

TEORIA DA CONTABILIDADE: UM ESTUDO DO CONTISMO AO NEOPATRIMONIALISMO

THEORY OF ACCOUNTING: A STUDY OF CONTISM TO NEOPATRIMONIALISM

Lidiane dos Santos Silva¹
Daniella Costa dos Santos e Sousa²

RESUMO

A contabilidade existe desde a civilização antiga, começou com uma forma rudimentar de registros, e à medida que o tempo foi passando, isso foi se aperfeiçoando e os registros passaram a ser mais complexos, mostrando os fatos e o significado deles. Muitos estudiosos se dedicaram a estudar a contabilidade com a intenção de descobrir seu real objeto de estudo, e foi onde surgiram as doutrinas contábeis, onde cada uma tinha seu líder intelectual, cada um expondo suas ideias e seus argumentos, definindo o objeto de estudo. Várias doutrinas foram estudadas nesta pesquisa para que se chegasse ao estudo da mais recente escola, o Neopatrimonialismo que estuda o patrimônio das células sociais, com a intenção de se tornar este o objeto de estudo atual. O presente trabalho teve o objetivo de identificar qual a contribuição das escolas contábeis para a formação do Neopatrimonialismo e teve como metodologia um estudo documental dentre artigos encontrados na base de dados do google acadêmico. A pesquisa teve como resultado a identificação de que as doutrinas tiveram representatividade singular no nascimento da escola neopatrimonialista.

Palavras-chave: Teoria da contabilidade; Escolas contábeis; Nova corrente; Neopatrimonialismo.

ABSTRACT

Accounting has existed since ancient civilization, it began with a rudimentary form of records, and as time went by, this was perfected and the records became more complex, showing the facts and the meaning of them. Many scholars devoted themselves to studying accounting with the intention of discovering its real object of study, and it was here that accounting doctrines emerged, each one having its intellectual leader, each exposing his ideas and his arguments, defining the object of study. Several doctrines were studied in this research to arrive at the study of the most recent school, Neopatrimonialism that studies the patrimony of social cells, with the intention of becoming this the object of current study. The present work had the objective of identifying the contribution of accounting schools to the formation of Neopatrimonialism and had as methodology a documentary study among articles found in the database of academic

¹ Mestre em Ciências das Religiões com estudos em Teoria da Contabilidade. Professora do Centro Universitário Graduada em Ciências Contábeis. Especialista em Gerência Contábil, Controladoria e Auditoria . Tocantinense Presidente Antônio Carlos (UNITPAC/Araguaína). E-mail: lidiane202@hotmail.com.

² Graduada em Ciências Contábeis. E-mail: daniella.gl@hotmail.com.

google. The research resulted in the identification that the doctrines had singular representativeness in the birth of the neopatrimonialist school.

Keywords: Accounting theory; Accounting schools; New current; Neopatrimonialismo.

1 INTRODUÇÃO

Para compreender a contabilidade atual, faz-se necessário entender como ela se desenvolveu no passado. Há rumores de que a contabilidade surgiu juntamente com a civilização humana, contudo as técnicas, os registros e as contas eram feitos de maneira rudimentar. Com o tempo, tudo foi se tornando mais complexo, as riquezas foram se expandindo e assim surgiu a necessidade de algo que pudesse controlar essa riqueza. A partir do desenvolvimento do comércio essa necessidade cresceu e, com isso, começaram a controlar os acréscimos (entradas) e os decréscimos (saídas) obtidos.

Hoog (2013) contribuiu afirmando que à medida que o tempo passava tudo ia se aperfeiçoando de acordo com a complexidade dos fatos e foi nesse contexto que surgiu a partida dobrada evidenciando o efeito (débito) e a causa (crédito) das operações e estas deveriam ter obrigatoriamente valores iguais. Tudo passou a ser registrado de forma mais clara e segura dando ênfase à explicação das causas e efeitos dos fenômenos. Vários estudiosos dedicaram-se à contabilidade buscando identificar o seu real objeto de estudo, iniciando um período marcante na história da contabilidade, o período das doutrinas, onde cada uma tinha uma liderança intelectual, com suas ideias suas correntes de pensamento e seus fundamentos.

Hoje, a contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio, sendo a corrente denominada Patrimonialismo. O estudo traz como problemática entender qual a contribuição das escolas contábeis para a formação da escola Neopatrimonialista. O objetivo geral que é de identificar a contribuição das escolas contábeis para a formação do Neopatrimonialismo, é o norte desta pesquisa e para isso outros objetivos deverão ser delineados, que são de mapear os artigos relacionados ao tema no período de 2010 a 2015, mostrar quais escolas contábeis que conduziram a contabilidade até o momento atual e verificar quais as quantidades de pesquisas existem sobre a temática definida deste estudo.

A pesquisa é relevante, pois o assunto faz parte da Teoria da Contabilidade, que é uma disciplina da grade curricular do curso de Ciências Contábeis que consegue mostrar a importância estrutural e científica da contabilidade e ainda das suas ramificações. As doutrinas contábeis representaram e ainda representam importante papel na história da ciência pois foi a partir de cada uma delas que a contabilidade foi evoluindo e se tornou o que é hoje. Foi por

meio desse arcabouço teórico que a contabilidade chegou a ter tamanha representatividade . A pesquisa foi realizada por meio de uma análise em todas as escolas contábeis individualmente no quesito objeto, confrontando suas diferenças e verificando qual contribuição foi dada para a corrente principal investigada: a Neopatrimonialista.

A intenção é de chegar aos estudos da mais nova corrente contábil e mostrar sua origem e evolução. Para isso foram utilizados autores como: Zappa, Iudícibus, Sá, Favero, dentre outros e ainda artigos que tenham a mesma temática. Para a coleta documental, foram utilizados artigos publicados nos anos de 2010 a 2015 na base de dados Google Acadêmico.

Utilizou-se de palavras-chaves para a busca e tabulação nos resultados para encontrar o número de artigos que traziam contribuição para resposta à problemática efetuada nesta pesquisa. Após selecionadas as amostras, foram analisadas e discutidas nos resultados do trabalho.

2 A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ferramenta de muita importância na vida das empresas, uma vez que é por meio dela que se pode controlar a riqueza e o patrimônio das mesmas. Hoje, praticamente toda empresa tem o seu profissional contábil, algumas até internamente, mas nem sempre foi assim, pois nem sempre existiram números, nem sempre existiu escrita e muito menos moeda.

De acordo com a Bíblia Sagrada (2011) um dos livros mais antigos do mundo, já havia relevantes indícios contábeis antigamente, o rei Salomão que viveu cerca de 1.400 anos a.C , por exemplo, negociava madeira especial com os países vizinhos, para edificação do templo. A negociação revelava um tipo de contabilidade indiscreta, o rei receberia o produto, mas deveria arcar com os salários dos servos e teria que contabilizar o quanto gastaria na suposta negociação “Antes que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a mais primitiva forma de inscrição, que foi a artística, da qual se valeu para, também, evidenciar seus efeitos e o que havia conseguido para seu uso” (SÁ, 2008, p. 32)

A contabilidade surgiu juntamente com a civilização humana, por meio de questionamentos como, por exemplo, em quanto sua riqueza aumentou em determinado período, ou se cresceu mais que de outras pessoas. Por meio destes questionamentos o homem percebeu a necessidade de algo que pudesse avaliar os acréscimos e os decréscimos obtidos, avaliando assim a sua riqueza.

Sá (2008) cita que o desenvolvimento contábil, ocorreu principalmente em quatro grandes períodos, assim denominados:

- Era antiga – dos primórdios da história até o ano 1202;
- Era da sistematização – de 1202 até 1494, por causa da formação do processo das partidas dobradas;
- Era da literatura – de 1494 até 1840, com na publicação da obra de Luca Pacioli;
- Era científica de 1840, com a obra de Francesco Villa.

Todavia a divisão se sucedeu conforme descrição abaixo dos marcos da contabilidade, que se caracterizou por nove eras.

3 ERAS DA CONTABILIDADE

A contabilidade, segundo SÁ (2008), foi dividida para se ter uma visão mais precisa em nove eras contábeis.

A Era da Contabilidade Intuitiva Primitiva, que foi um período marcado pela arte antiga e rudimentar, onde se caracterizava a pré-escrita. Foi onde surgiu a necessidade de controle da riqueza, e isso se fazia por meio de desenhos e pinturas nas paredes de grutas e cavernas (HOOG, 2013).

Mais tarde vinha a era da Contabilidade Empírica que tratava o empirismo como característica principal desta época, a teoria passou a ter valor racional e deste modo ser mais valorizada. "Nesse período a contabilidade era pautada na experiência, ou seja, não tinha caráter racional, tudo se baseava em experimentos ou na observação da realidade." (HOOG, 2013, p.220).

Já a era da Contabilidade Racional-Mnemônica, na visão de Sá (2008) "Ocorreu no período de disciplina dos registros, com o estabelecimento de métodos de organização da informação." Hoog (2013) contribui mostrando que após, veio a era da Contabilidade Lógico Racional que foi o período onde se caracterizou a preocupação de causa e efeito dos fenômenos ocorridos no meio contábil, foi nessa época que surgiu a partida dobrada, que evidenciou efeito e causa na sua escrituração de forma correlata.

Sá (2008) traz ainda a Era da Literatura e cita que essa foi a época "em que a evolução fluiu na produção de matéria escrita de difusão do conhecimento, com a preocupação de ensinar por meio de livros escritos por autores, preocupados com a forma de como realizar os registros e demonstrações[...]", talvez então essa tenha sido a época mais relevante para a formação doutrinária.

Na Era da Contabilidade Pré-Científica ocorreu a formação das primeiras teorias empíricas, originando a lógica do conhecimento contábil, se correlacionando com a próxima era, denominada Era da Contabilidade Científica, que foi o período que se passou a estudar a essência da contabilidade, e os fenômenos que ocorriam dentro do patrimônio, começaram a surgir a base das doutrinas contábeis.

A penúltima era traz a Contabilidade Filosófica Normativa a preocupação aqui é com a normalização das informações, e com o entendimento profundo dos fenômenos ocorridos no patrimônio. E por último a Era da Contabilidade Científico-Filosófica, que para Hoog (2013) foi o período em que se destacaram as escolas européias e americanas, buscando uma melhor segurança jurídica às informações.

4 LUCA PACIOLI E A DIVULGAÇÃO DO MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS

Ainda mostrando a contribuição da história da contabilidade para o estudo do objeto, é importante mencionar a história do pai da ciência estudada. Luca Pacioli nasceu em Sansepolcro, de acordo com Sá (2008) nasceu na Itália, por volta de 1445. Pacioli nasceu numa época em que foi considerada a dos gênios da história, pois foi onde se destacou alguns dos grandes acontecimentos, como por exemplo: o assassinato de Juliano de Médice; a conspiração dos Pazzis contra Lourenço; conjuração dos barões em Nápoles contra o rei Fernando, dentre outros. Pacioli desde cedo foi educado pelo pintor e matemático Piero de la Francesca, teve ensinamentos principalmente sobre álgebra, matemática e as proporções platônicas.

Quando tinha 20 anos, Pacioli foi para Veneza em busca de trabalho, uma vez que em sua cidade era muito difícil, o trabalho era escasso. Em Veneza achou emprego na casa de um comerciante da cidade, onde ele foi pedagogo dos seus filhos, mais tarde escreveu um livro sobre conhecimentos de álgebra e o dedicou aos meninos que por ele foram educados.

Por volta de 1470 a 1471, Pacioli foi para Roma e foi lá onde adquiriu conhecimentos de Teologia e Filosofia, lá conheceu o Frei Tommaso da Spello, onde teve uma forte influência para se tornar Frei, e foi no retorno a Sansepolcro que Luca Pacioli vestiu o hábito e após isso se firmou no magistério para lecionar matemática e escreveu seu segundo livro, tratando também de álgebra.

Pacioli escreveu seu terceiro livro sobre matemática em Zara, uma cidade próxima a Veneza, só que esse livro foi perdido e só se sabe a existência dele devido à menção que ele faz no livro Summa no capítulo 67.

Luca Pacioli conheceu Leonardo Da Vinci, e assim se tornaram amigos, juntos foram convidados pelo conde Ludovico Sforza para ir para Milão, pois o conde apreciava a arte, mas quando ocorreu a invasão dos franceses o conde teve que fugir, então não tinha mais porque os dois permanecerem ali, depois disso foram para Florença onde moraram juntos por um tempo. Luca Pacioli tinha muita admiração por Da Vinci, o que fez ele escrever um livro onde o dedicou a ele.

Os amigos Da Vinci e Pacioli se distanciaram, pois Da Vinci teve que ir para Roma, só muito tempo depois, quando já tinham idade avançada é que voltaram a se reencontrar, pois o rei Leão X convidou Pacioli para lecionar em Roma. Da Vinci faleceu e foi enterrado em *ClosLucée*. Pacioli morreu em 1517 e foi enterrado na sua cidade natal, mas em vida deixou muitas obras e a que o destacou como o gênio em que é conhecido até os dias atuais foi a obra denominada *Summa de Aritmética, Geometria, Proportione et Proportionalitá*, tendo nessa obra um tratado sobre contabilidade, mais precisamente sobre as partidas dobradas.

Pacioli foi matemático, teólogo, contabilista dentre outras profissões. Deixou muitas obras, destacando-se a *Summa de Aritmética, Geometria, Proportione et Proportionalitá*, impressa em Veneza, na qual está inserido o seu tratado sobre Contabilidade e Escrituração. Pacioli, apesar de ser considerado o pai da Contabilidade, não foi o criador das Partidas Dobradas. O método já era utilizado na Itália, pelo menos desde o século anterior (CRUZ 2007, p.23)

A obra de Luca Pacioli, o tornou famoso devido a uma parte do livro que era um tratado sobre a contabilidade, fazendo com que a partir daí a contabilidade tivesse entrada dupla, além disso, esta obra marcou o início da fase moderna e ofereceu suporte a outros autores que tinham interesse em escrever outras obras sobre o assunto.

Com a publicação do livro de Luca Pacioli, *Summa de Aritmética, Geometria, Proportione et Proportionalitá* o método das partidas dobradas se tornou conhecido, pois neste livro continha um tratado sobre contabilidade e mais especificamente sobre as partidas dobradas, fazendo com que a contabilidade fosse tratada e registrada com dupla entrada.

O método das partidas dobradas:

Foi um método universalmente aceito, criado por Luca Pacioli, no século XV, e que consiste no fato de que um débito efetuado em uma ou mais contas deve corresponder a um crédito equivalente em uma ou mais contas, de maneira que a somados valores dos débitos seja igual à soma dos valores dos créditos (SILVA, 2012, p. 29)

Portanto os fenômenos ocorridos no patrimônio das empresas têm sua causa e seu efeito, tem sua antecedência e a sua consequência. Antigamente a contabilidade era um ramo da matemática, sendo uma maneira de subtrair sem a existência de números negativos, onde era mais difícil contabilizar, foi a partir daí que surgiu a partida dobrada, uma forma de

contabilização de entrada dupla, com um lado aumentando e o outro lado diminuindo as contas patrimoniais.

5 A CONTABILIDADE COMO TEORIA E A BUSCA PELO OBJETO

De acordo com Sá (2008), a ciência da contabilidade teve seu amadurecimento quando alguns estudiosos perceberam que não adiantava apenas saber a informação, pois ela era só uma memória, enquanto não se pudesse explicar o seu verdadeiro significado. Ele ainda afirma que não bastava recordar os acontecimentos, nem apenas provar que eles existiram mas também tinham que se explicar o que era evidenciado pela escrita contábil, então passou a ser explicado todas as movimentações que ocorriam no patrimônio da empresa.

Muitos estudiosos passaram a estudar a contabilidade, em busca de descobrir novas coisas, novas explicações e uma das principais delas foi a busca pelo objeto de estudo. Os pesquisadores queriam, além de conhecer, saber explicar tais conhecimentos, pois era importante pois o significado das informações era que modificavam e transformavam o patrimônio das empresas.

Nesse contexto para se evidenciar o real objeto de estudo, foram geradas várias correntes de pensamento contábil, tendo cada uma sua liderança intelectual, iniciando assim, um período marcante na história da contabilidade, o período das doutrinas contábeis.

A seguir serão mostradas as escolas contábeis, as quais serão descritas até o entendimento do Neopatrimonialismo.

6 ESCOLAS CONTÁBEIS

O termo Escolas Contábeis referem-se a doutrinas, pensamentos contábeis acerca do objeto de estudo da contabilidade. As escolas contábeis começaram a surgir a partir dos estudos realizados por pesquisadores, em busca de se descobrir o objeto de estudo da contabilidade, foi onde cada um definiu um objeto diferente, cada um defendendo seus fundamentos e suas ideias e assim foram surgindo as escolas, conforme mostrado adiante.

Como existem duas correntes que fazem estudos sobre o tema, a corrente italiana e a corrente americana, a pesquisa vai se ater principalmente à corrente Italiana, por ser a mais estudada. Essa corrente trouxe várias formas de pensamentos, resultando em escolas contábeis.

Diversos doutrinadores citam quais são as escolas contábeis, no entanto Sá (2008) tem seu estudo mais aceito no campo científico, justamente por ser autor de uma das escolas,

ele cita que as escolas são: Contismo, Personalismo, Controlismo, Reditualismo, Aziendalismo, Patrimonialismo e Neopatrimonialismo.

O quadro 1 detalha as escolas estudadas e defendidas por Sá.

Escolas	Objeto de Estudo
Contismo	Conta
Personalismo	Posse
Controlismo	Controle
Reditualismo	Rédito
Aziendalismo	Azienda
Patrimonialismo	Patrimônio
Neopatrimonialismo	Patrimônio das células sociais.

Quadro 1: Escolas contábeis definidas por Sá (2008)

Fonte: (Sá, 2008)

As tabelas acima mostram as escolas contábeis estudadas historicamente até a escola atual, que é a patrimonialista, mas nem todos os autores concordam que existiram todas as escolas, como se pode notar Hoog cita duas escolas em que não são citadas por Antônio Lopes de Sá, que são as escolas Neocontista e Universalista, já Favero concorda com a existência de uma das escolas, a escola Neocontista.

As escolas mais usadas e aceitas na atualidade são as definidas pelo professor e doutor Antonio Lopes de Sá, devido a seu elevado grau de intelectualidade e seus estudos realizados. Neste contexto, o Contismo foi a primeira escola a se desenvolver, se preocupava principalmente com o funcionamento das contas foi aceita principalmente na França, e foi onde teve elaboração de muitas teorias, mas a principal foi a de Edmundo Degranges, que foi considerado o pai do Contismo.

Degranges buscou mostrar os principais efeitos que ocorriam no processo de comercialização de produtos, lançando a teoria das cinco contas:

1 – Mercadorias, 2 – Dinheiro. 3 - Efeitos a Receber, 4 - Efeitos a Pagar, 5 - Lucros e Perdas

Essa teoria servia para que os comerciantes usassem cada conta de forma separada e organizada, facilitando o seu trabalho. Para cada uma dessas transações a conta era aberta, pois se eles quisessem uma visualização em separado, já as teria ali de forma organizada e mais rápida.

Sá (2008) mostra que mesmo com a repercussão da escola Contista, novos estudos foram realizados e chegaram a um estudo novo, que diziam que a conta não representava o real objeto de estudo da contabilidade, uma vez que não eram evidenciados os fatos que originaram as operações e nem se analisavam os resultados, e foi aí onde o Contismo perdeu lugar para a nova escola de pensamento contábil, o Personalismo.

A escola personalista foi a segunda a se erguer, surgiu contra pensamento contista e tinha como objeto da contabilidade a personalidade das contas, teve como seus principais pensadores Marchi e Cerboni, onde Marchi teve a idéia da teoria personalista e Cerboni deu início a essa ideia, destacando a teoria logismográfica. (SÁ, 2008). Deste modo, contribuindo com Sá, Favero *et al* (2011, p.14)cita que:

O pensamento econômico é instintivo. Já nasce com o homem. A procura de matérias para satisfazer suas necessidades e para aumentar seu prazer faz parte de seu próprio instinto de conservação.

O pensamento administrativo mostra ao homem o caminho do direito e da moral, já que lhe assegura, além da satisfação de suas necessidades, um progresso cujo limite extremo não se pode prever.

O pensamento contábil é eminentemente subjetivo e liga-se tanto ao pensamento econômico como ao administrativo. Ensina o primeiro a bem avaliar os meios de aquisição e de produção da matéria econômica e o segundo a ter bem distinta a razão de dever e de haver referente a qualquer pessoa.

A teoria logismográfica é a junção, ou relação entre a economia, a administração e a contabilidade, e cada pensamento deste é importante, uma vez que eles são fundamentais na gestão da empresas. Existiram alguns axiomas de fundamental importância para a formação da escola personalista, pois serviram como base para que a teoria fosse concluída, dentre eles se destacam:.

- 1- Toda administração consta de uma ou várias aziendas e todas tem um proprietário ou chefe a quem pertence em absoluto ou por representação a matéria administrável. De outro modo, não se pode administrar sem que o proprietário ou chefe entre em relações com os agentes e correspondentes.
- 2- Uma coisa é possuir os direitos de propriedade e de soberania da azienda e outra coisa é administrá-la.
- 3- Uma coisa é administrar a azienda e outra é guardar seus bens e ser responsável por eles.
- 4- Não se cria um débito sem que simultaneamente se crie um crédito e vice-versa, debitando-se a conta que recebe e creditando-se a conta que entrega.

5- Em relação aos agentes e correspondentes, o proprietário, administre ou não a azienda, é, de fato o credor do ativo e o devedor do passivo. Assim o crédito do proprietário corresponde ao débito dos agentes e correspondentes e, vice-versa, o crédito deles corresponde aos débitos do proprietário. Os agentes e correspondentes nunca são debitados sem que o proprietário seja creditado ou debitado por igual importância.

6- O haver e o dever do proprietário só variam em consequência de perdas, ganhos, reduções ou reforços da dotação inicial da azienda. FAVERO (2011)

Mesmo com toda a influência que a escola personalista exerceu na contabilidade, ela foi perdendo lugar para a teoria de Fábio Besta, que dizia que o que importava não era personificar as contas, e sim avaliar a riqueza patrimonial, se estabelecendo então mais uma corrente de pensamento, a corrente controlista.

O Controlismo foi uma escola que de certa forma surgiu em reação ao Personalismo, reprimiu a personificação das contas e citava que o objeto de estudo da contabilidade era o controle econômico das aziendeas, mas esse controle devia ser estudado para que pudesse ter a visão e interpretação dos fatores que faziam com que o patrimônio das empresas sofresse variações.

A corrente controlista foi muito importante para a contabilidade, mas muitos estudiosos afirmaram que o controle da riqueza não representava a dimensão da contabilidade, e ainda que as controles auxiliavam na identificação do objeto de estudo da contabilidade e não que este era seu objeto ou seja, afirmavam não representar o principal estudo da contabilidade por ser uma ciência tão ampla, segundo alguns estudiosos o objeto de estudo tinha que ser algo mais amplo também, então se abriu espaço para a escola Reditualista.

Ainda contextualizando com Sá, o Reditualismo foi a quarta escola a se desenvolver, teve como principal pensador Eugen Schmalenbach e tinha como objeto de estudo o resultado, podendo ser este positivo ou negativo. Para Schmalenbach o rédito representava a base que explicava e justificava todos os processos contábeis, acreditando que uma empresa só poderia conseguir o êxito dependendo do lucro que ela conseguisse alcançar. Porém a escola Reditualista não ganhou muita força e logo perdeu lugar para a corrente Aziendalista devido a estudiosos afirmarem que o rédito era não era a causa da dinâmica patrimonial, mas sim o efeito.

A escola Aziendalista surgiu em reação à escola Reditualista, por afirmar que apenas o rédito não representava a contabilidade, pois era um estudo muito restrito, portanto Gino Zappa, o principal defensor da escola Aziendalista definiu a azienda como objeto de estudo.

Deste modo, Favero (2011, p.19) cita as principais características da escola aziendalista:

Procurar integrar os conhecimentos necessários à gestão da azienda numa única disciplina; e desenvolver uma teoria a partir do resultado partindo do pressuposto de que este representa o produto algébrico dos custos e receitas resultantes das operações da entidade.

Gino Zappa sofreu muitas críticas devido a essa teoria, críticas principalmente vindas de Vincenzo Masi que definiu o patrimônio como o objeto de estudo da contabilidade, surgindo assim a corrente patrimonialista. A escola patrimonialista introduziu a estática e a dinâmica patrimonial, sendo a estática, o patrimônio em si, ou seja, as contas do balanço patrimonial e o conhecimento sobre a situação patrimonial das empresas, já a dinâmica sendo o que gera as receitas e as despesas, que são encontradas na demonstração do resultado, o que gera aumento ou diminuição no patrimônio. (SÁ, 2008)

Para Vincenzo Masi o patrimônio sim, representa o real objeto da contabilidade, pois é uma grandeza que condiz com a amplitude da ciência contábil. As escolas que não foram bem sucedidas, e nem citadas por alguns autores foram as doutrinas Neocontista e Universalista. Sendo a escola Neocontista, para alguns autores, contrária à corrente Personalista e a corrente Universalista contrária à corrente Neocontista.

O Neocontismo contrariou a ideia de personalidade das contas e teve como objeto de estudo a riqueza patrimonial. Acompanhava as modificações que ocorriam no patrimônio e descrevia que os débitos deviam ser de mesmo valor que os créditos, ou seja, devia seguir o método das partidas dobradas. Na escola neocontista ficou estabelecido que as contas pertencentes ao ativo seriam reduzidas quando se creditasse e aumentadas quando houvesse um débito, já as contas do passivo e patrimônio líquido seriam o contrário, ou seja, quando houvesse um débito seriam reduzidas e quando houvesse um crédito seriam aumentadas.

O Universalismo assim como o Neocontismo não teve êxito, mas foram pensamentos de estudiosos e pesquisadores, por isso são também citadas e estudadas. O Universalismo foi uma doutrina criada pelo brasileiro Francisco D'Áuria que tinha como ideia a contabilidade como um sistema universal, tratando esse como o objeto de estudo da ciência contábil, sendo nesse aspecto muito criticado por definir um objeto de estudo muito amplo, por isso a escola não teve êxito. Mesmo com toda a repercussão da escola italiana ela perdeu lugar para a escola norte-americana, pois a partir do século XIX mudanças significativas ocorreram no ambiente contábil.

A contabilidade passou por uma série de acontecimentos em que foram responsáveis por sua expansão, principalmente no final do século XIX e início do século XX. Acontecimentos que fizeram com que a contabilidade se tornasse mais abrangente, mais

complexa, tendo uma maior participação de usuários, se tornando mais confiável, mais clara, onde os investidores e os acionistas sentiam segurança em usufruir dessa ferramenta de muita importância para as empresas, se devendo isso ao desenvolvimento da indústria, do mercado de capitais e do comércio. O estudo levou em consideração mostrar as escolas nascidas na Itália por ser uma pesquisa com recorte nesse período.

O estudo das escolas vem como principal intenção definir o objeto de estudo da ciência, pois para a contabilidade ser considerada uma ciência, teria que atender a diversos requisitos, e um deles era ter um objeto de estudo próprio, e isso demorou por muitos anos, devido a todos estes pensamentos distintos.

7 A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA

A contabilidade teve um amadurecimento a partir do século XVIII, e foi onde estudiosos puderam concluir que era necessário ter o entendimento das transformações que ocorriam no patrimônio e do que acontecia com a riqueza patrimonial, para eles não bastava só escriturar, também tinha que saber o que a escrituração significava.

Para ser considerada uma ciência a contabilidade historicamente sofreu uma evolução. “A convicção de que a contabilidade é uma ciência é conseguida por meio de indagações que começam por identificar o que se faz necessário para que um conhecimento seja científico” (SÁ (2008, p.37). De outro modo,

O enquadramento da Contabilidade, como ciência, deveu-se ao fato da mesma atender a todos os requisitos convencionais necessários para tal qualificação, ou seja: ter objeto próprio, método específico, finalidade determinada, teoremas, teorias, hipótese, tradição etc (SÁ, 2008, p.39)

No quadro a seguir pode-se notar de forma mais clara que a contabilidade atende aos requisitos para ser considerada uma ciência.

REQUISITOS LÓGICOS NECESSÁRIOS A UMA CIÊNCIA	REQUISITOS CUMPRIDOS PELA CONTABILIDADE
Possuir um OBJETO ou matéria específica de estudos.	O PATRIMÔNIO das aziendas ou células sociais é o objeto de estudo específico.

Analisar o objeto sob um ASPECTO PECULIAR.	A EFICÁCIA ou satisfação das necessidades plenas das células sociais é o aspecto sob o qual a riqueza é observada.
Levantar hipótese válidas	Hipóteses sobre POTENCIALIDADES do patrimônio, como as contingências, por exemplo, são frequentes.
Estudar os fenômenos com rigor ANALÍTICO.	ANÁLISE DA LIQUIDEZ, ANÁLISE DE CUSTOS, ANÁLISE DO RETORNO DE INVESTIMENTOS etc.
Possuir MÉTODOS básicos de estudo do objeto.	Os métodos FENOMENOLÓGICOS e INDUTIVO AXIOMÁTICO são os básicos.
Enunciar VERDADES de valor universal.	Exemplo: quanto maior a velocidade do capital circulante, tanto menor a necessidade de capital próprio.
Permitir PREVISÕES.	ORÇAMENTOS financeiros, de custos, de lucros etc. São usuais.
Acolher CORRENTES DOUTRINÁRIAS.	CONTISMO, PERSONALISMO, CONTROLISMO, REDITUALISMO, PATRIMONIALISMO, AZIENDALISMO, NEOPATRIMONIALISMO.
Possuir TEORIAS próprias.	Teoria das aziendas, Teoria do Rédito, Teoria do Valor, Teoria do Equilíbrio Patrimonial, Teoria das Funções Sistemáticas etc. São algumas das muitas existentes
Basear-se em conhecimentos de natureza TRADICIONAL conquistados.	MILENAR é a acumulação do conhecimento contábil.
Prestar utilidade.	Aplica-se aos MODELOS DE COMPORTAMENTO DA RIQUEZA PARA GESTÃO empresarial e institucional a orientação de investimentos; ao controle orçamentário e fiscal, a produção de meios de julgamento etc.

Quadro 2: Requisitos para a contabilidade ser considerada uma ciência

Fonte: Sá, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 39.

Alguns estudiosos afirmam que a contabilidade deveria se classificar no ramo da matemática, outros dizem que era no ramo da economia, alguns até acham que melhor se classificaria como ciência aziendal. A contabilidade é mostrada como uma ciência social:

A contabilidade está perfeitamente caracterizada como ciência social autônoma, pois tem o seu campo próprio de investigação, o patrimônio que é o seu objeto e o seu objetivo que é registrar e analisar a movimentação da riqueza das células sociais. Tem por função a de receber informações sobre atos administrativos e fatos contábeis, e produzir informações organizadas sobre as informações econômicas, financeiras e sociais. (HOOG, 2013, p. 107)

Esse contexto gerou muita polêmica, porém em 1836 a contabilidade foi reconhecida como ciência social pela Academia de Ciências da França, fazendo com que alguns pensadores, estudiosos entendessem e aceitassem a contabilidade como ciência social.

8 A BUSCA PELO NOVO OBJETO DA CONTABILIDADE

Longa é a história da contabilidade. Para se chegar ao que se tem hoje, foi formado um extenso arcabouço teórico, muitos estudiosos se dedicaram a estudar a contabilidade de forma a entender qual o objeto de estudo. Se passaram várias teorias, várias doutrinas, cada uma com uma liderança intelectual, uma contrariando a outra e até complementando, mas de certa forma substituindo uma à outra.

A última escola contábil a ser desenvolvida foi o Neopatrimonialismo, que destacou como objeto de estudo o patrimônio e as movimentações que ocorrem com a riqueza das empresas e das instituições. O Neopatrimonialismo surgiu nas últimas décadas do século XX, sendo a mais nova corrente de pensamento contábil, tem como objeto de estudo o entendimento de tudo que acontece com o patrimônio das empresas e instituições. Afirma ainda que o patrimônio e as forças externas não se movem sozinhos, vivendo ambos em movimento, em constantes transformações.

O Neopatrimonialismo não se preocupa apenas em descrever os fatos ocorridos, mas também busca explicar porque ocorreram tais fatos, isso se dá pelo fato de ser uma doutrina que evidencia o patrimônio e as suas modificações.

O estudo acerca do objeto ficará mais claro quando aprofundado, mostrando a intenção de evoluir o objetivo da contabilidade, passando a ser investigada a corrente neopatrimonialista.

9 O NEOPATRIMONIALISMO

O Neopatrimonialismo teve origem no Brasil nas ultimas décadas do século XX, tendo como defensor o brasileiro Doutor Antônio Lopes de Sá, fundamentando que o objeto da contabilidade não era apenas o patrimônio, mas também as células sociais e as transformações que ocorrem na riqueza patrimonial devido os empreendimentos humanos.

O neopatrimonialismo de Antônio Lopes de Sá teve como base o patrimonialismo de Vincenzo Masi, pois no patrimonialismo o patrimônio é o objeto de estudo, já no neopatrimonialismo o objeto de estudo é o patrimônio e as células sociais.

O neopatrimonialismo se configura como:

Uma nova corrente científica da Contabilidade que se preocupou especialmente em estabelecer um método de raciocínio para o entendimento sobre o que sucede com a riqueza patrimonial das empresas e das instituições de fins ideais. SÁ (2003, p. 41)

Dessa forma, já que o neopatrimonialismo teve como base o patrimonialismo, pode-se ver o comparativo entre essas duas doutrinas, no quadro a seguir:

Parâmetro de Comparação	Patrimonialismo	Neopatrimonialismo
1. Criador e sistematizador	Vicenzo Masi	Antônio Lopes de Sá
2. Inspirações	Fábio Besta	Vincenzo Masi, Giovani Rossi, Garnier, Ceccherelli
3. Espaço	Itália	Brasil
4. Surgimento (época)	Década de 20 (Século XX)	Década de 80
5. Objeto de estudo	Patrimônio	O Fenômeno Patrimonial
6. Análise de informação	“ex-post”	“ex-ante” e “ex-post”
7. Paradigma	Gerencial	Social com ênfase na gestão patrimonial (eficácia)

Quadro 3 - Comparação entre o Patrimonialismo e Neopatrimonialismo
Fonte: Adaptado, SÁ (2008).

Essa comparação permite verificar que o Neopatrimonialismo é uma doutrina mais holística agregando os fenômenos patrimoniais e o seu objeto de estudo.

O Neopatrimonialismo é uma nova corrente do pensamento contábil que se estruturou através de um conjunto de teorias científicas; implantou uma doutrina compatível com a evolução, apresentando metodologia fundamentada em axiomas e teoremas, tal como sugere a epistemologia ou a lógica das ciências (SÁ 2009, p. 56).

O que se pode notar, é que a doutrina neopatrimonialista foi fundamentada através de teorias científicas, teoremas e axiomas, que contribuíram para o amadurecimento e evolução desse pensamento.

Antônio Lopes de Sá relata que na escola neopatrimonialista o patrimônio se movimenta, sofre alterações e tudo se transforma, portanto tudo tem que estar relacionado, de forma organizada em sistemas, e foi onde ele desenvolveu a teoria geral do conhecimento contábil, ou teoria das funções sistêmicas onde supria todas as outras teorias existentes e que supra todas as que venham a ser criadas.

Sá (2008) cita que o Neopatrimonialismo tem como objetivo, compreender e absorver o patrimônio como um todo, buscando demonstrar todos os fenômenos, todas as modificações que ocorrem no patrimônio das empresas e das células sociais.

Esta corrente doutrinária visa mostrar o patrimônio por etapas, ou seja, mostrando que o patrimônio não pode ser tratado e muito menos visto como igual em momentos diferentes, pois a riqueza patrimonial se diverge ou seja, se transforma.

A doutrina neopatrimonialista ainda está em permanente pesquisa, em busca de se tornar o novo objeto de estudo da contabilidade, essa corrente foi formada com um pouco da contribuição de todas as outras escolas que existiram e que foram estudadas no desenvolvimento deste trabalho, principalmente a atual, o patrimonialismo, que tem um estudo do objeto mais holístico.

Os estudos realizados sobre a escola neopatrimonialista a cada dia vão ampliando mais a riqueza que representa a ciência contábil.

A função social do conhecimento contábil é tão vasta que um dia a humanidade toda haverá de reconhecer que é através da Contabilidade que se conseguirá o bem estar das nações, pelo emprego dos modelos de eficácia patrimonial capazes de indicarem caminhos para a prosperidade. CHACON (2005, p. 45)

Antônio Lopes de Sá é conhecido mundialmente por suas teorias, e ele foi de fundamental importância para a realização desta pesquisa, uma vez que o objetivo esclarecido foi exatamente uma teoria sua, que vem sendo investigada rumo a se tornar o novo objeto de estudo da contabilidade.

10 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Para a exposição dos resultados serão apresentadas as tabelas a seguir que foram coletadas por meio do estudo documental realizado em uma base de dados nacional (Google Acadêmico) nos períodos de 2010 a 2015. Foram identificados no total, 55 artigos que dentre eles, possuíam em seu título ou em suas palavras-chaves as expressões: Contabilidade; Teoria da contabilidade; Escolas contábeis; Nova corrente e Neopatrimonialismo.

A análise foi realizada tanto na forma qualitativa quanto na quantitativa, pois com esses dois tipos fica mais fácil e melhor para se compreender sobre o assunto, se aproximando mais da realidade buscada, uma vez que são análises de origens diferentes. A seguir a tabela que mostra a coleta de conteúdo bibliográfico:

Tabela 1: Apresentação dos resultados da bibliografia

Ano	Artigos Publicados	Artigos relacionados ao tema
2010	11	1
2011	14	1
2012	13	1
2013	10	0
2014	7	0
2015	3	1
Total	58	4

Fonte: Os autores da pesquisa

Os dados apresentados comprovam a carência bibliográfica relacionada ao objeto de estudo o que também é comprovado no referencial teórico desta pesquisa, já que os principais autores citados foram Sá, Favero *et al*, Hoog e Silva. Partindo para a pesquisa com resultados em artigos fica ainda de forma mais explícita a comprovação.

Com relação ao total de artigos percebe-se a existência de 58 artigos, mas quando o estudo é delimitado ao objeto da pesquisa verifica-se que apenas 4 trabalhos fazem referência acerca do assunto.

Em todos os anos se obteve apenas um artigo e em 2013 e 2014 não se obteve nenhum resultado. A tabela a seguir mostra em percentuais o número de artigos encontrados em cada ano:

Tabela 2: Apresentação em percentual dos resultados da bibliografia

Ano	Artigos Publicados (%)	Artigos relacionados ao tema(%)
2010	19,6%	25%
2011	24%	25%
2012	22,4%	25%
2013	17%	-
2014	12%	-
2015	5%	25%
Total	100%	100%

Fonte: Os autores da pesquisa

O ano de 2010 trouxe uma representatividade de 19,6% de artigos quando verificado com base no total de artigos publicados, mas ao serem relacionados ao objeto da pesquisa ocupou um percentual de 25%. Já para o ano de 2011 o resultado foi de 24%. Quando verificada a proporção representativa dos artigos relacionados ao tema, obteve-se 25%, que em número se identifica 1 artigo, pouco ainda para a pesquisa bibliográfica. Em 2012 verificou-se a existência de 22,4% de artigos na base de dados do Google acadêmico e quando verificado os assuntos relacionados às palavras chave, percebeu-se a quantidade também de 25%.

Para 2013, notou-se a existência de um percentual de 17% e quando verificado a relação com a pesquisa não foi obtido nenhum resultado. Analisando 2014, foi verificado a quantidade de 12% do número total de artigos nesse ano, e com relação ao assunto também não constava nenhuma pesquisa.

E por fim, em 2015, 5% das pesquisas foram encontradas, mas com relação ao assunto cerne da temática apenas 25%. O que em números é representado por 1 artigo mostrando de forma enfática a carência de bibliografia sobre o objeto de estudo. Desta forma os resultados a serem avaliados terão como base os quatro artigos adiante apresentados

A seguir será apresentada o quadro 4 que mostra resumidamente os quatro artigos estudados :

Autores/Ano	Título	Metodologia	Objetivo Geral	Resultados coletados
Luiz Ivan dos Santos Silva (2010)	Contabilidade: Objeto, Objetivos e Funções	Pesquisa documental	Demonstrar, de forma condensada, a evolução do pensamento contábil, identificando o objeto, os objetivos e as funções de tão importante ciência.	Em uma visão mais pragmática, a contabilidade visa o fornecimento de informações para os vários usuários, com intuito de propiciar decisões racionais.

Natasha Young Buesa (2011)	De Fibonacci a Antonio Lopes de Sá: 800 anos de romantismo contábil	Pesquisa documental	O objetivo deste trabalho é, baseado em uma série de pesquisas de caráter bibliográfico, sobre os diversos autores e as diversas escolas que influenciaram o pensamento contábil bem como as características do Romantismo, reunir em um só documento importantes personalidades e as doutrinas que os influenciaram nesses 800 anos de Romantismo Contábil.	Verificou-se sobre os diversos autores e as diversas escolas que influenciaram o pensamento contábil bem como as características do Romantismo, reunindo em um só documento importantes personalidades e as doutrinas que os influenciaram nesses 800 anos de Romantismo Contábil.
Jéssica Magalhães Silva e Valério Nepomuceno (2012)	A queda da contabilidade europeia e a ascensão do modelo contábil norte-americano no Brasil: uma revisão de literatura	Pesquisa não experimental	Analisar o processo de mudanças dessas duas escolas de contabilidade, detectando as razões da queda da escola europeia e a ascensão da escola americana, bem como as consequências dessas mudanças para a cultura contábil brasileira.	Podemos concluir que os dispositivos legais e regulamentadores influenciaram de forma muito concreta a transformação da contabilidade até os atuais princípios contábeis no Brasil, sendo neste caso, a publicação da Lei 6.404/76 um marco da nova fase da contabilidade no Brasil, como inspiração na escola norte-americana, rompendo de vez com a escola italiana.
José Maria Paixão Filho, Thiago Gaspar de Oliveira, Neimar Sousa Pinto Pereira, Cléber Augusto Pereira, Renato Monteiro (2015)	A Contabilidade na Visão Evolutiva: Agregando e Valorando o Capital no Âmbito Teórico Contábil	Documental		infer-se na observância do que os doutrinadores evidenciaram, partindo da pré-ciência (no inconsciente) até a ciência propriamente dita, pode-se associar a idéia de que cada teoria, mesmo que intuitivamente, procurou buscar a agregação de valores ao capital das empresas enriquecendo os seus informes contábeis.

Quadro 4: Resumo dos artigos encontrados

Fonte: Elaborado com base nos autores citados.

Dos quatro artigos estudados, três apresentam a pesquisa documental, enquanto o outro apresenta metodologia não experimental. Todos os artigos acabam chegando às mesmas questões estabelecidas na problemática desta investigação quanto à contribuição das escolas para o Neopatrimonialismo, reafirmando o quanto foi de suma importância estes estudos realizados pelos criadores de cada escola, o quanto valeu a pena cada indagação e cada resposta buscada pelos mesmos, se não fossem estes estudos não teríamos a contabilidade como ciência.

11 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muitos estudiosos passaram a estudar a ciência contábil em busca de descobrir o seu objeto de estudo e foi onde desencadeou o período das doutrinas contábeis, onde cada uma tinha uma liderança intelectual defendendo o que na sua concepção representava o objeto de estudo da contabilidade. Surgiu então deste modo as escolas ou doutrinas contábeis que foram o Contismo, Personalismo, Controlismo, Reditualismo, Aziendalismo e Patrimonialismo. Cada uma dessas correntes doutrinárias tinha seu líder intelectual defendendo um objeto de estudo que a cada escola era substituído ou complementado, pois haviam discordâncias entre os autores, estes estudos levaram ao entendimento da nova corrente, a neopatrimonialista.

A doutrina neopatrimonialista visa definir todos os acontecimentos que fazem com que o patrimônio sofra alterações, pois só assim será feita a avaliação correta do mesmo vendo-o de maneira geral, pois na visão dessa corrente a contabilidade deve permanecer junto à sociedade e as suas mudanças. O Neopatrimonialismo não existiria se não tivessem ocorrido todos estes estudos que foram base para sua origem.

REFERÊNCIAS

- BÍBLIA. 2011. **A Bíblia Sagrada**: Antigo e Novo Testamento. Traduzida em português por João Ferreira de Almeida. 2º ed. Brasil. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 1993.
- FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade Teoria e Prática**. 6º ed, São Paulo, Atlas, 2011.
- HOOG, Wilson Zappa. **Contabilidade Teoria Básica e Fundamentos**. 2º ed, Curitiba: Juruá, 2013.
- IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 5º ed, São Paulo: Atlas, 2009.
- LOPES, André CharoneTavare. **Fundamentos da Evolução Histórica da Ciência Contábil**. 2009.
- LOPES, Jorge Expedito de Gusmão et al. **Divulgação da Doutrina Contábil Brasileira: O Neopatrimonialismo**. 2007
- SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 4º ed, São Paulo: Atlas, 2008.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade**. 4º Ed. Curitiba: Juruá, 2011.

SILVA, Rodrigo Antônio Chaves da. **Epistemologia** – da razão do patrimonialismo e do neopatrimonialismo na evolução do conhecimento contábil. 2008

SILVA, Luiz Ivan dos Santos. **Contabilidade**: Objeto, Objetivos e Funções. 2008

YASSUDA, Ricardo Yoshinobu. **Estudo da história da contabilidade do paleolítico superior à doutrina neopatrimonialista**: A evolução do pensamento científico e filosófico da contabilidade. 2004