

# PROSPERIDADE E O ESFORÇO CIENTÍFICO DO NEOPATRIMONIALISMO CONTÁBIL PARA UMA NOVA SOCIEDADE

PROF. DR. ANTONIO LOPES DE SA\*

Uma nova corrente científica observa a vida da riqueza das empresas e das instituições sob uma ótica especial, holística e de grande responsabilidade social. Doutrina de origem brasileira o Neopatrimonialismo apresenta um conjunto de teorias competentes para promoverem o bem estar material pela satisfação das necessidades humanas. De forma introdutória a tal aspecto do conhecimento contábil, o presente trabalho, oferece os fundamentos que norteiam essa vocação moderna da Contabilidade.

## NECESSIDADES MATERIAIS E PATRIMÔNIO

Todo ser humano precisa, ao longo de toda a sua vida, de alguma coisa, ou seja, tem *necessidades* materiais permanentes. Existem algumas que são maiores, outras menores e outras até supérfluas, mas, a *sensação de falta de alguma coisa é sempre uma necessidade*.

O que socorre a referida ausência, é, exatamente, o esforço organizado para conseguir os meios de suprimento do que falta. Uma coisa é útil quando ela é usada e tem competência para satisfazer o que se faz necessário. Conseguir utilidades, como meios de socorro ao que precisamos, é um trabalho conjugado de mente, físico e cultura.

Saber, todavia, *como bem empregar nossos esforços e o que fazer com os meios que adquirimos, é uma forma especial de conhecimento* que é estudado principalmente pela Contabilidade, pela Administração, pela Cibernética, em suma, por algumas importantes disciplinas. A intuição para tal conhecimento é remota e já era denunciada em livros escritos, nas antigas Índia e Grécia.

Há mais de 2.000 anos, Xenofonte, tratou de como governar racionalmente, assim como naquela

mesma época afirmou Aristóteles sobre a existência uma ciência que estudava a *riqueza*, essa como um *conjunto de meios para satisfação das necessidades* (e esse afirmou que tal ciência não era a Economia). Referia-se o grande sábio às coisas que nos prestam utilidades e que segundo ele cumpriam diversas funções.

Tais aludidos meios que se utilizam para suprir necessidades, formando um conjunto, é o *patrimônio ou riqueza*. Se esse conjunto referido se destina a obter sempre mais meios, para enriquecimento através de resultados, passa a ser reconhecido como *Capital*.

Enriquece-se, normalmente, empregando o patrimônio para obter *lucros* e assim se tem *Capital* para empreendimentos que visam a suprir a *necessidade de lucrar*. O *lucro* é o *acréscimo ao capital* que se consegue pela *atividade* organizada. Se o lucro está contaminado por uma ambição desmedida, passa a ser *especulação*, fato socialmente condenável e repellido pela ciência como objetivo de modelos, ou seja, considerado como algo anômalo e prejudicial aos interesses coletivos da humanidade.

## FENÔMENOS PATRIMONIAIS

Uma ciência estuda fenômenos e as relações lógicas que ocorrem entre os mesmos. Fenômeno é tudo o que acontece com alguma coisa. A Contabilidade estuda os fenômenos patrimoniais da célula social. Para efeitos contábeis: *Fenômenos patrimoniais são todos e quaisquer acontecimentos que ocorrem na riqueza aziendale*. A ciência que estuda o comportamento dos meios patrimoniais, dos capitais que visam a satisfazer necessidades individualizadas, é, pois, a *Contabilidade*.

São fenômenos patrimoniais ou fenômenos contábeis: as compras de mercadorias, utensílios, veículos, má-

quinas etc., as vendas de mercadorias e produtos, as despesas da administração, os gastos de propaganda, o desgaste de máquinas e veículos, os juros pagos, os juros recebidos, impostos, salários etc. Tudo o que acontece com o patrimônio, com o capital, é um fenômeno patrimonial.

São *naturais* ou *ordinários* os fenômenos que nascem da *necessidade* e *não naturais, antinaturais* ou *extraordinários* os fatos *fortuitos, imprevistos*, não defluentes de necessidade específica, mas que transformam a riqueza das células sociais. É um fenômeno contábil natural a compra de matéria prima em uma indústria; é um fenômeno contábil não natural a perda decorrente de uma enchente ou um ganho obtido por uma doação ou favorecimento inesperado.

## CÉLULAS SOCIAIS ORGANIZADAS PARA SUPRIR NECESSIDADES

Para conseguir vencer as dificuldades, o homem se organiza em *células sociais, empreendimentos* ou *aziendas* e que são entidades específicas, onde através de uma atividade continua procura-se suprir necessidades e que podem ser ideais ou lucrativas. Se a finalidade é *ideal*, como a do lar, de uma sociedade beneficente, dizemos que a célula social ou azienda, é uma *instituição*. Se a finalidade celular ou aziendal é a do *lucro*, afirmamos que ela é a de uma *empresa*. Tais células, sejam quais forem as suas finalidades, compõem-se de "*elementos humanos*" e de "*patrimônio ou riqueza*".

As instituições usam o seu patrimônio para suprir o *fim especial* que perseguem e que pode ser familiar, esportivo, caritativo, sanitário, educacional, público etc. As empresas usam o seu *capital* para conseguir mais riqueza, através do *lucro*. Tanto instituições, como empresas, todavia, são células sociais ou aziendas.

## NECESSIDADE, FINALIDADE, RIQUEZA, FUNÇÃO DA RIQUEZA E EFICÁCIA

A necessidade é uma percepção. Sentimos que algo nos está faltando de forma quase intuitiva ou porque, já percebido, criamos um hábito de precisar. Quando se racionaliza a percepção, no sentido de suprir de meios a célula social, raciocinando como faz-lo, para conseguir-se o que se pretende, tem-se a finalidade. Podemos, pois, afirmar que a necessidade material gera a finalidade em satisfazê-la, mas, ambas, são do domínio da mente humana. Esse é o curso natural dos acontecimentos para que surjam os meios patrimoniais ou riquezas.

Pode ocorrer, eventualmente, por exceção, que alguns meios surjam sem que a necessidade tenha-se manifestado objetivamente sobre eles, mas, quase sempre, são fortuitos ou não motivados (como é exemplo uma doação, uma oferta, uma subvenção inesperada). Isso sugere admitir que existem meios "naturais" ou "ordinários" e meios "não naturais", "antinaturais" ou "extraordinários".

Quando surge a riqueza, por consequência da ação humana direta ou indireta, a finalidade, gerada na mente, materializa-se. Podemos, pois, dizer que a finalidade em suprir as necessidades das células sociais tende, por natureza, a materializar-se na riqueza.

Os meios patrimoniais, todavia, devem ser úteis, não bastando que sejam possuídos e essa é uma natural forma de plenamente considerar tais recursos. A utilidade de uma coisa não depende de que se seja proprietário dela. Ponce adianta possuir um dinheiro a receber de um comprador se ele não nos paga e nem tem meios para liquidar tal dívida.

Quando se usufrui a utilidade, então, sim, é possível dizer que os elementos da riqueza cumprem a função para a qual foram formados. A função é o exercício ou utilização do meio patrimonial. Quando bem utilizada, a riqueza exerce plenamente, a sua função e ao satisfazer a necessidade é eficaz.

A eficácia é, pois, a anulação da necessidade. Se a função não resulta em anulação total do que se precisava não se pode dizer que o proveito foi integral e nesse caso ocorre a ineficácia. Ineficácia é a anulação parcial ou a não anulação da necessidade.



## CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA DA RIQUEZA DAS CÉLULAS SOCIAIS

Saber sob que condição ocorre a eficácia dos meios patrimoniais, é matéria que requer estudos especiais que possam espelhar a realidade das relações daqueles, em face das necessidades efetivas das células sociais. A busca da verdade, de uma cognição lógica e aceitável, é o objetivo da ciência. Observar como as coisas ocorrem, de forma racional, organizada, sistemática, estabelecer relações entre elas e enunciar o verdadeiro ou lógico, é tarefa científica.

A observação consciente leva a raciocínios diversos e esses se resumem em conceitos. Os conceitos reunidos, ensejando enunciados lógicos, produzem teoremas. O teorema é, pois, um enunciado lógico que visa a concluir sobre relações entre fatos. Diversos teoremas reunidos em relação a um tema objetivamente escolhido geram teorias. Conjuntos de teorias sobre um objetivo que se observa de forma universal gera a ciência. Quando uma realidade é tão evidente que pode ensinar um enunciado de outras, ganha a denominação de axioma.

A ciência oferece, pois, a verdade através de axiomas e teoremas, esses ensejando as teorias. Um enunciado científico, entretanto, precisa evidenciar uma realidade que tenha valor em

todas as partes e em todas as épocas.

Porque um acontecimento é verdadeiro em uma empresa não quer dizer que o seja em todas as demais. Quando, contudo, um fato sucede sempre da mesma forma, em todos os lugares e em qualquer tempo, tem o caráter universal e nesse caso é científico. Portanto, a ciência busca a verdade sobre fatos, mas, uma verdade de cunho universal.

A ciência que estuda a realidade sobre o comportamento dos meios patrimoniais das células sociais é a Contabilidade e esta não se confunde com as demais outras que também estudam a riqueza. Muitas são as ciências que estudam a riqueza, mas, cada uma sob um aspecto específico. A Economia estuda a riqueza sob o aspecto social; o Direito estuda a riqueza sob o aspecto dos sujeitos de direito e de obrigações; a Administração estuda a riqueza sob o aspecto do governo da mesma; a Química estuda os componentes da riqueza sob a ótica da transformação da energia contida nos corpos etc...

A Contabilidade estuda a riqueza sob o aspecto da eficácia visando a prosperidade, ou seja, tendo como diretriz ou finalidade fundamental as relações entre o patrimônio e a satisfação da necessidade efetiva das células sociais e em harmonia com os seus entornos (essa a visão do Neopatrimonialismo). Diversas ciências podem ter

o mesmo objeto (como é o caso da Física e da Química), mas conservam a sua autonomia porque possuem aspectos característicos de observação e métodos específicos para estudar a matéria que possuem como "objeto" de indagação.

A Contabilidade e a Economia estudam com relevo a riqueza, mas, cada uma tem a sua ótica, a sua visão. Muita coisa que é eficaz como econômica não o é para fins contábeis e vice-versa. Para a Contabilidade a redução de custos, com dispensa de pessoal é um ato eficaz; para a Economia a dispensa de pessoal cria o desemprego e é ineficaz.

O que regula a vida da célula social nem sempre regula o todo social. E Economia é do todo social, a Contabilidade o é da célula social, especificamente. Confundir essas coisas é comprometer o método de estudos dessas disciplinas. Fenômeno econômico e fenômeno contábil são coisas diferentes perante a lógica das ciências.

### **CORRENTES DOUTRINÁRIAS EM CONTABILIDADE**

A escolha de um método de estudo para um conhecimento gera uma forma específica de conduzir o pensamento e isso pode gerar divergências de pontos de vista. Tal fato enseja o surgimento de uma escola quando um intelectual reúne um grupo em torno de sua forma de pensar, em um determinado lugar.

É lícito falar-se da escola de Platão, na filosofia, como o é falar-se da escola de Masi, na Contabilidade. Quando os discípulos vão desenvolvendo as suas idéias e formas particularidades criando outros grupos, mas, dentro de uma mesma linha, cria-se uma *corrente científica*. A Contabilidade teve e ainda tem algumas linhas específicas de pensamento, tal como sucede ao Direito, a Sociologia, a Física etc.

As correntes científicas, todavia, diferem daquelas empíricas ou pragmáticas. Os *pragmáticos* contentam-se em erguer critérios baseados apenas em consensos subjetivos, muitas vezes contestáveis logicamente e baseiam-se mais em "casos" isolados ou de uma região determinada, aceitando-os como se fossem verdadeiros. Os cientistas só se apoiam em verdades universais diversas consagradas pela experiência e algumas apenas rigorosamente apoiadas na lógica, no raciocínio sobre as condições universais de um fenômeno observado, mas, ambas com grande

rigor epistemológico.

As correntes científicas consagradas, na Contabilidade moderna do século XX, de maior profundidade e que mais têm perdurado são as *aziendalista* e *patrimonialista*. A corrente patrimonialista é a que consagra como objeto de estudos da Contabilidade o patrimônio. A aziendalista considera que há uma ciência da célula social e que a Contabilidade é uma parte dela que se dedica a considerar a riqueza como uma evidência no sistema. O patrimonialismo, todavia, solidificou-se no Brasil, nas Américas, em parte da Itália, da França, de Portugal, Argentina, em suma, encontrou aceitação internacional.

### **A MODERNA CORRENTE DO NEOPATRIMONIALISMO**

O conhecimento contábil tem sido evolutivo ao longo do tempo e sempre outros aspectos de observação foram surgindo. *Uma nova forma de ver o patrimonialismo, com maior amplitude e dentro de certa inovação de método, ensinou-nos, dentro do progresso científico, base para o aparecimento de uma recente corrente científica em Contabilidade: a do Neopatrimonialismo*. O entendimento amplo dessa nova concepção fundamentou-se em rigores epistemológicos, na preocupação de formar uma Teoria Geral do conhecimento e de considerar a interação entre a sociedade e a sua célula e entre o patrimônio e seus entornos.

A primeira exposição das bases de pensamento que formariam essa novel forma de ver a Contabilidade, foi feita por mim em 1987, na Universidade de Sevilha, a convite do Prof. Manuel Ortigueira Bouzada. Gerou-se de um estudo teórico: o da *Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal*. Tal teoria ensinou-me produzir a *Teoria Geral do Conhecimento Contábil*, base do Neopatrimonialismo.

A exposição sugeriu o livro específico e que foi editado em Belo Horizonte (pelo IPAT-UNA) e em Madri (pelo ICAC do Ministério de Economia e Hacienda). Os estudos prosseguiram e ainda prosseguem, reunindo um grupo de intelectuais que forma a corrente científica do Neopatrimonialismo no Brasil, em Portugal, Espanha, Itália, Colômbia, Argentina, principalmente. Tal grupo tem produzido trabalhos doutrinários de valor e também aplicações que se derivam desses recentes estudos.

A visão doutrinária de minha Teoria Geral e a metodologia dessa, fundamentaram-se em:

- 1 - Classificar os grupos de *relações lógicas* que determinam o fenômeno patrimonial;
- 2 - Admitir que os *entornos* do patrimônio são foriemente relevantes na transformação da riqueza e que necessitam de uma ótica holística que traga para a interpretação dos acontecimentos uma relevante metodologia de estados;
- 3 - Estabelecer *axiomas* competentes para uma organização lógica de teoremas;
- 4 - Organizar *teoremas* competentes para gerar teorias;
- 5 - Considerar que os meios patrimoniais se organizam em *sistemas* e que esses são *autônomos* e *concomitantes* em suas ações;
- 6 - Aceitar que os sistemas vivem em *interação* permanente e que os fatos decorrentes são relativos;
- 7 - Entender que a *prosperidade* é o grande objetivo social e que deve essa partir das células sociais para conseguir-se aquela do todo.

Tais bases foram as que orientaram o estudo e que hoje se constituem nos pilares do Neopatrimonialismo, como corrente científica da Contabilidade. A abertura da visão, entretanto, em todo o desenvolver de meus estudos, jamais confundiu os campos das ciências correlatas e nem os invadiu, mas, apenas, deles se valeu para conhecer as áreas intermediárias de influências que determinam os fenômenos patrimoniais.

Assim, por exemplo, ao admitir a influência do poder intelectual do pessoal em uma empresa, a Contabilidade passa a estudar não o homem em si, não os fenômenos da mente, mas em que a mente pode modificar a correlação entre aquele entorno e a riqueza (porque, *naturalmente, nenhuma riqueza se move, por si mesma*). Ou seja, há um fenômeno de fenômeno, algo que liga a ocorrência da força da mente à força dos capitais e essa é a razão porque uma empresa, do mesmo ramo, em uma mesma localidade e época, com um mesmo capital e, pode ser mais próspera que outra.

O Neopatrimonialismo está preocupado com a responsabilidade do patrimônio perante o homem e do homem perante o patrimônio, sem todavia, dedicar-se a qualquer estudo que não seja o objetivamente voltado para as transformações patrimoniais em face da eficácia.

### RELAÇÕES LÓGICAS ESSENCIAIS DO FENÔMENO PATRIMONIAL

O patrimônio, por natureza, tem sua origem na *necessidade* humana. Há uma seqüência inevitável de relações que o neopatrimonialismo as considera ESSENCIAIS, ou seja, as das bases de raciocínios e que seguem a seguinte lógica:

- 1 - A *necessidade*, como algo *subjetivo*, como *percepção de falta*, implica em *finalidade*;
- 2 - A *finalidade*, como algo *objetivo*, como *juízo*, implica em *meios patrimoniais*;
- 3 - os *meios patrimoniais*, como *potencialidades de utilidades*, como *instrumentos*, implicam em *função patrimonial* e essa é um *exercício*, uma *ação* no sentido de tornar efetiva a *utilidade*.

Essas são as *relações naturais* que formam os fenômenos patrimoniais. Se uma indústria precisa de um torno para produzir, tem *necessidade* de comprar o mesmo; nasce daí uma percepção de falta. A seguir preocupa-se a empresa em estudar como poderia comprar: *quem* forneceria, *qual* o melhor modelo, *quanto* custaria, *que* melhores preços se obteriam, *como* transportar e armazenar tempestivamente e com segurança etc. e essa já é uma *finalidade*. Logo depois, efetiva a compra e então o torno, sendo recebido, representa a *materialização*, o surgimento de um *meio patrimonial*.

Instalada a máquina, a indústria começa a utilizá-la e aí ocorre a *função* desse meio patrimonial. Enquanto o torno não opera, existe um meio patrimonial, mas, não existe a função do mesmo. Enquanto não ocorre a função não ocorre a eficácia. Há, pois, uma *seqüência lógica*: a *necessidade* patrimonial (*Pn*) implicando em *finalidade* (*Fi*); a *finalidade* implicando em *meio patrimonial* (*Pm*) e o meio patrimonial implicando em *função* (*f*), mas, com a finalidade natural de que a função venha a anular a necessidade, gerando a *eficácia* (*Ea*). A *eficácia* só

existirá, entretanto, se e somente se a necessidade se anular completamente.

$$\begin{aligned} & (Pn \Rightarrow Fi) (Fi \Rightarrow Pm) \\ & (Fi \Rightarrow Pm) (Pm \Rightarrow f) \\ & (Pm \Rightarrow f) (Pn = 0) \\ & (Pn = 0) \supset Ea \\ & Ea + (Pn = 0) \end{aligned}$$

A necessidade e a finalidade são geradas na mente. Os meios patrimoniais e as funções são materializações que se referem à riqueza. No modo de entender do neopatrimonialismo a Contabilidade deve estudar todas essas relações, ou sejam: aquelas que sendo mentais estão especificamente se transformando em *acontecimentos que produzem transformações patrimoniais*. Assim, interessa tanto conhecer a capacidade intelectual de uma empresa naquilo em que aquela força mental consegue mover a riqueza quanto o movimento em si, como conseqüência de tais atuações.

Fenômenos mentais não são fenômenos patrimoniais, mas, esses por aqueles se deixam influenciar e nesse caso é preciso conhecer os limites dessas relações, embora, sob a ótica específica da riqueza. O normal é que melhor administração conduza a eficácia e esse diferencial o neopatrimonialismo insiste em estudar. É preciso, ainda, ressaltar que existem, também, *fenômenos antinaturais ou extraordinários, extralógicos* e onde a necessidade não é a origem (casos fortuitos ou não regulares). As relações lógicas essenciais referidas, tal como as apresenta a teoria das funções sistemáticas, são, todavia, as naturais e que representam o usual, o normal, o constante.

### RELAÇÕES LÓGICAS DIMENSIONAIS

Outro aspecto a ser considerado no estudo dos fenômenos patrimoniais são as dimensões sob as quais as relações essenciais se apresentam. Nelas se incluem as relativas a:

1. Causa
2. Efeito
3. Tempo
4. Espaço
5. Qualidade
6. Quantidade

O que serviu de base ou recurso para uma compra (causa), qual o meio patrimonial que surgiu (efeito), em que época tal acontecimento ocorreu (tempo), em que filial ou linha de pro-

dução (espaço), como se identificava funcionalmente o meio patrimonial ou para que serviu (qualidade), que valor tinha o elemento adquirido (quantidade), são aspectos dimensionais que interessam a todos os estudos contábeis e que devem ser realizados sempre sob a ótica "*funcional*". Tal distinção de dimensões de há muito é feita em estudos teóricos na Contabilidade e surge nos livros mais antigos, uma nova doutrina, entretanto, para que seja competente, não precisa desprezar as conquistas anteriormente feitas, mas, sim, deve utilizá-las, adaptando-as à sua ótica.

No neopatrimonialismo essa ótica referida é a "*funcional sistemática*", mesmo quando se consideram outros estados especiais da vida da riqueza (instalação, transformação, fusão, incorporação, cisão) ou estágios da transformação (estática, dinâmica, cinemática). Ótica funcional sistemática é a que observa a utilidade de uma coisa em cada um tipo de necessidade a atender e seja qual for a dimensão sob a qual se estuda. Há pois, uma *causa da necessidade*, como há uma *causa da finalidade*, uma *causa dos meios* e uma *causa da função*. Há um *efeito da necessidade*, como há um *efeito da finalidade* e assim por diante.

Para cada relação essencial há uma *relação dimensional* que a ela se associa formando, pois, um apreciável número de aspectos que gera estudos específicos e que permite a produção de enunciados lógicos sobre cada um deles.

### RELAÇÕES LÓGICAS AMBIENTAIS

Uma célula social está contida em um entorno complexo: a natureza, a sociedade, o mercado, a política, a evolução científica, a legislação etc. A farmácia, a loja de calçados, a indústria de biscoitos, milhares de empresas e instituições vivem em nossa cidade, em nosso país, em nossa comunidade, recebendo influências desse entorno e também sobre ele causando outras tantas. Todas possuem riquezas que provêm do mundo exterior a elas e oferecem outras que são egressas: uma indústria alimentícia compra farinha, fermento, sal, açúcar, essências de outras empresas e devolve ao público em pães, biscoitos e outros comestíveis.

Como célula social a empresa recebe e promove influências em seus entornos. O patrimônio, contido em tais organizações, é atingido por tudo

o que atinge a mesma. Uma greve influi sobre a empresa e ao atingi-la implica em queda de produção, redução de vendas, aumento de custos unitários etc (fatos exógenos). Da mesma forma, também, a célula envolve o patrimônio e o que a administração dela faz, altera a riqueza, assim como aquilo que o pessoal executa (fatos endógenos).

O patrimônio sobre ações ambientais quer do mundo exterior da célula, quer do mundo interior dessa. Existem, pois, *relações ambientais exógenas* (do mercado, sociais, da natureza etc.) e *relações ambientais endógenas* (da administração, do pessoal diretivo, do pessoal executivo). O patrimônio submete-se aos seus entornos, quer mais distante (exógenos) quer interno e próximo (endógenos).

Sob que condições acontecem tais relacionamentos é motivo hoje de preocupação dos estudos neopatrimonialistas, seguindo advertências que grandes cientistas da Contabilidade já ressaltavam há mais de meio século, como as fizeram Fábio Besta, Alberto Ceccherelli, Vincenzo Masi etc. O estudo do fenômeno patrimonial, pois, deve abranger o exame de um prodigioso número de relações lógicas e que se grupam, como se dissertou, em: *essenciais, dimensionais e ambientais*.

### OS SISTEMAS DE FUNÇÕES PATRIMONIAIS

Avocação para o estudo dos fatos sob a ótica dos sistemas tem tradição. Em 1949 o Prof. Francisco D'Auria, no Brasil, alertava para tal método, muito antes que outros estudiosos o fizessem e em 1950 editava um livro sobre a matéria, obra essa aplicada à Contabilidade e intitulada "Primeiros Princípios de Contabilidade Pura".

O ilustre mestre brasileiro, todavia, deteve-se na dimensão de causas e efeitos, ou seja, no princípio que também guiou os registros contábeis por partidas dobradas desde a antiguidade. A idéia que sempre a mim preocupou, todavia, absorveu muito do que Masi e D'Auria haviam enunciado, cada um sob o seu enfoque e fez com que em minha teoria eu reconhecesse que *todos os meios patrimoniais desempenham diversas funções específicas de acordo com as múltiplas necessidades que uma célula social possui*.

Aristóteles já afirmava que as coisas produzem funções diferentes, embora conservem como única a sua aparência. De fato, a mercadoria, em uma

empresa comercial, serve para fazer dinheiro e pagar, serve para trazer o lucro, serve para estabelecer um aspecto do equilíbrio na riqueza, serve para dar vitalidade etc. conservando sempre a sua forma aparente. Logo, uma só mercadoria serve para atender a muita coisa, prestando utilidades várias, todas devendo ser preocupação de nossos estudos.

As diversas necessidades geram diversas funções. As diversas funções desempenham-se em sistemas de funções. Tal classificação já era intuitivamente feita nos estudos de análise dos fenômenos patrimoniais; só fiz dar um método para que o estudo fosse realizado de maneira específica e permitindo uma consideração de autonomia. Uma empresa pode pagar em dia suas contas e não ter lucro; pode ter lucro e não pagar em dia as suas contas.

Os sistemas de funções ocorrem todos ao mesmo tempo, mas, são autônomos em seus desempenhos. Há uma interação sistemática, mas, um desempenho autônomo, formando aspectos, ambos, a serem observados. Para que se analise a riqueza, pois, é preciso ter consciência dessa *concomitância* e dessa *autonomia funcional*. É preciso estudar-se os elementos patrimoniais não como coisas isoladas, mas, como *meios que desempenham múltiplas funções em correlações constantes*.

Ao comprar matérias primas uma indústria precisa calcular não apenas o lucro que vai obter, mas, como vai pagá-la, como melhor aproveitá-la, como protegê-la contra os riscos, que quantidade pode comprar para não desequilibrar a composição de seu patrimônio etc. *Existem tantos sistemas quantas necessidades exigem funções para supri-las*, mas, em minha teoria destaquei sete:

1. necessidade de pagar (sistema da liquidez);
2. necessidade de lucrar (sistema da resultabilidade);
3. necessidade de ter vitalidade (sistema da economicidade);
4. necessidade de manter equilíbrio (sistema da estabilidade);
5. necessidade de ter eficiência (sistema da produtividade);
6. necessidade de proteger contra o risco (sistema da insulnerabilidade);
7. necessidade de ter uma dimensão conveniente (sistema da elasticidade).

Esses sete sistemas precisam estar em funcionamento eficaz, exercendo uma *relação perfeita entre os meios patrimoniais e as necessidades que devem ser supridas*. Portanto, cada sistema tem como componentes básicos: 1) *meios* que desempenham funções e 2) *necessidades* a serem supridas ou anuladas.

São meios no sistema da liquidez, por exemplo, os elementos patrimoniais que servem como fontes de pagamentos: dinheiro, contas a receber, matérias primas, produtos, mercadorias etc. ou ainda tudo que se pode transformar em dinheiro para socorrer a pagamentos. São necessidades no sistema de liquidez tudo o que a empresa precisa pagar a provedores, bancos, financiadores, empregados, governo etc. A relação entre meios e necessidades de um sistema é que promove a eficácia ou não do mesmo.

Os meios patrimoniais no sistema da liquidez devem ser transformados em dinheiro no tempo certo, lugar certo, em qualidade e quantidade certa, tudo compatível com a necessidade requerida para socorrer os pagamentos. É necessário um dimensionamento coincidente entre meios patrimoniais e necessidades, em cada um dos sistemas, para que também cada um deles possa, através das funções pertinentes, promover a eficácia.

Uma empresa pode ter, todavia, seus sistemas em diferentes condições, ou seja, uns com bom funcionamento e outros com deficiência, tal como ocorre no organismo humano onde uma pessoa pode ter ótima função digestiva e má função respiratória. Na medicina os profissionais chegam a se especializar em sistemas de funções de órgãos, tal a complexidade que envolve tal matéria. Em Contabilidade ainda não se chegou a esse limiar, mas, é preciso que nas análises exista um sério e profundo estudo de todos os sistemas em geral e em particular de cada um.

Um mau sistema de liquidez pode comprometer a lucratividade e a má lucratividade pode estar perturbando o sistema da liquidez; lucrar, por exemplo, mas não ter dinheiro para pagar dívidas, não é aconselhável. Pode existir um excelente funcionamento do sistema da produtividade e um mau desempenho do sistema da resultabilidade ou dos lucros; pode ocorrer um excelente desempenho do sistema de lucros e não haver bom comportamento do sistema da produtividade; aproveitar muito bem as matérias de produção, a mão de obra,

mas, não ter lucro, não é uma boa política e nem com ela se consegue a eficácia geral.

## GRANDES AXIOMAS DA DOCTRINA NEOPATRIMONIALISTA

Qualquer método de estudo que tenha por base um método científico precisa estribar-se em grandes verdades. A doutrina neopatrimonialista preocupou-se em estabelecer as principais realidades sobre o comportamento da riqueza das células sociais, enunciando essas macro-verdades e que são os axiomas (das quais outras se derivam). Dentre tais, alguns foram os seguintes:

### • AXIOMA DO MOVIMENTO PATRIMONIAL

Todo meio patrimonial tende ao movimento

### • AXIOMA DA TRANSFORMAÇÃO PATRIMONIAL

Todo movimento implica em transformação patrimonial.

### • AXIOMA DA FUNÇÃO

Os meios patrimoniais se transformam realizando funções sistemáticas.

### • AXIOMA DA EFICÁCIA FUNCIONAL DO PATRIMÔNIO

A anulação da necessidade implica na eficácia patrimonial.

### • AXIOMA DA NATUREZA FUNCIONAL DOS SISTEMAS PATRIMONIAIS

As funções sistemáticas do patrimônio, por natureza, ocorrem simultânea, autônoma, iterativa e hereditariamente.

### • AXIOMA DA ASSIMILAÇÃO FUNCIONAL

As funções sistemáticas do patrimônio assimilam as influências dos entornos do patrimônio.

Muitos são os axiomas que podem ser enunciados e cada sistema de funções, a rigor, comporta um, ou seja, é possível realizar macro-proposições lógicas sobre a liquidez, resultabilidade, economicidade, estabilidade, produtividade, invulnerabilidade e elasticidade patrimonial.

## TEOREMAS DA DOCTRINA NEOPATRIMONIALISTA

Os teoremas devem apresentar realidades verificáveis em qualquer lugar, em qualquer célula social, em qualquer época, ou seja, precisam ter caráter universal. O valor da ciência está na generalidade de suas teorias e estas só se constroem a partir de proposições lógicas. Pelo fato de algo ser verdade em uma empresa não quer dizer que o seja em qualquer outra. Quando se afirma algo sobre uma realidade é preciso raciocinar para ver se ela é válida em todos os lugares e em todos os tempos, pois, se não o for, não será científica.

Os fenômenos patrimoniais são tantos e se operam sob tantas variáveis condições que as tarefas de se estabelecerem teoremas não foram as preferenciais de grande parte dos estudiosos da matéria contábil. O neopatrimonialismo, todavia, escolheu como linha de sua construção doutrinária a busca de enunciados lógicos como condição básica para a formação de teorias científicas. Muitas são as verdades sobre o comportamento patrimonial e que foram ditadas em proposições lógicas pelas doutrinas neopatrimonialistas, como, por exemplo:

• Teorema da correlação de temporalidade Sistemática – Se as necessidades e os meios de um mesmo sistema patrimonial são constantes quantitativamente em temporalidades equivalentes, pode-se alterar as expressões de valores daqueles elementos, mas, a eficácia do sistema não se alterará.

Assim, por exemplo: se as mercadorias que são vendidas se esgotam em suas provisões, a cada 30 dias, sendo tudo colocado à vista e se as obrigações decorrentes da compra das mesmas são pagas também a cada trinta dias, pouco importa se os valores são equivalentes a \$1.000 ou \$100.000, se for mantida a mesma relação entre o obter-se o dinheiro e o ter-se que pagar a terceiros.

A verdade que esse enunciado evidencia é a de que se os meios de pagamentos fluem em tempo hábil para pagar o que se precisa, anula-se a necessidade de pagar e nesse caso existe a eficácia, e, isto, tenderá a prevalecer mesmo que se alterem os valores, mas, sem alterar-se o tempo em se fazer dinheiro e cumprir as obrigações. Pouco importa se o que devemos é \$100

ou \$100.000 se produzimos meios competentes para pagar na hora certa.

• Teorema da correlação de origens e capitais – Quanto maior é a velocidade do capital circulante e tanto menor é a necessidade de capital próprio.

Essa grande verdade é a que sustenta a vida dos bancos, das panificadoras, de todas as empresas onde existe agilidade em produzir dinheiro e onde é lento o pagamento de obrigações. Se uma panificadora, por exemplo, compra de seu fornecedor a farinha a prazo, para pagar em quinze dias, mas, se no segundo dia tudo o que comprou já aplicou, produziu pães e os vendeu todos, terá, muito antes do tempo necessário, o dinheiro para pagar a sua dívida. Nesse caso ela não precisa de recursos seus, pois, pode usar o que lhe dá o fornecedor. A velocidade de circulação de seus produtos é tanta que a mesma produz meio suficiente para que as necessidades de dinheiro se baseiem nisso.

É o caso também dos Bancos e que vivem sempre da probabilidade de que o depositante não retire imediatamente todo o dinheiro que depositou. Toda vez que a velocidade ou giro do denominado capital circulante (que é aquele que em toda operação se transforma totalmente) é muito grande, os recursos próprios de uma empresa podem ser menores. Assim, por exemplo, em geral os Bancos possuem de 5 a 15% de recursos próprios, contra de 85 a 95% de capital de terceiros. Os equilíbrios, a estabilidade, são mantidos pela velocidade dos capitais.

Outro teorema, dentre as centenas deles que o neopatrimonialismo apresenta, está o importantíssimo:

• Teorema da prosperidade – Quando a eficácia de todos os sistemas patrimoniais é constante tende a ocorrer a prosperidade da célula social.

Se uma empresa paga em dia, lucra, está estável, tem vitalidade em seus negócios, não desperdiça, está protegida contra o risco e vai sempre crescendo, acumulando lucros e aproveitando-se integralmente disso, dizemos que ela é próspera.

Isso implica em que ela tenha sempre todos os seus sete sistemas de funções patrimoniais em regime de eficácia, ou seja, suprindo todas as diversas necessidades. Se ao contrário, a empresa só recebeu recursos, mas, não conseguiu utilizá-los com eficácia, ela poderá crescer, mas, não estará em

prosperidade e é isto que enuncia o:

**Teorema do acréscimo ineficaz** – Se o aumento da massa patrimonial ocorrer sem um correspondente aumento da capacidade funcional, ocorrerá quantitativamente o acréscimo do capital, mas, não ocorrerá a prosperidade.

Não é, pois, só o crescimento quantitativo do capital, mas, sim a maior eficácia funcional a que conduz os empreendimentos à prosperidade.

### PROSPERIDADE SOCIAL E LIMITE DA NECESSIDADE CELULAR

Uma sociedade, logicamente, está composta de muitas células, cumprindo atividades diferentes, mas, todas formando um conjunto. Como ocorre com a biologia que enuncia a verdade de que a saúde de um organismo depende da saúde das células do mesmo, também podemos enunciar que "A prosperidade social depende da prosperidade das células sociais." Ou seja, a meta é fazer com que a maioria das empresas e das instituições seja eficaz constantemente para que a sociedade, como um todo, também o seja.

Como a Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio das células sociais e como a prosperidade depende da eficácia constante desse, é o conhecimento contábil um dos grandes responsáveis pelo progresso e pela estabilidade eficaz das nações. Essa a grande responsabilidade que o Neopatrimonialismo coloca em destaque e para a qual é dirigida toda a sua doutrina.

A visão holística do comportamento da riqueza deve estar associada a uma interação com o social. A riqueza deve estar a serviço do homem e não todos os homens a serviço da riqueza. O lucro deve ser uma remuneração justa e compatível com o benefício que aquele que o produz também oferece à sociedade. A sociedade deve fomentar e respeitar o lucro como um fator de progresso. A especulação e que é o lucro abusivo, anti-social e perverso deve ser considerado como um mal, como um crime contra a humanidade.

Essas as bases de uma teoria da prosperidade sob a ótica do neopatrimonialismo. Tais postulados limitam a necessidade da célula e a condiciona ao conjunto ou organismo no qual essa se insere. Eficácia não é a satisfação de uma necessidade que se identifica com a ambição desmedida, mas, aquela que pode beneficiar a cé-

lula sem prejudicar o organismo social. Todas essas definições filosóficas são necessárias para a metodologia científica de uma doutrina da prosperidade, na ótica neopatrimonialista.

### TEORIAS DERIVADAS NO NEOPATRIMONIALISMO

Como decorrência da *Teoria Geral do Conhecimento Contábil* emergiram *teorias derivadas*. Estão em elaboração estudos teóricos que enfocam os problemas das *Interações Sistemáticas* e a *Prosperidade*. A teoria das interações busca desenvolver os teoremas ligados às influências que um sistema de funções patrimoniais exerce sobre o outro e vice-versa.

Assim, por exemplo, sabemos que um maior lucro pode gerar uma maior liquidez e uma maior liquidez pode gerar um maior lucro. Se uma empresa ganha mais a tendência é a de que tenha mais disponibilidades para pagar e se tem mais disponibilidade poderá fazer compras melhores, investir mais em propaganda, melhorar o nível de seu pessoal etc. e então ganhar ainda mais. Em que limites essas relações se operam é, todavia, uma preocupação teórica da *Teoria das Interações*. Um axioma parece orientar tal teoria:

**AXIOMA DA INTERAÇÃO PERFEITA** – Se um sistema de funções patrimoniais provocando a eficácia de um outro, também recebe meios para a maior eficácia própria, ocorre uma interação sistemática perfeita. O desenvolvimento das idéias nessa área implica em pesquisar sobre a harmonia que deve existir entre as funções de cada sistema para que se obtenha a reciprocidade de eficácias.

Assim, por exemplo, se uma empresa adquire grande quantidade de mercadorias para valer-se de um bom preço, mas, não tem recursos para pagar o compromisso decorrente, terá beneficiado o sistema de resultabilidade, mas, prejudicará aquele da liquidez. Existem limites de interação que precisam ser respeitados para que ocorra a harmonia funcional e isso é matéria de vasto interesse em uma teoria específica.

Muitos teoremas podem compor tal complexo de estudos e diversos já foram por mim elaborados, encontrando-se muitos outros em fase de pesquisa e de ordenação lógica. A *Teoria da Prosperidade* é uma consequência natural daquela das *Interações*,

pois, na medida em que a eficácia de todos os sistemas ocorre, constantemente, também ocorre a prosperidade. Tem ela por base o axioma que já foi referido e muitos teoremas que já estão elaborados.

O que se objetiva, em tais estudos é exatamente o que de mais importante pode existir como finalidade da Contabilidade, sob a ótica do Neopatrimonialismo, ou seja, a ocorrência de uma eficácia constante de todos os sistemas de funções patrimoniais.



(\*) - PRESIDENTE DA ACADEMIA BRASILEIRA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E REITOR DO GENESIO/CRCMG. WWW.LUCES.COM.BR

### BIBLIOGRAFIA

- ANTONACCIO, Gaetano – A Contabilidade no desenvolvimento das empresas, edição do autor, Manaus, 2000.
- AZZINI, Lino – *Istituzioni di economia d'azienda*, edição Giuffrè, Milão, 1982.
- BALLUCHI, Federica – Lo sviluppo della dottrina in epoca zappian – Il profilo di Teodoro D'Ippolito, em *Ritratti D'Autore*, edição do Doutorado de Pesquisa em Economia Aziendale, coordenado por Giovanni Padroni, Universidade dos Estados de Pisa, Pisa, 1996/1997.
- BARATA, Alberto da Silva – Contabilidade: Evolução e ensino, em *Revista de Contabilidade e Comércio*, n. 217, Porto, 1998.
- BENAU, Maria Antonia Garcia – Relación entre teoria y práctica contable, in *Boletim AECA* n.º 40, Madrid, fevereiro-junho de 1996.
- BERTINI, Umberto – Il sistema d'azienda, edição Opera Universitaria, Pisa, 1978.
- BIONDI, Mário – Tratado de Contabilidad, 3.ª edição Macchi, Buenos Aires, 1993.
- CANIBANO, Leandro – Teoria Actual de la Contabilidad, técnicas analíticas y problemas metodológicos, 2.ª edição ICAC, Madrid 1997.
- CARQUEJA, Hernani O. – A escola do Porto e a teoria da Contabilidade, in *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 213, Porto, 1.º trimestre de 1997.
- CASELLA, Carlos Luis Garcia – Modelos em Contabilidade, I Seminário Latino de Cultura Contábil, Prolatino, edição CEPPEV, Fundação Visconde Cairu e Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Salvador, Bahia, 1998.

- CECCHERELLI, Alberto - Istituzioni di Ragioneria, edição Felice Le Monnier, Florença, 1955
- CECCHERELLI, Alberto - Il linguaggio dei bilanci, edição Felice Le Monnier, Florença, 1950
- CLEBSCH, Teodoro - Pesquisa acadêmica em ciências contábeis, em Contabilidade e Informação, n.º 4, editora UNIJUL, Juiz, Outubro de 1999
- CUNHA, Joaquim José - Matemáticas a serviço da Contabilidade, Seminário Latino de Cultura Contábil, Prolatino, edição CEPPEV, Fundação Visconde Cairu e Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Salvador, Bahia, 1998
- D'AURIA, Francisco - 50 anos de Contabilidade, Gráfica Siqueira, São Paulo, 1954
- D'AURIA, Francisco - Primeiros Princípios de Contabilidade Pura, edição USP, São Paulo, 1949
- D'AURIA, Francisco - Variação do valor efetivo do capital, edição Atlas, São Paulo, 1953
- DUMARCHEY, J. - Théorie Positive de la Comptabilité, 2.ª edição, impressora Monloup-Robert, Lyon, 1953
- FALK, Haim e DEFEQ Victor J. - Accounting Research and its contributions, in Asia-Pacific Journal of Accounting, volume 3, número 1, Hong Kong, Junho de 1996
- FANNI, Maurizio - Verso una teoria generale del valore, em Studi in Onore di Ubaldo De Dominicis, coordenação do Prof. Maurizio Fanni, tomo 1, edição LINT, Trieste, 3.ª edição, 1991
- FARIA, Marcia Primola de - Da teoria geral do conhecimento contábil e teoria da prosperidade patrimonial, (Prêmio talento Ibero-Americano), in Contabilidade Vista e Revista, volume 7, n.º 1, edição da FACE, UFMG, Belo Horizonte, Junho de 1996
- FERNANDES, Gilberto de Carvalho - Contributos para a tese Contabilidade - Ciência, em Estudos do ISCAA, edição ISCAA, Aveiro, 1998
- FLORENTINO, Américo Matheus - O crescente domínio da matemática no desenvolvimento da Contabilidade, em Revista Brasileira de Contabilidade, n. 115, edição do Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, janeiro/fevereiro de 1999
- GALASSI, Giuseppe - Misurazioni differenziali, misurazioni globali e decisioni d'azienda, edição Giuffrè, Milão, 1974
- GALASSI, Giuseppe - Sistemi contabili azionari e sistemi teorici deduttivi, edição Patron, Bolonha, 1978 ZAPPA, Gino - Il reddito di impresa, 2.ª edição Giuffrè, Milão, 1946
- GARCIA, Luisa Fronti de e FARINOLA, Serafina - Modelo Contable, in Contabilidad y Auditoria, numero extraordinario, ed. Instituto de Investigaciones Contables Professor Juan Alberto Arevalo, Buenos Aires, novembro de 1996
- HERCKERT, Werner - O patrimônio e as influências ambientais, impressão MEGAS, Horizontina, dezembro de 1999
- HERRMANN Júnior, Frederico - Contabilidade Superior, 2.ª edição, Editora Atlas, São Paulo, 1946
- KROETZ, César Eduardo Stevens, MATOS, Wilson Castro de e FONTOURA, José Roberto de Araújo - Aplicação da Teoria Geral dos Sistemas à Contabilidade, em Revista Brasileira de Contabilidade n. 114, Brasília, Novembro/Dezembro de 1998
- MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto - Capital Intelectual - Contabilidad del conocimiento, edição ECOE, Bogotá, março de 1999
- MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto - Teoría General del conocimiento contable, em Boletim do IPAT número 13, Belo Horizonte, 1997
- MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto - Ensayo internacional de la Contabilidad patrimonial, edição Universidad Javeriana, Santa Fé de Bogotá, 1999
- MASL, Vincenzo - Filosofia della Ragioneria, edição Tamari, Bolonha, 1961
- MASL, Vincenzo - Teoria y Metodología de la Contabilidad, edição EJES, Madrid, 1962
- MASL, Vincenzo e ANTINORI, Carlo - La Ragioneria nell'età moderna e contemporanea, edição Giuffrè, Milão, 1997
- MATTESSICH, Richard - Academic Research in Accounting, the last 50 years, in Asia-Pacific Journal of Accounting, volume 3, n.º 1, Hong Kong, junho de 1996
- MONTEIRO, Martin Noel - Teoria Relativista da Contabilidade, Portugal Editora, Lisboa, 1963
- NASCIMENTO, José Amado - Contabilidade-ciência, edição ISCAA, Aveiro, 1946
- NEPOMUCENO, Valério - A ambiência filosófica da Teoria das Funções, in Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 210, Porto, 2.º semestre de 1996
- NEPOMUCENO, Valério - A teoria do conhecimento contábil: o pragmatismo norte-americano, Revista do CRC do Rio Grande do Sul, no.87, Porto Alegre, Outubro/Dezembro de 1996
- NEPOMUCENO, Valério - Os construtos e a crise conceitual contábil, em Revista de Contabilidade do CRC do Rio Grande do Sul, n.º 100, Porto Alegre, maio 2.000
- PIRES, Marco Antonio Amaral - Estrutura da Teoria Contábil Lopesista - in Contabilidade Vista e revista, v. 8, n.º 1, Belo Horizonte, dezembro de 1996 e em Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, n.º 99, Porto Alegre, dezembro de 1999
- PUENTES, Régulo Millán - La Contabilidad como ciencia, editorial Felix Rodriguez, Bogotá, 1992
- PUENTES, Régulo Millán - 100 años de investigación científica de la Contabilidad, Teoría y Doctrina de la Contabilidad, editorial Kimpres, Bogotá, fevereiro de 2000
- POISEL, Eryl Arno - A Contabilidade como doutrina científica, edição do autor, Porto Alegre, 1996
- RAMIREZ, María del Carmen Rodríguez de - Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad, em Contabilidad y Auditoria, n.º 1, edição do Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas da Universidade de Buenos Aires, Buenos Aires, 1995
- RODRIGUEZ, José María Requena - Epistemología de la Contabilidad como teoría científica, 3.ª edição da Universidade, Málaga, 1985
- SÁ, Antônio Lopes de - Subsistemas de funções patrimoniais e metodologia matricial da análise do comportamento da riqueza, in Boletim IPAT número 12, Belo Horizonte, fevereiro de 1997
- SÁ, Antônio Lopes de - Teorema da inequação entre massa e função patrimonial, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 211, Porto, 3.º trimestre de 1996
- SÁ, Antônio Lopes de - Teorema dos limites das funções patrimoniais vinculadas por dependência, in Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 215, volume LIV, Porto, Julho de 1997
- SÁ, Antônio Lopes de - Teoria Geral do Conhecimento Contábil, edição IPAT-UNA, Belo Horizonte, 1992 e Teoria General Del Conocimiento Contable, edição ICAC, Madrid, 1998
- SÁ, Antônio Lopes de - Teoria da Contabilidade, Editora Atlas, 2.ª edição, São Paulo, 1999
- SÁ, Antonio Lopes - História Geral e das Doutrinas da Contabilidade, 2.ª edição Editora Atlas, São Paulo, 1999
- SÁ, Antônio Lopes de - Tendências evolutivas nas doutrinas contábeis - o Neopatrimonialismo, em Contabilidade e Informação, n.º 4, editora UNIJUL, Juiz, Outubro de 1999
- SANT'ANNA, Paulo Roberto de - Teoria das contas de compensação, em Revista Pensar Contábil, edição CRC RJ, Rio de Janeiro, fevereiro/abril 2000
- SCARANO, Eduardo R. - La Contabilidad y la aparición de la Tecnología: Una invención?, in Boletim IPAT número 12, Belo Horizonte, fevereiro de 1997
- SERRA, Luigi - Rivalutare la Ragioneria, edição Pontone, Cassino, 1997
- SHANK, John K. - Matrix methods in accounting, edição Addison-Wesley, U.S.A., 1972
- ZAPPA, Gino - Il reddito di impresa, 2.ª edição Giuffrè, Milão, 1946
- ZURUTUZA, Emilio - La empresa y el proceso de integración económica internacional, in Internacionalización de la empresa: un desafío para el 2.000, edição AECA, Madrid, 1995