

# Elementos estruturais da teoria das funções sistemáticas e sua contribuição ao desenvolvimento social

Vagner Antônio Marques\*

Marco Antônio do Amaral Pires\*\*

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

Desde o surgimento da existência humana a Contabilidade existe e vem sofrendo mudanças como curso normal do desenvolvimento econômico, político, cultural, social e científico. Este surgimento empírico, como em vários outras ciências, foi o pilar para que se tornasse uma "ciência social", aceita como tal desde o início do século XIX. Todo esse processo se deu através da contribuição de vários cientistas que foram responsáveis pela apresentação do conhecimento científico em contabilidade, podendo ser citados, entre eles, Francesco Villa, La Porte, Giuseppe Cerboni, Fábio Besta, Eugen Schmalenbach, Alberto Ceccherelli, Gino Zappa, Vincenzo Masi, Jaime Lopes Amorim, Francisco D'Auria, Frederico Hermann Júnior e Antônio Lopes de Sá.

Dentre os autores citados acima, o Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá foi o criador da corrente Neopatrimonialista, uma escola de pensamento contemporânea, que vem crescendo substancialmente com grande número de pesquisadores que estudam o assunto e que, reunidos sobre a sigla ACIN "Associação Científica Internacional do Neopatrimonialismo", já congrega mais de quinhentas pessoas espalhadas pelo Brasil, Argentina, Bolívia, Chile, Uruguai, Espanha, Portugal, França, Itália, Estados Unidos, Angola, Moçambique e outros países.

Em função da importância da referida corrente, formada por sua Teoria Geral e diversas derivadas (SÁ, 1997), este trabalho pretende apresentar sucintamente os Elementos Estruturais da Teoria das Funções Sistemáticas, base de sustentação da corrente de pensamento supramencionada e sua potencialidade de contribuição ao desenvolvimento social. Está dividido da seguinte forma, a saber: pequena evolução histórica da contabilidade, onde será apresentado o processo de desenvolvimento desde o seu surgimento empírico até o período denominado Filosófico-Normativo ao qual presenciamos. Logo em seguida apresentaremos os conceitos básicos da Teoria das Funções, incluindo o significado da teoria em si, as relações lógicas emanadas da mesma, os sistemas de funções preconizadas, as relações lógicas e os sistemas de funções. Ao final apresentaremos nossas reflexões sobre os aspectos positivos dessa teoria.

## Evolução histórica da contabilidade

A Contabilidade surgiu nos primórdios da existência humana. Esse surgimento adveio da necessidade de se controlar o Patrimônio, representado naquela época essencialmente pelos



meios de subsistência, tais como os utensílios, bovinos, roupas etc.

Hansen (2002, p.79) narra seu desenvolvimento de forma moderna e descomplicada, dividindo seu discurso em 7 partes a saber:

- "Período pré-renascimento;
- período renascentista;
- era da falsa estagnação;
- a revolução industrial;
- século do contador público;
- a crise econômica de 1929;
- a evolução dos organismos contábeis no pós-guerra."

Essa divisão identificou os períodos marcantes da história da humanidade a partir da Idade Média e a contextualizou, demonstrando como se situava a Contabilidade naquele momento.

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

Alguns pesquisadores afirmam ter indícios sobre o surgimento da contabilidade por volta de 27.000 anos atrás. Tais afirmações são baseadas em descobertas arqueológicas, de hieróglifos em grutas, cavernas, em sítios arqueológicos em diversas partes do mundo. Sá (1997, p. 21) menciona que descobertas feitas

na França sinalizam para este sentido.

Após este surgimento de caráter empírico, assim como boa parte das ciências, desenvolveu-se de forma lenta nos aspectos conceitual e técnico, e veloz no que tange à característica informacional dos demonstrativos gerados pela técnica contábil.

Esse desenvolvimento pode ser dividido em períodos da história do pensamento contábil. Segundo Sá (1997, p.16), se divide em sete períodos distintos, sendo:

- Intuitivo Primitivo (período pré-histórico).
- Racional Mnemônico (cerca de 4.000 anos a.C.).
- Lógico Racional (Segunda metade do século XI).
- Literária (século XV).
- Pré-científico (a partir do século XVI ao início do século XIX).
- Científico (início do século XX)
- Filosófico-normativo (a partir da década de 50 do século XX).

Esses sete períodos poderiam ser ainda divididos em duas fases, a saber:

- Empírica, que abrange do período intuitivo-primitivo ao Pré-científico;
- Científica, que abrange os períodos científicos e o Filosófico-Normativo.

Afirma o nobre cientista que o suposto pai da Contabilidade como relata a

maioria dos livros de contabilidade, o Frei Lucca Paccioli, foi na verdade o precursor da literatura contábil, uma vez que disseminou através da sua obra, *Suma Aritmética Proporção e Proporcionalidade*, o método das partidas dobradas, que não foi desenvolvido por ele. Ele foi apenas o sujeito de sua disseminação, sem querer tirar a devida importância de sua obra para a história do pensamento contábil. O teor do citado livro e seu autor enquadram-se na história da contabilidade no período da literatura, não constituindo essencialmente um trabalho de cunho científico, mas empírico, por posicionar um método de escrituração.

Essa distinção deve ser esclarecida sobretudo devido ao fato da crise corrente a qual presenciamos, agravada pelo desconhecimento da História do Pensamento Contábil. De um lado a corrente empírica erguida sobre uma tradição milenar e hoje liderada pelo maior potência mundial, os Estados Unidos da América, aliás, sendo esta palco de vários escândalos empresariais, entre eles os ocorridos na Enron, World Com, Global Crossing, Kmart, Vivendi Universal, Merck. Do outro lado temos as correntes científicas lideradas na atualidade pela escola italiana – neozientalismo – e a escola brasileira do neopatrimonialismo. O desenvolvimento contábil que ocorreu

ao longo dos séculos, sobretudo no campo empírico, veio a adquirir uma condição de ciência, quando foi consagrada ciência social no início do século XIX, em 1836, pela Academia de Ciência da França, pelos argumentos ajustados para a nossa realidade, que se seguem.

A Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio das células sociais. Estas células sociais são as famílias, empresas, instituições etc., que fazem parte da sociedade. Tendo a Contabilidade como objeto de estudos o patrimônio das células sociais e estando estas inseridas em uma sociedade, logo a contabilidade deve enquadrar-se como ciência social, pois a soma dos patrimônios individuais constitui um patrimônio "social" (este termo não tem neste caso nenhuma conotação de sociedade como empreendimento).

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

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

Ou seja, a importância social da contabilidade é evocada acima, como o fizeram quando de sua classificação como ciência social, demonstrando sua ligação estrita com a sociedade em geral (através das pessoas, famílias, instituições e empresas).

Onofre (2000, p.76) corrobora tal classificação afirmando que "a Contabilidade é uma ciência social e não exata".

No decorrer desse desenvolvimento, diversas correntes de pensamento foram erguidas na Itália, França, Alemanha, Brasil e outras nações. Dentre as principais correntes do pensamento contábil podemos expor as seguintes:

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

Fonte: adaptado de Lopes de Sá, 1997, p.62, História Geral e das Doutrinas Contábeis.

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

### Conceitos básicos da teoria das funções

O desenvolvimento de toda teoria demanda apresentação de conceitos. Esses conceitos são os sustentáculos de qualquer corpo teórico pois é através deles que são desenvolvidas as mesmas.

Inequivocadamente, a Teoria Lopesista não poderia ser diferente, ela foi erguida sob bases teórico-filosóficas, que neste trabalho serão apresentadas de forma deveras sumariada.

### O SIGNIFICADO DA TEORIA DAS FUNÇÕES SISTEMÁTICAS

Todo título busca de forma sintética sinalizar, apontar, demonstrar, apresentar o assunto a ser abordado ao longo do texto, seja de forma objetiva ou metafórica. Ocorre que em alguns casos, devido a vários fatores, o título não transmite ao leitor o que em tese deveria ser transmitido. Esse entendimento *a priori*

sobre o que será lido é fator essencial ao leitor, sobretudo para a contribuição da formação de opinião (senso crítico), a fim de enriquecer o trabalho caso haja dissonância, ou até mesmo incoerência entre título e desenvolvimento. O presente trabalho pretende descrever sucintamente os elementos estruturais da Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal.

Como toda a ciência está em evolução, a Teoria se apresentou com esta expressão. No entanto, recentemente, a corrente neopatrimonialista identificou a expressão célula social para melhor definir azienda. Esta observação é feita a partir dos primeiros livros que foram publicados com esta teoria (SÁ, 1992) e recentemente em comentário proferido em Portugal (PIRES, 2002).

De toda maneira, este título pode provocar várias reações ao leitor ou a prováveis leitores, aversão, como ocorre em leituras técnicas de diversas áreas, ou pode incitar a curiosidade. No entanto, para o meio contábil em profusão científica resulta em interesse. Deve-se falar, no meio contábil, que existe uma "diferença" entre teoria (ciência) e prática.

Observa-se que tal situação decorre de alguns motivos, a saber:

- Desconhecimento, de fato, dos conteúdos teóricos;
- influência cultural (pragmatismo americano);

- ineficácia na metodologia de ensino atual;
- desinteresse por parte da classe docente em quebrar com esse paradigma, em função do *status quo*;
- desinteresse por parte dos estudantes em conhecer profundamente seus conteúdos (influenciado pela cultura atual - pragmática em demasia).

Ora, é notória a ligação entre ciência (conjunto de doutrinas científicas) e prática, alguns autores inclusive afirmam uma interdependência entre as duas, entre eles Rubem Alves (1996). Ciência e Prática são complementares, a ciência é a prática sistematizada e a prática é a realização, materialização da ciência.

É com este intuito de quebrar o paradigma exposto que apresentaremos primeiramente o significado do título da Teoria Lopesista; para tanto vamos analisar cada termo do mesmo, formando um entendimento final.

**Teoria** – é o conjunto de princípios fundamentais, de regras gerais de uma ciência, neste caso a Contabilidade, é justamente isso o intuito desta, definir princípios gerais de Contabilidade, aplicáveis a qualquer célula social, invariavelmente no tempo e espaço.

**Funções** – no contexto da teoria diz respeito às funções exercidas pelos meios patrimoniais, as quais definiremos ao longo deste trabalho. Elucida o autor que todo meio patrimonial exerce funções e estas funções são exercidas de acordos com os sistemas patrimoniais. O cumprimento ou não destas funções é que provocará eficácia ou ineficácia, respectivamente, que deverá ser analisada sob o impacto nos vários sistemas.

**Sistemáticas** – esta palavra designa o caráter holístico da teoria, pois ela estuda o patrimônio a partir de relações lógicas (essenciais, dimensionais e ambientais) e de sistemas de funções patrimoniais, sendo apresentados na mesma sete sistemas básicos (liquidez,

resultabilidade, economicidade, produtividade, elasticidade, invulnerabilidade e estabilidade).

**Patrimônio** – esta palavra é o cerne de tudo, sem Patrimônio não existe Contabilidade, pois este é seu objeto de estudos e, sem objeto de estudos, não existe ciência. O patrimônio é o objeto de observação da teoria, é a partir de sua dinâmica e estática que é observado e desenvolvido todo o corpo teórico.

**Aziendal** – designa o caráter de entidade, utilizando o autor, em detrimento desta interpretação, o termo célula social, pois abrange tanto pessoas, famílias, empresas, instituições etc., como exposto anteriormente.

Diante das definições dos termos acima, pode-se definir que a Teoria das Funções Sistemáticas é:

*Um conjunto de princípios ou normas gerais, proposições lógicas e racionais, sobre o fenômeno patrimonial, nas células sociais (empresas, instituições etc.), suas funções e relações lógicas considerando a correlação sistemática daquelas; ou seja, com o ambiente interno, externo, a partir dos sistemas de funções inerentes ao fenômeno patrimonial. O fenômeno é analisado sob os vários aspectos que influenciam no Patrimônio da Célula Social. (grifo nosso)*

Nota-se que não é nada distante do que presenciamos no cotidiano, pois o Contador desenvolve seus serviços em empresas e instituições, e foi a partir das observações dos fenômenos ocorridos nestas empresas que foi erguida a teoria em questão.

Dizer que, da forma hermética como são apresentados, os discursos científicos são inacessíveis, ou de difícil entendimento, é uma afirmativa dos práticos. Portanto, afirmar que são distantes, teoria e prática, é um equívoco. Ocorre que, devido à generalidade das teorias científicas, algumas especificidades podem não ter sido percebidas ao longo da pesquisa, o que gera distorção na aplicabilidade e nos resultados. Neste aspecto

aceito o discurso de distanciamento. De forma mais ampla é totalmente equivocada tal afirmação. Outro ponto importante é que uma teoria nunca pode se apresentar como algo acabado, perfeito, sendo, portanto, aceitável este tipo de ocorrência; caso isso fosse equivocado, não teríamos pesquisadores de todas as áreas e países estudando e pesquisando sobre fenômenos teorizados há milhares de anos e que tiveram papéis fundamentais para que chegássemos ao nível de conhecimento que o Homem possui, inclusive conhecendo o que não foi percebido naquela época.

A própria formação da teoria neopatrimonialista reforça que o procedimento de estudo é o indutivo-axiomático (SÁ, 1998), ou seja, as teorizações somente são possíveis a partir do estudo da prática e, postuladas, são validadas mediante a confirmação em outras células sociais.

## AS RELAÇÕES LÓGICAS DO FENÔMENO PATRIMONIAL

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

É importante salientar que a Teoria Lopesista não constitui dissonância com o pensamento contábil existente; Carvalho apud Venâncio enuncia:

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

Estas relações lógicas se apresentam em três níveis; a saber:

- Essenciais,
- Dimensionais,
- Ambientais.

## RELAÇÕES LÓGICAS ESSENCIAIS

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

Todo empreendimento ou instituição é idealizado, por uma pessoa ou grupo de pessoas; a idealização destes os faz perceber a necessidade de se adquirir meios para sua satisfação; a aquisição desses meios têm uma ou várias finalidades que é satisfazer as necessidades daqueles que idealizaram o empreendimento. A utilização desses meios em funcionamento, procurando cumprir sua função patrimonial, demonstrará ao término de um período "X" o cumprimento ou não da mesma, provocando a eficácia ou não da função do meio. Essa é a gênese da formação do patrimônio, ele existe para o cumprimento de uma finalidade que pode ser de lucro ou não, de acordo com as necessidades das células sociais.

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

"que operam na essência do fenômeno, evidenciando a geração, criação e origem:

- Necessidades patrimoniais;
- finalidades;
- meios patrimoniais;
- funções patrimoniais.

Nestas relações básicas estudam-se as motivações que promovem o surgimento do fenômeno, implica a gênese da necessidade, que é a sensação de falta, percepção de uma necessidade própria ou da sociedade."

A representação que permite uma perfeita visualização destas relações pode ser assim apresentada:

## RELAÇÕES LÓGICAS ESSENCIAIS



Figura 01. Extraído da apresentação, em Power Point de PIRES, 2000.

Pires expõe ainda que as relações lógicas essenciais são:

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

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

$$(P_n \rightarrow F_i) (F_i \rightarrow P_m)$$

$$(F_i \rightarrow P_m)(P_m \rightarrow f)$$

$$(P_m \rightarrow f) (P_n = 0)$$

$$(P_n = 0) \Rightarrow E_a$$

$$E_a \leftrightarrow (P_n = 0)$$

Fonte: Sá, 2000, p.25

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

Carvalho define tal relação da seguinte forma:

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

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

Na prática pode-se imaginar o Contador auxiliando o empresário na constituição de um negócio não apenas no aspecto burocrático como alguns pensam ser o papel deste profissional, que teve ao longo de sua história participa-

ção importante ao lado de grandes reis e líderes de uma forma geral<sup>2</sup>, definindo estratégias, táticas e gerenciando a operacionalização destas. Esse auxílio pode se dar na formatação de um plano de negócios viável, que levará em consideração todas as variáveis que o cercam, com a finalidade de prever, definir possibilidades reais e não tão imaginárias e enviesadas como o são na economia. Esse é o papel do Contador moderno, possibilitar às células sociais que o negócio de seus clientes atinja a eficácia, e a Teoria Lopesista possui subsídios para tanto. É pela falta desta visão do Contador como assessor do empresário, ou como o próprio sujeito de construção dessas ferramentas, que o Brasil tem um dos mais altos índices de mortalidade empresarial do mundo, aliado obviamente a outros fatores, como a cultura empresarial brasileira, questões mercadológicas, políticas, que a própria teoria leva em consideração como veremos mais adiante.

Sá leciona:

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

Demonstra-se que as decisões administrativas galgadas em modelos contábeis são mais seguras e corretas.

O professor Alexandre Bossi Queiroz, se referindo ao processo de internacionalização, expõe que "o contador, como uma das pedras angulares de organizações empresariais cada vez mais internacionais, deve também internacionalizar-se." (2000, p.100)

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

## RELAÇÕES LÓGICAS DIMENSIONAIS

As relações DIMENSIONAIS são aquelas que levam em consideração uma hexadimensionalidade na análise do fenômeno patrimonial, Lopes de Sá afirma que:

*"o entendimento sobre as 'qualidades', 'quantidade', 'causa', 'efeito' e 'tempos' e 'espaços', como relações lógicas 'dimensionais' dos fenômenos das riquezas, veio sempre em um crescente" (1992, p.18).*

A análise dessa relação nos permite identificar a origem do evento, o que resultou do evento, a caracterização ou diferenciação dos elementos entre si, a expressão ou medida do fato, a época de sua ocorrência e o local em que ocorreu. Apresenta Lopes de Sá a seguinte afirmativa

*"É preciso que identifiquemos: que necessidade era. Que meios foram usados. Como se utilizam, que quantidade se aplicou, quanto valia, onde tudo ocorreu, em que época, etc." (1994, p.59.)*

A professora Lígia Pimenta leciona que:

*"Relações lógicas dimensionais: permitem analisar a dimensão ou aferição concreta do fenômeno. A funcionalidade ou utilidade do meio patrimonial ocorrerá dentro de aspectos lógicos associados". (2002, p.119.)*

Estes aspectos mencionados pela Professora Lígia são causa, efeito, qualidade, quantidade, tempo, espaço.

Pires (1999, p.37) conceitua-os da seguinte forma:

- Causa – que identifica as origens do evento.
- Efeito – que identifica o que ficou ou deflui do efeito.
- Qualidade – o que caracteriza ou diferencia o fato ou elemento em relação a outros.
- Quantidade – qual a expressão da

medida ou valor do fato.

• Tempo – qual a época em que o evento ocorre.

• Espaço – qual o local onde o fenômeno ocorreu."

Em representação gráfica pode ser assim visualizado:

## RELAÇÕES LÓGICAS DIMENSIONAIS

SÃO AS EVIDÊNCIAS DO FENÔMENO PATRIMONIAL

CAUSA-EFEITO

ESPAÇO-TEMPO

QUALIDADE-QUANTIDADE

VALOR



## RELAÇÕES LÓGICAS AMBIENTAIS

Já as relações lógicas AMBIENTAIS abrangem os aspectos há tempos relegados pelos próprios Contadores e que, a partir de discussões científicas, como são os casos famosos do Fundo de Comércio, Capital Intelectual e tantos outros temas deveras pesquisados na atualidade, ganharam o devido valor.

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

Nesta relação considera-se o ambiente físico em si, o bairro, cidade, Estado ou País em que se insere, as ações da diretoria e todos aqueles que fazem a entidade viver (aliás, uma empresa não existe sem pessoas e Marx já alertava que só o Homem agrega valor, algo ainda longe da prática empresarial, que

discursa tal idéia com entusiasmo e que fundamentalmente a utiliza como ideologia alienante), o ambiente cultural, mercadológico, enfim tudo que está acerca da célula social, seja material ou não, mas que logicamente influi na eficácia ou ineficácia da entidade.

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

*"A capacidade intelectual leva ao aumento do patrimônio. A incapacidade intelectual leva à estagnação patrimonial e até à falência da empresa".*

*Para ilustrar estas duas afirmações vejamos duas realidades:*

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

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

Ainda Herckert (2000, p.190) enuncia que "existe uma inequívoca relação entre o valor intelectual (este como agente) e os meios patrimoniais", portanto a afirmativa de Marx é verdadeira e perdura até à contemporaneidade.

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

Herckert (2002), referindo-se às in-

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

fluências ambientais do fenômeno patrimonial, leciona: "(...) ambientais endógenas são as que advêm da direção e do pessoal da organização. São fenômenos internos da célula social." (p.14). Já a exógena conceitua que "é aquela que vai tanger o patrimônio e que vem do ambiente externo" (p.16).

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

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

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

Como exposto acima, percebe-se uma aproximação nítida entre a Teoria das Funções e a realidade empresarial, pois ela busca, a partir de VERDADES científicas, definir modelos que possibilitem sobretudo às empresas a consecução da eficácia patrimonial que é o que todos querem, especialmente aquelas células

sociais que têm a finalidade lucrativa. Esse é o cerne da teoria, a busca da *Eficácia Patrimonial*.

## RELAÇÕES LÓGICAS E OS SISTEMAS DE FUNÇÕES PATRIMONIAIS

Como dito, todo empreendimento ou instituição tem um objetivo; para a concretização deste, há a necessidade da aquisição de meios necessários, quando surge o patrimônio. O patrimônio conseguirá a eficácia ou não a partir da definição de modelos que levem em consideração as relações lógicas do fenômeno (essenciais, dimensionais e ambientais). O estudo desses fenômenos, considerando-se as relações lógicas, levará ainda em conta os sete sistemas básicos de funções patrimoniais, e um oitavo, identificado pelo Prof. Valério Nepomuceno, sendo:

- Liquidez;
- resultabilidade;
- produtividade;
- economicidade;
- elasticidade;
- invulnerabilidade;
- socialidade (Nepomuceno, 2000).

Estes sistemas traduzem as seguintes necessidades das células sociais:

- necessidade de possuir liquidez, dinheiro disponível para arcar com obrigações (SISTEMA DE LIQUIDEZ);
- necessidade de obter resultados que satisfaçam a célula social (RESULTABILIDADE);
- necessidade de produzir, sejam produtos ou serviços (RESULTABILIDADE);
- necessidade de economizar, ou seja, maximizar a utilização de recursos (ECONOMICIDADE);
- necessidade de atender às demandas mercadológicas (ELASTICIDADE);
- necessidade de minimizar os riscos, ou seja, no jargão contábil, minimizar a possibilidade de descontinuidade (INVULNERABILIDADE);

• A relação da célula social com o ambiente na condição de ser a atuação da mesma não limitada a sua relação traçada no objetivo social, mas à interação de seu ambiente endógeno com o exógeno a partir da melhoria daquele para a melhoria da sociedade: a conscientização, por exemplo, da responsabilidade sobre o meio ambiente daquele para com

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

Pimenta (2002, p.123) apresenta três

categorias de sistemas, sendo: básicos (LIQUIDEZ, RESULTABILIDADE, ESTABILIDADE, ECONOMICIDADE), auxiliares (PRODUTIVIDADE, INVULNERABILIDADE) e complementar (ELASTICIDADE), que se completa com o sistema da SOCIALIDADE, já citado.

Estes sistemas básicos são apresentados pela autora através das tabelas abaixo, por nós adaptada.

**TABELA 1: CLASSIFICAÇÃO DAS CATEGORIAS DOS SISTEMAS FUNCIONAIS**

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

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

Em outra tabela a mesma autora expõe as características dos sistemas de funções, também complementadas em face do sistema de socialidade ampliado.

**TABELA 2: CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE FUNÇÕES PATRIMONIAIS**

	SISTEMA	FINALIDADE	MEIOS	NECESSIDADES
<b>BÁSICOS</b>	Liquidez	Capacidade de pagamento	Disponibilidade e realizáveis	Obrigações ou dívidas
	Resultabilidade	Harmonia estrutural	Receitas positivas	Custos, despesas e margem de lucro
<b>AUXILIARES</b>	Estabilidade	Capacidade vital	Fatores de desenvolvimento da atividade	Recursos para o emprego de fatores
	Produtividade	Antidesperdício	Capitalizações	Fatores exigidos no processo produtivo
	Invulnerabilidade	Capacidade de segurar-se	Esforço de obtenção de eficiência	Elementos patrimoniais de risco
<b>COMPLEMENTAR</b>	Elasticidade	Dimensão adequada do patrimônio	Recursos disponíveis para cobertura de riscos	Exigências patrimoniais no cumprimento dos limites
	Socialidade	Interação com os ambientes da célula social	Meios patrimoniais e as pessoas do ambiente exógeno	Atender às necessidades do ambiente exógeno

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



Observa-se que os sistemas acima expostos aproximam ainda mais a teoria da prática, pois é intrínseco à célula social e às características de cada sistema; como que uma ordem genética, estão no "DNA" do fenômeno patrimonial e deve-se observá-los nos estudos.

Pragmaticamente esta análise ocorreria da seguinte forma:

Os Senhores Caxias e Caloteiro resolveram montar uma sociedade (Editora) para publicação de livros sobre Contabilidade. O Senhor Caxias, conhecedor do papel do contador contemporâneo, decidiu contratá-lo para os assessorar. O contador, o senhor Arrojado, já sabendo os seus objetivos, tendo portanto já identificado as necessidades, os aspectos dimensionais e ambientais que o cercavam, iniciou um estudo sistemático sobre quanto de dinheiro necessitariam, qual lucro teriam a partir de suas necessidades, qual o nível de produção necessário, qual o nível de minimização de custos necessários, qual a demanda necessária e quais os riscos inerentes ao negócio. Esses aspectos foram transformados em números, juntamente com uma equipe multifuncional que envolvia o pessoal do marketing, vendas, compras, engenharia, produção etc.; evidentemente estes profissionais eram consultores (especialistas), que davam suporte ao contador naquilo que não era especialista, por se tratar de uma empresa em formação. A partir desses números é que os senhores Caxias e Caloteiro decidiram montar o negócio. Passada a implementação, o Sr. Arrojado acompanhava o empreendimento e analisava a quantas andavam o cumprimento das necessidades para as quais foram disponibilizados recursos (meios patrimoniais); caso estas necessidades estivessem sendo cumpridas, sua posição seria a de indicar tendências que possibilitassem a manutenção e aprimoramento; caso contrário buscava descobrir o que havia de errado, a fim de sanar o problema.

Nesse caso descrito pode-se identificar ainda uma outra questão que é o novo perfil de Contador, um profissional arrojado, com capacidade de liderança e que, a partir do conhecimento científico, possibilite ao empresário ou gestores obterem a eficácia de suas empresas ou instituições, valorizando a classe e fortalecendo as conquistas auferidas pelo Conselho Federal de Contabilidade nos diversos programas em curso, seja na identificação do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, seja na formação de mestres e doutores.

### Considerações finais

Diante da exposição sintética da estrutura básica da Teoria das Funções Sistemáticas, buscamos:

- demonstrar a proximidade entre teoria e prática;
- demonstrar a estrutura básica da Teoria Neopatrimonialista;
- demonstrar o novo papel do contador contemporâneo.

Segundo o Filósofo Rubem Alves (1996), Ciência e Prática são complementares. Que aquela é a sistematização desta, de forma racional e não subjetiva. Vimos que a teoria surge da observação dos fenômenos *in loco*, salvo o caso da Filosofia que não constitui uma ciência em si e sim é o *reflectere* sobre todas as coisas, ou seja, é o pensar racionalmente sobre todas as coisas, independentemente da natureza.

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

A busca desta será obtida a partir do estudo das RELACIONES LÓGICAS (ESSENCIAIS, DIMENSIONAIS E AMBIENTAIS) e que, no exercício de suas funções, os meios patrimoniais deverão ser analisa-

**A Teoria Neopatrimonialista constitui um corpo doutrinário que tem como finalidade estudar o fenômeno patrimonial, possibilitando às células sociais atingirem seus objetivos máximos, ocorrendo assim a eficácia.**

dos sob a ótica dos SISTEMAS FUNCIONAIS DO PATRIMÔNIO (LIQUIDEZ, RESULTABILIDADE, PRODUTIVIDADE, ECONOMICIDADE, ELASTICIDADE, INVULNERABILIDADE E SOCIALIDADE).

É com essa teoria que deixou de ser referência simplesmente o professor Lopes Sá, mas um legado já formado de diversos pesquisadores e cientistas como, por exemplo, Valério Nepomuceno, Pedro Onofre Fernandes, Yumara Lúcia Vasconcelos, Werno Herckert, Elizabete Serra Negra, Carlos Alberto Serra Negra, Marco Antônio Amaral Pires, Ulgia Pimenta, José Amado do Nascimento e tantos outros, que estão desenvolvendo essa teoria e a tornando uma sólida base científica para esclarecer as relações lógicas do fenômeno patrimonial e que, a nosso ver, possibilitou ao Contador uma proximidade maior entre Teoria Contábil e prática, pois ela, assim como diversas teorias em outros campos, foi construída a partir da observação de fenômenos específicos de cada ciência e que, na contabilidade, são aqueles que afetam o PATRIMÔNIO, objeto de estudo da CONTABILIDADE, Ciência e Profissão do Milênio.

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

*"Quando a soma da eficácia de todo o patrimônio implicar na soma do*

eficácia de todas as células sociais, em regime de harmônica interação, isto implicará, logicamente, na eficácia social, o que equivalerá à anulação das necessidades materiais da humanidade". (Lopes de Sá, 1992, 264.)

Com esta cultura mais científica, os contadores podem influenciar a formação de uma consciência política e social, de modo a possibilitar uma melhor repartição dos benefícios advindos do avanço tecnológico para toda a sociedade. Talvez almejar uma eficácia plena seja uma utopia, porém em uma eficácia relativa pode-se acreditar. Relativa do ponto de vista de uma eficácia que possibilite a toda a comunidade ter uma vida digna que possa sobrepujar toda e qualquer ação negativa, assim como o pior, o crime organizado.

Essa talvez seja uma aplicabilidade do que se convencionou chamar de Contabilidade Social, que só tem demonstrado dados. Precisa-se de modelos que possibilitem a melhoria social. É a Teoria das Funções Sistemáticas que possibilita a obtenção dos mesmos, considerando que modelos são construídos a partir da prática e necessitam ter um embasamento científico para serem considerados por outras ciências. Assim, a corrente neopatrimonialista oferece a condição de construir cientificamente o que está difundido na forma prática.



\* Vagner Antônio Marques – Graduando em Ciências Contábeis pela PUC Minas.



\*\* Marco Antônio do Amaral Feres – Contador, Professor Universitário, Perito Contábil, Mestrando em Contabilidade.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVES, Rubem. *Gênese da Contabilidade*. SP: Aris Política, 1996.
- FERNANDES, Pedro Osório. Contabilidade: Teoria e Prática. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, v.17, p.57-81, nov. 2000.
- LORENTINO, Américo Matheus. Redimensionamento da História da Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXX, n.º 121, p.34-60, mar/abr-2000.
- HANSEN, Jane Erii. A evolução da Contabilidade: da Idade Média à regulamentação americana. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXII, n.134, p.78-90, mar/abr 2001.
- HERCKERT, Werner. Ativo Imaterial e a Teoria Intelectual. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.º 11, p.189-199, nov.2000.
- \_\_\_\_\_. Aspectos Práticos das Intuições Ambientais. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.º 18, p.13-23, maio/2000.
- JUNIOR, Frederico Hermann. *Contabilidade Superior*. SP: Atlas, 11.ª ed., 1996.
- KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira. O papel do profissional contábil no contexto organizacional. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXIX, n.121, p. 83-85, Mar/abr-2000.
- \_\_\_\_\_. Mercado exige mudanças no perfil do profissional contábil. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte, Ano 1, n.º 1, p.12-13, 4.º trimestre/2000.
- KULMER, Ulrico. Os matos denudados pela crise de credibilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXXII, n.141, p.39-49, mar/jun-2003.
- MASCARENHO, José Amado. Finalidades da Contabilidade. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.14, p.41-59, abr.1998.
- NEPOMUCENO, Valério. A ambiência filosófica da Teoria das Funções: A razão ontológica das relações essenciais (prelúdios). *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v.24, n. 81, p.35-46, jul/set-1995.
- \_\_\_\_\_. A Teoria do contencimento contábil: O pragmatismo norte-americano. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v.25, n. 87, p.3-17, out/dez-1996.
- \_\_\_\_\_. Os Constitutos e a crise conceitual contábil. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.11, p.159-186, nov.2.000.
- \_\_\_\_\_. A queda da contabilidade gerencial e a ascensão da fraude contábil nos Estados Unidos. *Boletim do IBRACON*, Brasília, n.288, Mar/Abr de 2002.
- PIRES, Marco Antônio do Amaral. Estrutura da Teoria Contábil Lopesta. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 99, p.34-46, Dez/99.
- \_\_\_\_\_. Evolução doutrinária da Contabilidade no Brasil. ANIS Congresso Português de Contabilidade, Porto, outubro de 2002.
- PUNTER, Regulo Milan. Conceitos Fundamentais de Teoria Contábil. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.2, p.57-61, jul.1994.
- QUEIROZ, Alexandre Bozzi. Contabilidade em um Contexto Mundial – Como surgiu a Contabilidade Internacional. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.17, p.97-105, jul.1994.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria Geral do Contencimento Contábil*. BH: IPAT/UNA, 1982.
- \_\_\_\_\_. *Dicionário de Contabilidade*. SP: Atlas, 1995.
- \_\_\_\_\_. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. SP: Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Contabilidade*. SP: Atlas, 1998.
- \_\_\_\_\_. Informação e explicação, informática e contabilidade. *Boletim ICB*, São Paulo, v.5, p.7-9, fev.1998.
- \_\_\_\_\_. O poder da informação. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade*, Minas Gerais, v.61, p.12, maio, 1998.
- \_\_\_\_\_. Necessidades presentes e heranças culturais no tempo da Contabilidade. *Boletim ICB*, São Paulo, v.31, p.8-9, jul.1998.
- \_\_\_\_\_. Segmentação da informação contábilística. *Boletim ICB*, São Paulo, v.27, p.8-9, ago.1998.
- \_\_\_\_\_. A nova face da Contabilidade. *Boletim ICB*, São Paulo, v.32, p.7-9, ago.1998.
- \_\_\_\_\_. Ética da perfeição e Contabilidade. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade*, Minas Gerais, v.64, p.24, nov/dez., 1998.
- \_\_\_\_\_. Normas Contábeis e perspectivas nacionais. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade*, Minas Gerais, v.65, p.16, jan/fev., 1999.
- \_\_\_\_\_. Imagens lidas das empresas. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade*, Minas Gerais, v.65, p.24, mar/abr., 1999.
- \_\_\_\_\_. Novas visões na profissão contábil. *Jornal do Conselho Regional de Contabilidade*, Minas Gerais, v.67, p.24, mai/jun., 1999.
- \_\_\_\_\_. Prospéride e o edonismo científico do Neopatrimonialismo Contábil para uma nova sociedade. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.17, p.33-44, nov.2.000.
- \_\_\_\_\_. Vocação Moderna da Contabilidade. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 99, p.47-51, Dez/99.
- \_\_\_\_\_. Prospéride e o edonismo científico do Neopatrimonialismo Contábil para uma nova sociedade. *Boletim Mineiro de Contabilidade*, Belo Horizonte, n. 1, p.23-26, 4.º trimestre/2000.
- \_\_\_\_\_. Distinção temporal dos elementos patrimoniais. Disponível em <[www.crcmg.org.br/coneoc/teoria2.html](http://www.crcmg.org.br/coneoc/teoria2.html)> acesso em 03 de novembro de 2003.
- \_\_\_\_\_. Tese das Escuelas Europeas e Norte Americanas, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.18, p.23-51, mai.2.002.
- SCARFINI, Maria Aparecida; SCARFINI, José Eduardo e CALBURI, Mônica Soraya S. Marketing como instrumento para a valorização profissional. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXX, n.126, p.34-47, Nov/Dez-2000.
- SERBA NEGRA Carlos Alberto. 500 anos de Brasil e de Contabilidade. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte, Ano 1, n.1, p.34-37, 4.º trimestre/2000.
- SERBA NEGRA Elizabeth Marinho. Existências das Partidas Dobradas por meio da matemática na Neoplatonista. *Porto Alegre*, n.112, p. 7-15, jul/2003.
- VASCONCELOS, Yumara Lúcia. Fundamentos Distintivos do Neopatrimonialismo. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.17, p.107-117, Nov.2.000.
- \_\_\_\_\_. Ciência Contábil e a Era da Informação. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXX, n.126, p.18-30, Nov/Dez.2000.
- VENÂNCIO, Dercio A. dos Santos. O Neopatrimonialismo como Visante Doutrinária na Evolução da Contabilidade. *Boletim IPAT/UNA*, Belo Horizonte, n.18, p.81-113, mai.2.002.

#### NOTAS

- <sup>1</sup> Termo cunhado pelo Prof. Valério Nepomuceno.
- <sup>2</sup> SÁ, 1997, p.31, expõe: "ao tempo de Marco Antônio o Contador Geral era o homem mais bem pago devido ao seu conhecimento e importância para o governo.