

# REFLEXÕES SOBRE OS ELEMENTOS PATRIMONIAIS

Néry Paulinelli da Fonseca \*

*Neste trabalho vamos abordar alguns aspectos a respeito do patrimônio das entidades, por entendermos ser de fundamental importância um conhecimento mais aprofundado a respeito de algumas de suas facetas, através das quais deve ser analisado a fim de termos, sob o prisma da Contabilidade, um perfeito conhecimento do assunto.*

## 1 INTRODUÇÃO

Encontramos no Dicionário Larousse a seguinte definição: "sistema é a combinação de partes assemelhadas que concorrem a um resultado, de maneira a formar um conjunto".

Podemos particularizar esta formulação genérica, o que nos permitiria concluir que: patrimônio é um sistema de elementos econômicos assemelhados, constituindo um conjunto de riqueza destinado a alcançar objetivos determinados.

É evidente que a consecução de objetivos é obtida por intermédio de elementos aptos que somam, ou seja, somente se alcançam os objetivos patrimoniais através dos elementos econômicos que se adequam a tal

fim, com bens atuais - disponíveis, - e bens esperados - potencialmente disponíveis.

É condição fundamental de qualquer sistema que os elementos que o compõem venham formar um conjunto de forças virtuais e aplicáveis no sentido da obtenção de uma finalidade determinada. Ocorre, no entanto, na composição sistêmica do patrimônio, que algumas de suas partes o integram de forma temporária, ou melhor dizendo, não são partes próprias daquele corpo, dele não fazendo parte integrante e definitiva. Pode ocorrer que, na composição do conjunto dos elementos patrimoniais, alguns deles não possuam a necessária eficiência, contribuindo, destarte, de forma não positiva, à expressão eficiente do

sistema. Tais circunstâncias nos mostram que, o somatório dos elementos que compõem o conjunto patrimonial deve ser de tal magnitude e possuir características tais que minimizem as ineficiências orgânicas, a fim de se ter o melhor resultado possível.

Tais fatos nos levam a concluir que o conjunto sistêmico se destina, sempre, a uma finalidade específica, ou seja, a parte do conjunto que denominamos de Ativo pode abrigar uma parte denominada Passivo, com ação relativa para que seja alcançado o resultado ou finalidade pré-estabelecido.

Assim sendo, para que o conjunto ou sistema possa alcançar o resultado previsto ou desejado, é necessário que os seus elementos sejam capazes e ajam na direção da finalidade, em decorrência de causas naturais - quando no campo do domínio físico, e por vontade e ação - quando do domínio humano.

Por tais motivos é que vamos fazer um breve estudo do patrimônio do ponto de vista qualitativo e quantitativo.

\* Professor do DCC/FACE/UFMG

## 2 DA QUALIFICAÇÃO E QUANTIFICAÇÃO DOS BENS PATRIMONIAIS

Tomaremos como base para as nossas reflexões a NBC 1.02 que propugna: "Os componentes do patrimônio da entidade deverão ser diferenciados quantitativa e qualitativamente, sendo suscetíveis de expressão em termos físico e monetário".

### 3 BASE TEÓRICA

Esta norma da "qualificação e quantificação" ou da "diferenciação", como também é denominada, encontra os seus fundamentos teóricos na Teoria geral do patrimônio.

São encontrados nos trabalhos editados na Itália, desde a época do denominado "Renascimento italiano", a constante preocupação em ressaltar o "conjunto material gerido", como um elemento importante para se alcançar os mais diversos fins almejados pelo homem.

No entanto, a teoria geral do patrimônio gastou algum tempo para se consolidar. As diversas escolas do pensamento contábil seguiram diferentes filosofias, não ocorrendo entre elas, a tal respeito, alterações substanciais com referência ao conjunto de conceitos patrimoniais.

Notamos que no universo das doutrinas contábeis, o termo "patrimônio" impôs-se de forma categórica, no sentido de expressar a

---

"riqueza administrada nas azien-  
das".

Diferentemente do que ocorreu com a Teoria das azien-  
das, a Teoria  
geral do patrimônio obteve uma  
grande igualdade de tratamento e de  
conceituação.

### 4 PATRIMÔNIO: CONCEITO E FUNDAMENTOS LÓGICOS

O patrimônio das azien-  
das é um  
sistema ou conjunto de elementos,  
racionalmente dispostos e en-  
derezados, com funções próprias,  
para alcançarem objetivos previa-  
mente determinados. Os citados ele-  
mentos representam os meios ma-  
teriais e imateriais que são utilizados  
pelos elementos humanos (gestão),  
para que possam ser alcançados os  
fins propostos.

Constitui-se, pois, em fenôme-  
no patrimonial todos os fatos (acon-  
tecimentos, ocorrências) que se  
derem em tal conjunto.

Emitimos essas nossas conside-  
rações tendo em vista o patrimônio  
como sendo uma unidade, como de  
fato o é. No entanto não podemos

---

nos esquecer que, do ponto de vista  
prático, temos um "sem número" de  
elementos que por sua vez pro-  
duzem outros "sem números" de  
fenômenos ou modificações, em  
decorrência de fatores, tanto  
endógenos quanto exógenos, que so-  
bre eles atuam ou influenciam.

A este respeito Gino Zappa se  
expressou da seguinte forma: "em  
Contabilidade o patrimônio aparece  
como um conjunto ou como um  
fundo de valores atribuído à riqueza  
a disposição de uma azienda em um  
dado instante". (ZAPPA & AZZINI,  
1949)

Também o insigne Prof. Vin-  
cenzo Masi registrou: "O patrimônio  
se apresenta como um agregado de  
valores, um número, ou ainda, uma  
soma algébrica de números que ex-  
primem a medida-valor dos seus  
componentes". (MASI, 1945)

O patrimônio é controlado  
através de registros (memória)  
metódicos, que obedecem a uma téc-  
nica própria e é configurado por in-  
termédio de demonstrações ou  
gráficos contábeis, sendo interpre-  
tado por intermédio de análises es-  
pecíficas e estudos próprios.

Um fato que precisa ficar bas-  
tante claro e evidente é o de que os  
"registros" e as "demonstrações" do  
patrimônio, jamais são o patrimônio  
em si.

Os estudos dos fenômenos que  
ocorrem no patrimônio estão lastre-  
ados em um corpo de doutrinas  
próprias da Contabilidade, encon-  
trando-se, por conseguinte, ampara-  
dos e norteados por uma filosofia  
científica e pela lógica.

Assim sendo, todos os elemen-  
tos componentes do patrimônio

(bens, direitos e obrigações), são perfeitamente classificados, de conformidade com as suas finalidades ou funções, o que permite uma definição positiva, uma precisa mensuração e uma expressiva demonstração.

Em decorrência da conceituação preponderantemente "quantitativa" de patrimônio, percebemos que o mesmo se associa, sob tal prisma, à doutrina da "Teoria do valor".

## 5 PATRIMÔNIO: ASPECTO QUALITATIVO

Dentre os vários aspectos com que podemos observar os elementos componentes de um patrimônio, temos aquele relativo à sua forma física específica e suas propriedades, no sentido de serem bens, créditos, débitos e dotações ou aportes, emprestando-lhes funções próprias e aspectos característicos, motivos pelos quais, sob tal prisma o denominamos de "aspecto qualitativo".

Embora tenha dado uma certa relevância ao aspecto do valor (aspecto quantitativo), FERRERO (1965), tratou, de forma magistral, através de teses, do aspecto qualitativo do patrimônio.

Igualmente, MASI (1945) afirmou, o seguinte: "No aspecto econômico ou qualitativo aziedal, o patrimônio tem sido definido como uma coordenação de bens, créditos, débitos e provisões", o que nos fornece exemplo do estudo qualitativo do mesmo.

É, por conseguinte, deveras importante o exame e estudo que de-

---

vem ser realizados sobre os elementos componentes do patrimônio, enquanto eles fazem parte de um sistema que possui objetivos específicos e que têm funções a cumprir.

Reveste-se, portanto, de singular importância no contexto patrimonial, a função a ser cumprida, bem como a natureza que reveste cada um dos elementos patrimoniais de uma azienda. Este é o seu aspecto qualitativo, o qual difere daquele relativo à sua medida monetária (quantitativo). De forma nenhuma podemos confundir ambos os aspectos, sob pena de estarmos cometendo um grosseiro erro.

Assim sendo, a NBC 1.02 teve um acertado procedimento ao ressaltar tal aspecto dos elementos patrimoniais, de vez que o mesmo possui relevância. Sob o prisma qualitativo, é de fundamental importância que conheçamos as diferenças que apresentam uma "duplicata a receber" e uma "nota a promissória a receber", mesmo que ambas tenham

---

igual valor no mesmo período de vencimento, pois são elementos diferentes.

ONIDA (1962) ressalta diversos aspectos significativos e relevantes no tocante ao conhecimento dos bens, créditos, débitos, e aportes ou provisões, de vez que eles revelam, de forma genuína, as condições estruturais do patrimônio.

ZAPPA (1949) afirma que, do ponto de vista contábil importa apenas o aspecto "quantitativo" do patrimônio.

"Data venia", não podemos comungar com esse ponto de vista do ilustre professor Zappa, tendo em vista o que acima afirmamos e ainda o fato de que a expressão "qualitativa" do patrimônio nos proporciona magníficas condições de aferição e comparabilidade, para efeitos de análise.

## 6 PATRIMÔNIO: ASPECTO QUANTITATIVO

Poderíamos dizer que, do ponto de vista quantitativo, o patrimônio sendo o conjunto de utilidades materiais e imateriais, constituído por uma heterogeneidade de elementos, é mensurado por intermédio de meios que o levam à uma homogeneidade de expressão, relativa a determinado momento, permitindo que seja possível fazer-se uma idéia precisa de sua dimensão.

A conceituação mais genérica que temos do patrimônio, sob o ponto de vista quantitativo é: "o conjunto de valores, expressos em termos monetários".

É plenamente justificável tal enfoque, de vez que o denominador comum que se usa para expressar em termos quantitativos a reunião dos elementos heterogêneos que se congregam para atingir a determinado objetivo ou fins é a moeda.

Sob o prisma que estamos examinando o patrimônio, percebemos que a "Teoria do valor contábil" nos oferece os embasamentos fundamentais para que se possa sustentar a expressão quantitativa monetária do patrimônio.

Ao fazermos alusões sobre a mensuração (avaliação) monetária do patrimônio, não podemos nos esquecer dos diferentes prismas que temos com relação aos vários tipos de avaliações existentes. Teríamos de levar em consideração os seguintes tipos de valores que recebem as expressões: valor de custo histórico, valor de produção, valor de reprodução, valor de mercado, valor de reposição, valor arbitrado, valor estimado, etc.

O certo é que, tendo-se em vista a representação homogênea do patrimônio, como sendo aquele conjunto de elementos associados com a finalidade em atingir ao objetivo aziendale, não há como não se admitir como "quantitativo" tudo o quanto foi submetido a uma forma de mensuração comum e uniforme.

## 7 PATRIMÔNIO: CLASSIFICAÇÃO CIENTÍFICA

Uma classificação científica dos elementos patrimoniais há que ser obtida no campo teórico, ou seja,

---

através dos trabalhos elaborados pelos pesquisadores e cientistas da Contabilidade, que estejam interessados única e exclusivamente na expressão da verdade integral, devendo, para tal mister serem completamente independentes.

Não pode e não deve a ciência contábil ser submetida, em nenhum particular, a interesses pessoais ou a injunções de qualquer espécie. Em se tratando da classificação dos elementos que compõem um patrimônio, não poderá ela ficar subjugada a padronizações impostas por lei e nem a elas adstritas.

A classificação dos elementos patrimoniais é um campo que tem sofrido fortes injunções dos mais diversos setores que possuem grande poder econômico ou então de entidades de classe que, de uma forma ou de outra, pretendem exercer domínio neste particular.

Os mais conceituados e lumináres expoentes da ciência contábil, tanto em nosso país como em outros, têm se pronunciado a respeito, havendo, de maneira geral, com algumas pequenas discrepâncias, um pensamento acorde com referência à essência dos grupamentos patrimo-

---

niais. Aqui entre nós, destacaríamos, dentre muitos que têm trabalhado e tratado do assunto, os seguintes: Francisco D'Auria, Frederico Herrmann Jr., Américo Florentino, Cibillis da Rocha Viana e Antônio Lopes de Sá. Dos autores estrangeiros ressaltamos: Vincenzo Masi, Gino Zappa, Pietro Onida, Gonçalves da Silva, Fernandez Pirla e Fernandes Ferreira.

Percebemos que os grupos patrimoniais que recebem um acordo geral, para que se tenha uma classificação mais técnica do patrimônio, são os seguintes:

### a) Ativo (Aplicações)

- a.1 - Valores numerários;
- a.2 - Valores destinados à venda;
- a.3 - Valores de créditos de funcionamento;
- a.4 - Valores de créditos de financiamento;
- a.5 - Valores de renda;
- a.6 - Valores de retificação ativa;
- a.7 - Imobilizações técnicas.

Estes grupos comportariam os seguintes elementos patrimoniais:

- a.1 - Valores numerários - corresponderiam ao dinheiro de imediata disponibilidade pertencente à azienda;
- a.2 - Valores destinados à venda - conforme está a informar o próprio nome, seriam todos os elementos patrimoniais que fossem objeto de comércio da azienda, desde matérias-primas a produtos acabados.

- a.3 - Valores de créditos de funcionamento - referem-se àquela parte do patrimônio da azienda que é cedida a terceiros, em decorrência de vendas de produtos objetos fins da azienda;
- a.4 - Valores de créditos de financiamento - referem-se aos elementos patrimoniais que são cedidos a terceiros tendo em vista melhor operacionalizar a azienda (adiantamento a Fornecedores, funcionários, etc.);
- a.5 - Valores de renda - constituem-se nas aplicações de capitais em outras aziende ou em bens e títulos que produzam rendimentos. As aplicações nestes tipos de bens não se relacionam com aquelas que se destinam ao processo produtivo que se constitui no objeto fim da azienda;
- a.6 - Valores de retificação ativa - correspondem aos valores pendentes, aos transitórios e aos ajustes, os quais ainda não tem condições definidas, motivo pelo qual não podem receber a sua classificação definitiva. São os elementos que aguardam uma decisão final sobre a sua situação;
- a.7 - Imobilizações técnicas - sob este título temos todas aquelas contas repre-

---

sentativas dos elementos patrimoniais (tangíveis ou intangíveis), que se encontrem diretamente vinculados à produção da azienda. Aqui classificamos tanto os elementos essenciais como os auxiliares da produção, objeto das atividades azideais. Os valores imobilizados são também denominados de "Custos pluriennais".

b) Passivo (origens)

- b.1 - Valores de débitos de funcionamento;
- b.2 - Valores de débitos de financiamento;
- b.3 - Valores de retificação passiva;
- b.4 - Provisões para riscos;
- b.5 - Capital próprio  
- Capital nominal  
- Capital acumulado

Neste grupo temos os seguintes elementos patrimoniais:

---

- b.1 - Valores de débitos de funcionamento - são constituídos pelas diversas obrigações da azienda, decorrentes da aquisição de bens ou direitos, a prazo, ou então dos compromissos oriundos do normal funcionamento da azienda.

Os valores de débitos de funcionamento podem ser: "específicos", quando forem provenientes de compras a prazo e de empréstimos para o giro normal da azienda e "genéricos", todas as demais obrigações;

- b.2 - Valores de débitos de financiamento - são, normalmente, as obrigações oriundas de aplicações nas imobilizações técnicas, cujo prazo de maturação extrapola o período de um exercício social (longo prazo);
- b.3 - Valores de retificação passiva - são compostos pelos mesmos elementos já mencionados em idêntica classe do ativo, só que aqui provenientes de receitas pendentes ou então de origens de capital;
- b.4 - Provisões para riscos - constatamos que de forma bastante comum são feitas confusões dessa provisão com as reservas de previdência, fato que não se justifica porquanto estas são oriundas dos lucros obtidos e constituídas com a finalidade de fazerem face a fatos

imprevistos. São formadas com valores que deixam de ser distribuídos como dividendos, como medida de prudência. As provisões para riscos, pelo contrário, destinam-se a cobrir prejuízos prováveis, resultantes das operações normais da azienda. Normalmente são constituídas mediante quotas fixas que são computadas como despesas do exercício ou incorporadas aos custos dos produtos. Destinam-se elas a cobrir prejuízos com clientes, indenizações a empregados, férias, 13º salário, quebras de estoques, etc.

b.5 - Capital próprio - é constituído pelo capital nominal e pelo capital acumulado, a saber:

- Capital nominal - constitui-se no somatório dos valores que os proprietários da azienda proviram, com a finalidade de dotá-la de patrimônio, para que exista condições de operar;

- Capital acumulado - é constituído da riqueza que foi gerada pela própria azienda (reservas, fundos, provisões e lucros acumulados).

A classificação que acabamos de ver está elaborada em consonância com uma técnica que se encontra lastreada na melhor doutrina científica da Contabilidade, sendo que apresenta ela um bem estruturado sistema de valores, os quais devem ser, na aplicação prática, subdi-

---

vididos em tantos outros subsistemas o quanto se tornar necessário, desde que os mesmos não percam as suas características originais e básicas.

É, por conseguinte, esta norma coerente com a doutrina contábil, motivo pelo qual é plenamente justificável e deve ser fielmente observada.

## 8 CONCLUSÃO

Através dessas breves considerações podemos constatar como é de fundamental importância fazer-se um estudo aprofundado sobre o sistema patrimonial da azienda, de vez que ele é a mola mestra, a base, o fundamento da vida de toda e qualquer entidade.

É do perfeito equilíbrio entre os elementos que constituem esse sistema que irá depender toda a vida

---

da azienda. Nenhum empreendimento que não tenha seu sistema patrimonial gerido de forma eficaz, equilibrada, com eficiente controle, tem condições de sobrevivência ao longo do tempo e, muito menos, de produzir resultados satisfatórios.

É, por conseguinte, de fundamental importância que o sistema patrimonial da azienda receba tratamento acurado, que seja tratado de forma correta e consoante com os parâmetros científicos que os regem, sob pena de termos uma deterioração tal que os resultados sejam insatisfatórios e mesmo negativos. Tal forma de tratamento deve ser dada tanto ao sistema patrimonial das entidades privadas como das públicas. Os vários exemplos de insucessos, no campo privado como no público, em todo mundo, estão a nos atestar a certeza das afirmações que fazemos. São inúmeros os exemplos de empresas de porte, tradicionais mesmo, que simplesmente desaparecem, tão logo o seu sistema patrimonial sofre ruptura em seu equilíbrio. O mesmo ocorre no setor público, no qual podemos constatar que os países onde o sistema patrimonial público é gerido através das normas e controles aos quais nos reportamos, são aqueles que encontraram os caminhos do desenvolvimento e da prosperidade.

Finalizamos, enfatizando, uma vez mais, a extrema necessidade de se dar tratamento científico e em se fazer pesquisas no campo contábil, mormente no setor ao qual procuramos tecer alguns comentários, ou seja, a riqueza (patrimônio) alocada a uma azienda.

## 9 BIBLIOGRAFIA:

- 1 D'AURIA, Francisco. Contabilidade geral. São Paulo: Ed. Atlas, 1949.
- 2 FERRERO, Giovanni. Le determinazioni economico-quantitative d'azienda, 1965.
- 3 HERRMANN JR., Frederico. Contabilidade superior. São Paulo: Atlas, 1967.
- 4 SÁ, Antônio Lopes de. Normas técnicas em contabilidade. Rio de Janeiro: APEC, 1975.
- 5 MASI, Vicenzo. Statica patrimoniale. CEDAM, 1945.
- 6 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 530/81. Norma NBC, T, 1.
- 7 ONIDA, Pietro. Economia d'azienda. UTET 1962.
- 8 ZAPPA, Gino. Il reddito di imprese: scritture doppie, conti e bilanci de aziende commercial. Relano: Dott.A. Giuffrè, 1950.
- 9 ZAPPA, Gino, AZZINI, Cudini. Ragioneria generale. Giuffrè Ed. 1949.
- 10 FERRERO, Giovanni. Le determinazioni economico-quantitative d'azienda. Local, Editaci, 1965.

**XIX CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE**

Buenos Aires - del 9 al 12 de octubre de 1991

**ÁREA: IV - EDUCACION****TEMA: 2. FORMACION PEDAGOGICA DEL PROFESSOR UNIVERSITARIO****I - SINTESIS DE LOS PUNTOS ANALIZADOS Y CORRIENTES DE OPINION**

Se analiza la formación básica y permanente del professor universitario, la formación pedagógica en la educación superior, el perfil del docente universitario de asignaturas contables, los aspectos evaluativos en la formación del profesional contador Público y la metodología de la investigación en la formación pedagógica de los docentes de contabilidad; el método cualitativo y atendiendo a las corrientes de opinión vertidas en el transcurso del debate, se concluye que:

- La Universidad es un instituto de cultura superior cuya misión fundamental es la búsqueda y difusión de la verdad;
- La formación del profesor-educador-investigador no se limita solamente al acceso a técnicas pedagógicas sino que debe asumir carácter integral, lo cual exige formar su pensamiento filosófico, lógico y ético, el cual incluye las distintas corrientes del conocer y respeta la libertad de elección, base de la dignidad del hombre;
- La educación es una inversión absolutamente prioritaria y

**II - CONSIDERANDOS:**

1. La necesidad de alcanzar la formación integral del educador dentro de todas las disciplinas del saber en su continuidad con la filosofía, el conocimiento lógico y la ética;
2. Que ello es posible si se revierte la sobrecarga informativa actual de la enseñanza universitaria, a partir del estudio de la teoría general del conocimiento;
3. Que es indispensable por otra parte integrar la universidad a la comunidad en que actúa;
4. Que es conveniente, a tales fines, intercambiar experiencias entre países miembros de la Asociación Interamericana de Contabilidad; y
5. Que ello adquiere particular importancia en la enseñanza universitaria.

**SE RECOMIENDA:**

- 1ro. Solicitar a las universidades del continente americano la aplicación de programas permanentes para la carrera docente en la educación superior, integrados en el marco del conocimiento filosófico y su formulación ética;
- 2do. Impulsar dentro de la Asociación Interamericana de Contabilidad la constitución de un organismo dependiente de la Comisión Técnica de Educación, integrado por docentes universitarios de las materias contables.