giuseppe Cerboni. Surgiu no 3º quartel do século XVIII. Conceitua a Contabilidade como a ciência da administração patrimonial e considerava o patrimônio como um conjunto de

direitos e obrigações. Seu método de escrituração ficou conhecido como o nome de logismografia. Defluiu dessa doutrina a classificação das contas pertencentes ao proprietário, ao agente consignatário e ao correspondente. Além do próprio autor, nela pontificaram Francesco Marchi e Vannier.

d) Escola Matemática, ou Estatística. Confundia Contabilidade pura com método contábil. Fundamentava-se na libertação contábil de qualquer sujeição às idéias de riqueza, de valor, de organismo econômico, e atribuía à Contabilidade um campo de observação tão vasto como o da própria Estatística.

Segundo Gonçalves da Silva, em seu “Doutrinas Contabilísticas”, “... Entre as definições de contabilidade que mais claramente revelam a feição desta Escola, contam-se as seguintes:

- Método para ter uma estatística permanentemente em dia. (Mary)
- Conjunto de métodos com uma característica comum: o uso das contas (Quesnot).
- Ciência que tem por objeto a numeração de unidades em movimento. (De Fages)
- Método científico para analisar fluxos e sistemas de fluxos e para medir os resíduos que deles resultam. (R. Mattessich):”

E continua Gonçalves da Silva: “... Para eles, a contabilidade não anda amarrada ao valor.”

Nela pontificaram Forni e Belini.

No Brasil há um renomado doutrinador adepto dela, o Prof. Américo Matheus Florentino. Sua tese de concurso para obtenção de cátedra, feita em julho de 1.956, foi inspirada nessa doutrina. Denominou “Teoria da origem e da aplicação de valores” o seu ensaio.

d) Escola Administrativa ou Aziendal. Exposta em 1.927 pelo seu criador Gino Zapa. Imaginou

uma super-ciência que se desdobrava em administração, organização e contabilidade. Era o complexo orgânico. Contabilidade seria e transparência de fatos aziendais; apenas o seu levantamento. A azienda seria um "complexo orgânico de pessoas e de bens". Não encontrou eco fora do ambiente restrito do seu autor.

e) Escola Controlista, conhecida também com o nome de Escola Veneziana ou Vêneta. Data de 1.880. Conceitua a Contabilidade como "ciência do controle econômico. Pertence a esta doutrina a classificação muito conhecida do controle: o controle antecedente, o concomitante e o subsequente. Seu criador foi Fábio Besta, que exerceu a cátedra da Escola de Veneza, de 1.872 a 1.919. Seus líderes foram Besta, o criador, Emanuel Pisani e J. Dumarchey. No Brasil foi difundida por Carlos de Carvalho.

f) Escola Neocontista, ou Novicontista, também conhecida pelo nome de Materialista. Trata-se da Contista em nova roupagem.

Para a maioria dos novicontistas, "a contabilidade tem por fim acompanhar na sua evolução todas as transformações por que passa um patrimônio de maneira a poder conhecer-se continuamente a composição e o valor do mesmo". Contabilidade seria "um complexo de valores pecuniários positivos ou negativos", doutrina Gonçalves da Silva, ao explaná-la.

Pontificam Burri e Grosjean

g) Escola Norte-americana, ou "Escola Anglo-saxão", como é conhecida, ou "Escola Pragmática".

Sejam minhas as palavras de Silva (S.D.):

"Os modernos tratadistas norte-americanos são, na sua generalidade, essencialmente novicontistas. O seu novicontismo apresenta, porém, características especiais sufi-

cientemente numerosas e importantes para justificar o destaque da Escola. Ainda que não perfeitamente autônoma e original, a Escola Norte-americana não deixa de ser uma escola facilmente diferenciável de todas as demais. Nos Estados Unidos, conformemente ao gênio "yankee", a generalidade dos cultores da "Science of Business" atende sobretudo ao aspecto prático das questões econômico-administrativas e não parece preocupar-se grandemente com as construções teóricas gerais. Não pode negar-se que os americanos marcham na vanguarda no que toca a organização, contabilidade de custos, exame de balanços, gestão financeira, controle orçamentário e muitos outros capítulos deste ramo de conhecimentos. Todavia, a sistematização dos conhecimentos integrados na "Science of Business" é ainda bastante imperfeita." "Com não muitas exceções, expõem normas de conduta econômica mas não indagam cientificamente as relações e as condições em que as mesmas se baseiam." A Contabilidade pela 'American Institute of Accountants' é assim definida:

"A Contabilidade tem por fim a classificação, registro, resumo e exposição das transações de entidades em termos de custos, transferências e rendimentos, incluindo a conversão de custos em dinheiro e outros valores, e o seu dispêndio como gasto ou prejuízo.

Já o "America Accounting Associations" deixa bem claro o carácter artístico ao conceituar:

"A contabilidade é a arte de registrar, classificar e sumariar de maneira significativa e em termos monetários transações e acontecimentos de carácter financeiro e de interpretar os seus resultados."

Não se pratica a ciência, mas a arte contábil. É o conhecido pragmatismo. Continuemos com a exposição de Silva (S.D.):

"... A arte contabilística visa objetivos concretos ou práticos (cuja consecução depende dos conhecimentos, experiência e habilitação profissionais) e obedece a regras e convenções de fundamento mais ou menos lógico e de cumprimento mais ou menos facultativo que, em cada época, constituem como que o direito consuetudinário dos contabilistas. Os postulados contabilísticos, que se baseiam nas experiências e meditações dos contabilistas, transformam-se em "princípios geralmente aceites", ou seja, numa espécie de cânones contabilísticos quando a maioria dos práticos lhes reconhece a utilidade e os observa no exercício das suas funções. Tais princípios ou normas de carácter geral não se encontram codificados numa única fonte que possa comparar-se a um corpo de leis e acórdãos sobre determinado assunto. Por outro lado, estão sempre sujeitos a revisão. Num mundo que tão rapidamente se transforma, torna-se frequentemente necessário reajustar os preceitos contabilísticos às novas condições económicas e jurídicas."

E, na esteira do assunto, vejamos o que diz o Prof. Lopes de Sá, em seu "Introdução à Ciência da Contabilidade" (1987):

"... Não se pode afirmar, sob pena de cometer injustiça, que "todos os Princípios" se enquadram

dentro das normas de falsidade, mas, tal como se situaram de nossa parte, deixam de merecer confiança; na realidade, boa parte dos "padrões" é insustentável em doutrina, ficando, por esta mesma razão, no terreno do "empirismo". "e continua o mestre: "... O método empírico adotado também tem produzido conhecimentos empíricos que podem, por coincidência, não se conflitarem com a doutrina, mas são, inequivocamente, derivados de práticas que excluem a metodologia da pesquisa científica. O grande interesse em situar a Contabilidade como uma mera técnica de informação está, pois, justificado em tais práticas, pois, onde não há compromissos com a verdade, nasceu os "critérios alternativos" e as práticas "imaginativas" (e esta é, nestes termos, a denúncia do Senado Norte-americano. Não se pode, pois, confundir a manipulação de padrões, ou "princípios" com o conhecimento científico, emanado da doutrina contábil, pois tais "normas criativas" pertencem ao campo do empirismo (e como insinua o Prof. Briloff, além disto, ao campo da má-fé, ao uso da Contabilidade para acobertar práticas ilícitas)."

Observa-se que, com o advento do chamado "Relatório Lee Metcaf", de dezembro de 1.976, parece ter havido uma alteração de órbita nos rumos do pragmatismo contábil, pois muitas das conclusões a que se refere foram postas em marcha. Já há uma certa preocupação com o ensino em nível superior da Contabilidade, com a sua segregação do ensino misto de Administração, Negócios e Economia, e uma certa inquietação que se manifesta por uma incipiente reflexão doutrinário-filosófica contábeis por parte de um ainda minoritário grupo de professores universitários que pro-

pugnam em encontrar o leito da ciência.

Em nossa pátria, adotam essa corrente do pensamento contábil o Prof. Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins, Manoel Ribeiro Cruz.

h) Escolas germânicas

Como a denominação o diz, trata-se de um conjunto das várias doutrinas. Decorrem do alargamento e aperfeiçoamento do saber econômico-empresarial e da proeminência contábil nesse contexto. São figuras luminares Schmalenbach e Gonberg.

No Brasil, foi expoente de uma das correntes, o Frederico Hermann Jr.. Inseria-se na chamada corrente reitualista, que conceitua a Contabilidade como a "ciência que tem como finalidade o levantamento do réditto."

i) Escola Universalista.

Foi proposta pelo inesquecível Francisco D'Auria, brasileiro, ao Congresso Internacional realizado em 1.929 em Barcelona. A contabilidade é considerada ciência pura. Defendia ele a transplantação do regime contábil para todos os sistemas, desde o imponderável até o universal. Por falta de divulgação, não teve seguidores.

j) Escola Patrimonialista

Data de 1.926 e foi proposta por Vincenzo Masi. Teve ampla aceitação dados os sólidos fundamentos. Contabilidade é definida como a ciência do patrimônio. Na "ragioneria" encontram-se os

fenômenos da estática, da dinâmica e da relevação patrimoniais. Masi explicita: "A concepção de Contabilidade como ciência do patrimônio não destrói, de fato, as pesquisas do passado mas, confiando à Contabilidade não só o estudo do levantamento patrimonial, mas também e sobretudo aquele do objeto deste levantamento - o patrimônio azidental, observado nos seus aspectos estático e dinâmico - acresce ao conteúdo a importância e a dignidade científica. A Contabilidade, de fato, sempre estudou o patrimônio, mas as suas indagações foram no campo teórico, primeiramente limitadas aos estudos dos instrumentos do levantamento patrimonial e somente sucessivamente se passou ao estudo do objeto de tais levantamentos", conforme informações e doutrina de A. Lopes Sá, em seu verbete no "Dicionário de Contabilidade". A semelhança do que ocorre em outros países, a maioria dos atuais doutrinadores professam o patrimonialismo.

No Brasil destacam-se A. Lopes Sá, Francisco Ferreira dos Anjos, Luiz Francisco Serra, Cybilis da Rocha Viana, José Amado do Nascimento, Álvaro Porto Moitinho (que preconizou a "Contabilidade Matricial"), Fernando Nepomuceno Filho, Rogério Pfaltzgraff, Alberto Almada Rodrigues, José Olavo Nascimento, Erly Arno Poisl, Walnir Antonio Luiz, e muitos outros.

l) Escola Neo-patrimonialista, ou das Funções Sistemáticas.

É a mais recente Escola do Pensamento Contábil. Lançada em 1.986 em Portugal e na Espanha pelo eminente doutrinador Lopes de Sá. É uma evolução do pensamento de Masi, ganhando contornos de independência. Um aprimoramento que se libertou, criou vida nova, tornou-se independente.

É feita a autópsia do patrimô-

nio, dele retirando sete dinâmicas estruturas, interligadas, qual sistema de vasos comunicantes. Provoca uma revolução na doutrina contábil, passiva diante dos fatos. Mostra o patrimônio na sua pujança, na sua dinâmica movimentação, colocando-o na posição ativa, reacendendo os fluxos contábeis, reflexos da estrutura patrimonial, em sete funções básicas, ou "funções sistemáticas": de liquidez, de rentabilidade, de produtividade, da elasticidade, da economicidade, do equilíbrio e da invulnerabilidade.

A medida que se estuda cada função sistemática, cria-se um mundo contábil até então inimaginável. Os contornos da nova doutrina ainda são indeterminados dados os constantes acréscimos que são ensejados pelo seu desdobramento.

A doutrina ainda não está completa; está em formação. Quando se conclue determinado estudo, abre-se uma nova porta nela adentrando a ciência. Seu campo, por ser abrangente da dinâmica patrimonial, dificilmente será delimitado.

Dados os seus fundamentos científicos, revolucionará o con-

ceito e a abrangência das Ciências Contábeis.

BIBLIOGRAFIA

- 1 ESTRADA, Santiago N. A contabilidade na pré-história e no mundo antigo. *Rev. Paulista Contab.*, n. 453, set./dez, 1977.
- 2 A CONTABILIDADE na pré-história e no mundo antigo. *Rev. Paulista Contab.*, n. 454, jan./abr. 1978.
- 3 DICIONÁRIO de contabilidade. São Paulo: Atlas, 1977.
- 4 FLORENTINO, Américo Ma-

theus. *Teoria e análise contábil*. Rio de Janeiro: FGV, 1965.

- 5 HERRMAN Jr., Frederico. *Contabilidade superior*. São Paulo; Atlas, 1970.
- 6 NASCIMENTO, José Amado. *O pensamento contábil*. s.n.t.
- 7 SÁ, A. Lopes de. Aspectos de uma realidade cultural brasileira em contabilidade. *Rev. Brasil. Contab.*, n. 28, jan./mar. 1979.
- 8 Introdução à ciência da contabilidade. São Paulo: Tecnoprint, 1987.
- 9 Introdução aos estudos da auditoria processo evolutivo da técnica contábil. *Rev. Brasil. Contab.*, n. 15, out./dez. 1985.
- 10 FUNÇÕES sistemáticas da contabilidade., s.n.t.
- 11 SILVA, F.V. Gonçalves da. *Doutrinas contabilísticas*. Lisboa: Centro Gráfico de Famíliação, s.d.
- 12 VALLE, Francisco, ALOE, Armando. *Frá Luca Pacioli e seu tratado de escrituração de contas*. São Paulo: Atlas, s.d.