

# ***BASES DAS ESCOLAS EUROPÉIA E NORTE-AMERICANA, PERANTE A CULTURA CONTÁBIL E A PROPOSTA NEOPATRIMONIALISTA***

*Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá (\*)*

## **RESUMO**

Como entender a matéria contábil, o método que se emprega para estudá-la, o respeito às tradições históricas como conquistas já feitas, as grandes finalidades desse conhecimento, em suma, como possuir uma visão realista e verdadeira sobre os fenômenos da riqueza individualizada é o que caracteriza uma “escola científica de Contabilidade”. Diversos desses núcleos se formaram e ainda se formam, não só no setor contábil, mas, em todas as ciências, sempre em torno de lideranças, quer de pensadores, quer de grupos interessados em manipular idéias. Algumas escolas, todavia, basearam-se apenas no consenso de grupos e se ataram a um raciocínio pragmático. Por serem diferentes as concepções e os efeitos do tratamento que se tem dado à Contabilidade, as principais distinções de entendimento encontram-se, na atualidade, entre as escolas norte-americanas, pragmáticas e as européias, científicas. No Brasil a corrente científica do neopatrimonialismo oferece novas propostas em suas bases, mas, mantendo a fidelidade com as raízes latinas do conhecimento contábil.

---

\* Contador. Presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis. Detentor da Medalha do Mérito Contábil João Lyra.

## INFLUÊNCIAS ANTIGAS E VISÕES MODERNAS

Se tivéssemos que imaginar a Química nuclear sob a ótica dos alquimistas medievais, uma grande confusão, naturalmente, seria estabelecida.

Se os conceitos das ciências naturais, emitidos por Lucrecio (99-55 antes de Cristo) se estratificassem, não se conseguiria, na atualidade, entender a biogenética.

Em Contabilidade se passa a mesma coisa, ou seja, não é possível, em nossos dias, limitar o nosso conhecimento a uma simples técnica informativa, a uma tradição de registros, ou, pior ainda, admitir que possa haver em torno disto uma “ciência da informação” (todas as ciências usam registros e demonstrações e nem por isto são ciências da informação).

A ótica dos que só conseguem ver na Contabilidade um recurso para produzir escriturações, demonstrações e fluxos gráficos é resultante de uma visão míope, sem competência, limitada a “formas”, alheia à “essência do conhecimento”.

Assemelha-se, tal entendimento, ao de desejar definir um adulto pelo retrato que se tirou do mesmo quando era ainda criança e a crer que tal fotografia seja a própria pessoa.

Tal como a foto, o registro é apenas a memória de um fato.

Uma coisa é informar sobre um acontecimento e outra é explicar, interpretar e entender sobre o acontecido.

Evidenciando sua observação sobre a matéria o emérito mestre Gonçalves da Silva observou:

*“A Contabilidade nasceu na fúria dos negócios e até finais do século XIX, foi sempre feudo dos práticos pois nunca mereceu atenção de pessoas com bastante saber e engenho bastantes para a tirarem do pântano do empirismo e das sistematizações precipitadas.”*

*“A verdade é que só então começou a ser objeto de investigações metódico por parte de alguns contabilistas mais cultos e talentosos e de um ou outro economista ou matemático.”*

*“Antes de Villa, de Cerboni, de Besta e de outros estudiosos que nessa época vieram sacudi-la do marasmo em que jazia, raros são os autores que merecem ser recordados por qualquer contribuição real para o seu progresso teórico.” (F.V. Gonçalves da Silva – Doutrinas Contabilísticas, edição Centro Gráfico de Famalicão, Vila Nova de Famalicão, 1959, páginas 11 e 12)*

Tal observação equivale a ressaltar que por longo tempo a Contabilidade foi apenas uma técnica, procurando aplicações na forma de memorizar acontecimentos relativos ao patrimônio, só se transformando em ciência no momento em que se dedicou a “explicar” o que era registrado.

Há cerca de dois séculos, diversos intelectuais já alertavam sobre essa referida diferença no campo da Contabilidade.

Seguindo a atmosfera de evolução das ciências que envolvia os fins do século XVIII, os intelectuais europeus da área contábil começaram a produzir trabalhos memoráveis de natureza doutrinária.

As referidas “leis lógicas do espírito humano”, a “condição de observação dos fatos, quer estática, quer dinamicamente”, evocadas por Comte, na introdução de seu

alentado Curso de Filosofia Positiva (5a. edição, de 1892, páginas 26 e 27), os teóricos da Contabilidade já as tinham como método.

Foi assim que, em 1840 (apenas 10 anos após a primeira edição da referida obra de Comte), o genial italiano Francesco Villa, lecionou, seguindo a essa direção do pensamento positivo:

*"...o pleno conhecimento da manutenção de contas e registro constitui a arte de quem computa (guarda livros), mas não é suficiente para um contador... o qual não se limita só a manter livros, mas, a censura das prestações de contas que de tais livros se deve extrair sem o que não poderia haver um critério de julgamento dos resultados de uma administração, nem se conhecer a natureza desta, os detalhes, as normas, as leis e a adequação que a rege." (Francesco Villa – La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche, edição Angelo Monti, Milão, Julho de 1840, Idéias Preliminares, II)*

O que procurou evidenciar, o citado intelectual, foi a nítida diferença entre a função de escriturar para informar e aquela de saber o que significa a informação.

Villa criou uma escola vigorosa da qual se derivariam outras não menos importantes, ou sejam as capitaneadas pelos geniais: Fábio Besta (Controlismo), Alberto Ceccherelli (Aziendalismo), Vincenzo Masi (Patrimonialismo), desta última também emergindo o nosso Neopatrimonialismo.

Poucos anos antes de Villa, a Academia de Ciências da França, aquela fundada no tempo do Iluminismo, a mesma que consagrou Lavoisier (1743-1794), Pasteur (1822-1895) e outros grandes vultos do saber humano, reconheceu a Contabilidade como uma ciência social que tinha como objeto o estudo da riqueza individualizada (base para a conclusão foi a obra de R.P. Coffy, em 1836).

Portanto, a influência antiga da escrituração (que por milhares de anos foi sempre relevante) cedeu seu lugar a uma nova forma de observar a Contabilidade, na era em que a ciência caminhava para seu apogeu, no século XIX.

Enfrentando o novo desafio com determinação, uma plêiade de estudiosos criou um vigoroso complexo de doutrinas.

Os intelectuais europeus, superando o que tradicionalmente se fazia, construíram, assim, através de métodos próprios, toda uma estrutura científica.

As exigências modernas que forçaram reformulações em todos os ramos do conhecimento, fizeram com que a Contabilidade comparecesse também com a sua parte, de forma oportuna.

Da tradição, entretanto, conservou-se o apego aos registros, esses que alguns que se apresentam como intelectuais em nossas letras ainda dele não se libertaram.

A era moderna de nossa ciência, todavia, apresentou doutrinas científicas que exigiram esforços especiais e superiores da inteligência.

O que por milênios ficara na mente dos contadores, daqueles de melhor nível de inteligência, finalmente estruturou-se em teorias, seguindo a métodos racionais, com interesse em conhecer a verdade sobre o movimento da riqueza das empresas e instituições.

O que era apenas uma "prática" transformou-se em um conhecimento organizado sobre fenômenos de um agregado em movimento que visa a suprir necessidades dos empreendimentos (patrimônio).

*Rompeu-se, com este direcionamento a velha crença de que todo julgamento da experiência por si só é uma verdade e partiu-se para o domínio da lógica.*

Ou seja, a transformação da cultura contábil seguiu ao que lecionaria Goblot, em sua obra consagrada pela Academia de Ciências Morais e Políticas da França, ao tratar dos julgamentos da experiência:

*"Nem todas as experiências constituem conhecimentos verdadeiros"*

*"O que constitui um conhecimento verdadeiro, um fato científico, não é a experiência subjetiva" (Traité de Logique, 8ª. edição, Colin, Paris, 1947, página 47)*

No caso da Contabilidade, mesmo o entendimento sobre fenômenos patrimoniais (que existem provas históricas de que foram considerados) não gerou matéria científica senão a partir do século XIX, por falta de disciplina lógica, aquela que só as doutrinas das nossas correntes européias viriam a propiciar.

Tal vocação, todavia, não se operou em todo o mundo com a eficácia desejável, havendo até a marginalização de valores intelectuais para que prevalecesse uma política da conveniência de grupos interessados no uso da Contabilidade para dissimular e ofuscar a verdade (assim ocorreu com a denominada escola americana, de acordo com o que informa e acusa um relatório do Senado dos Estados Unidos, referido na bibliografia).

Aos que não convêm a realidade, também não interessa a ciência porque esta só a verdade procura.

## **AS BASES DAS ESCOLAS CONTÁBEIS EUROPÉIAS DE VOCAÇÃO CIENTÍFICA**

Desde o início do século XIX e até as primeiras décadas da segunda metade do século XX floresceram, na Europa, grandes escolas de pensamento científico da Contabilidade (ver sobre a matéria a minha obra História Geral e das Doutrinas da Contabilidade, edição Atlas, São Paulo e VISLIS, Lisboa).

França, Alemanha, Itália, foram os países onde se criaram as mais copiosas e influentes doutrinas (Contismo, Neo-Contismo, Personalismo, Controlismo, Neo-Controlismo, Reditualismo, Patrimonialismo, Positivismo, Aziendalismo).

Todavia, também apresentaram suas idéias e construíram teorias grandes mestres de Portugal (Jaime Lopes Amorim, com a Teoria do Equilíbrio e Martim Noel Monteiro, com o seu Relativismo).

Na Itália, onde a efervescência cultural científica contábil foi das mais vigorosas, muitas escolas se formaram, capitaneadas por expoentes intelectuais, dentre os quais se evidenciaram Francesco della Penna, Vitorio Alfieri, Francesco De Gobbis, Carlo Ghidiglia, Giovanni Rossi, Nicola Garrone, Pasquale D'Angelo, Aldo Amaduzzi, Lorenzo De Minico, Gaetano Corsani, Egidio Giannessi, Pasquale Saraceno, Nicola Tridente, Ângelo Chianale, F. M. Paces, Carlo Fabrizi, Domenico Amodeo, Ângelo Riera, Giovanni Ferrero, Pietro Onida, Ubaldo de Dominici, Lino Azzini, Carlo Antinori, Paolo Cassandro, Ugo Caprara, Alberto Riparbelli e outros.

A Europa, pois, com seriedade, desenvolveu vasta matéria teórica e lógica, arrefecendo-a apenas há algumas décadas passadas, em razão da pressão dos Estados Unidos, estes praticamente impondo as suas normas pragmáticas, tendo como veículos

de ação, basicamente, instituições financeiras e as multinacionais de auditoria, poderosas empresas de altíssimos faturamentos (segundo denúncia do senado norte-americano tais empresas *de serviços foram as responsáveis pela implantação dos sistemas que conduziram a muitas falhas e fraudes, essas que ainda continuam a ocorrer*).

Destacou-se, em várias partes do velho continente, a atuação de importantes líderes e doutrinadores, fiéis ao compromisso com a verdade, produzindo matéria científica, além dos italianos mencionados, luminares como: Eugen Schmalenbach, Leo Gomberg, J. F. Schär, Rudolf Dietrich, H. Nicklisch, J. Dumarchey e entre os da atualidade Moisés Garcia Garcia, José Maria Requena Rodriguez, Antônio Callafel, José Maria Fernandez Pirla, Fernando Lamouroux, Leandro Cañibano Calvo, Manuel Ortigueira Bouzada e outros.

Quem analisa o pensamento contábil europeu, a partir das obras dos fins do século XIX, pode observar o rigor do método e a seriedade com se tratou o fenômeno ocorrido com o patrimônio das empresas e das instituições.

O que importou aos grandes intelectuais referidos, como indagação epistemológica, foi o bem determinar o objeto de estudos, a finalidade, a metodologia contábil; a meta dos mesmos não foi a de como se registrar, nem como se demonstrar apenas, mas, sim entender “o que acontece com a riqueza”, “para que ela serve”, como dela se deve servir o homem para que este alcance os propósitos eficazes em seus empreendimentos.

Os notáveis trabalhos sobre a identificação dos desastres empresariais, os motivos que levam ao desequilíbrio, as perspectivas de prosperidade, o comportamento perante as crises econômicas, as influências dos custos em suas correlações com as receitas, foram alguns dos temas que evidenciaram a grandeza de uma disciplina que transcendendo a sua fase de apenas memória de fatos, começou a ditar modelos de comportamento da riqueza (notáveis foram os trabalhos de Ceccherelli, Riparbelli, Zappa, Masi, Onida, Amaduzzi e tantos outros).

Buscaram os nossos intelectuais europeus a “essência” e não apenas a “forma”.

Objetivaram julgamentos categóricos, ou sejam, os de afirmar ou negar o que ocorre entre termos comparados, socorrendo-se de uma lógica comprometida com a realidade e não apenas com as alternativas de como realizar lançamentos e apresentar demonstrações.

As já referidas obras de Besta, Rossi, Ghidiglia, Ceccherelli, Riparbelli, Zappa, Masi, Onida, Ferrero, Giannessi, são autênticos monumentos de valiosos raciocínios, de rara coerência.

Teve, esse grupo de titãs de nosso conhecimento, por base, o entendimento consagrado de que se pode fazer ciência de qualquer matéria que se deseje, desde que se tenha um objeto determinado de indagação, uma finalidade específica sob a qual o objeto é observado, um método próprio, conceitos sólidos, teoremas, teorias e uma séria observação constante sobre as relações lógicas que existem na determinação dos fenômenos que se estudam.

O reconhecimento da necessidade da especulação intelectual sobre os acontecimentos ocorridos em razão da transformação da riqueza dos empreendimentos humanos, foi o tema central dos intelectuais europeus da área contábil, desde o nascimento das doutrinas científicas (já em 1836 com Coffy e em 1840 com Villa).

A razão de tais bases estava na própria concepção de Aristóteles que identificou o conhecimento científico com aquele da “substância das coisas”.

Entenderam os consagrados gênios de nossa disciplina ser preciso conhecer as causas que imprimiam modificações no patrimônio e que tinham como conseqüência a prosperidade ou o definhamento das organizações.

Cientes estiveram que não bastava estar informado, por exemplo, que se gastou tanto ou quanto em um determinado empreendimento, sendo necessário saber se os gastos se operam de forma racional, proveitosa e em que limites devem ser realizados.

Os europeus formaram suas escolas procurando conhecer as relações que guiavam as mutações dos bens.

Desde o início do século XX estiveram conscientes de que os registros eram apenas instrumentos de memória e que isoladamente pouco representavam.

Estudaram fenômenos, partindo de observações e consideraram a escrita contábil apenas como um conjunto de “memórias de acontecimentos”.

Tiveram divergências quanto a natureza dos objetos de investigação (e foi isto que caracterizou as correntes científicas), mas, no desenvolvimento da matéria foram extraordinários em construções coerentes de óticas sobre a realidade patrimonial.

A cultura contábil se formou em torno de gênios que seguiam ordens lógicas e usavam suas privilegiadas inteligências (como aconteceu na Química, na Física, na Biologia, nas Matemáticas, no Direito, na Sociologia, em suma em todos os ramos do conhecimento humano).

Não foi baseado no que os outros entendiam que Newton fixou seus princípios, mas, sim, nas observações próprias e com o uso de sua privilegiada inteligência (e assim também ocorreu com Leonardo, Galileu, Copérnico, Bahe, Ritter, Darwin, Faraday, Neander, Maxwell, Pasteur, Mendel, Nobel, Hertwig, Hertz, Koch, Knorr, Galton, Ramsay, Becquerel, Birkelan, Curie, Rutheford, Eyde, Röntgen, Marconi, Edson, Lorenz, Berger, Hubble, Richter, Chadaick, Domagk, Watt, Oparin, Hahn, Bethe, Einstein, Fermi, em suma, com a totalidade dos seres responsáveis pela qualidade do progresso do conhecimento humano).

As conquistas de Coffy, Villa, Besta, Cerboni, Rossi, dos gênios da Contabilidade, já referidos, no início do século XX, nas três primeiras décadas, foram provenientes de uma cultura já amadurecida e seguiram sempre e cada vez mais se valorizando, utilizando-se dos mesmos critérios metodológicos de indagações que orientaram os grandes gênios nos outros ramos do saber humano.

As origens de tais avanços culturais tiveram sementes seculares, em razão da tradição da disciplina contábil.

Alguns trabalhos, todavia, prenunciaram a vocação que deveria ser aperfeiçoada na era do positivismo (século XIX) e as encontramos desde 1586, em Angelo Pietra e em 1790 em Ludovico Flori (tenho o privilégio de possuir ambas as edições dos livros desses mestres em minha biblioteca), ou seja, como escreve Masi, em sua derradeira obra (revisada e concluída por Carlo Antinori):

*“Ao longo de séculos sucessivos a elaboração teórica direciona-se para o método clássico: mas, já entre os clássicos da Contabilidade encontramos Angelo Pietra e Ludovico Flori na base da especulação teórica na qual se encontra uma doutrina de vocação patrimonialista nascente.”.* (Vincenzo Masi – *La Ragioneria*)

*nell'età moderna e contemporânea – revista e complementada por Carlo Antinori, edição Giuffrè, Milão, 1997)*

As referidas obras (Pietra e Flori) ainda se prendem com relevância aos procedimentos de registro (escrituração por partidas dobradas), como era predominante desde os tempos antigos, mas, sobre a questão ensaiaram doutrinas, especialmente Pietra (onde encontramos os conceitos de débito e crédito foram do âmbito jurídico e que sempre foi o predominante, desde a antiguidade).

Desde as mais antigas publicações contábeis do continente europeu que se valoriza a matéria como algo que transcende a simples informação, tratando-a como fonte de guia da gestão dos empreendimentos (assim, em 1520 Diego Del Castillo, na Espanha, já a entendia em sua obra “Tratado de Cuentas”).

A busca de conceitos, esses como bases para definições (como leciona Goblot, na obra referida, página 117), foi uma preocupação há cerca de meio milênio, por parte dos europeus, já ensaiando fundamentos para as doutrinas, matéria esta que ensejou alicerces aos cientistas do século XIX.

O entendimento, desde as primeiras doutrinas, até a formação das escolas científicas, esteve comprometido com a importância das explicações dos fatos e interpretações pertinentes, muito acima das simples informações e demonstrações (que passaram a ser consideradas apenas recursos formais).

Não se buscou, na fase científica, o que era o mais conveniente para especuladores ou políticos, nem se preocuparam os intelectuais do velho mundo com o que terceiros entendiam sobre a questão, mas, sim, em encontrar as verdades derivadas da análise de “fatos” e não de “registro de fatos”.

Não se orientaram sobre “o que outros fazem”, em relação ao que “todos fazem”, nem, tão pouco, com a “quantidade de opiniões”, mas, sim, em construir razões de entendimentos do “porque se faz” e “para que se faz” (como ocorreu na Física, na Química, na Biologia etc).

O cientista, em suas teorias, se preocupa com a busca da verdade, de forma organizada e com a disposição da força de sua mente, como orientação de seu método; não é o “consenso” de outras pessoas sobre o que essas raciocinam que leva o intelectual a aceitar o verdadeiro, mas, sim, o que o convence sobre a realidade.

Ou seja, como bem definiu Challaye, em sua tão difundida e clássica obra:

*“...definimos a ciência como um esforço para conhecer a verdade.” (página 21).*

*“quanto mais a ciência for desinteressada no presente, tanto mais ela será capaz de ser útil no futuro.” (página 32)*

*“grande é o risco de dar à ciência uma orientação apenas utilitária.” (página 32)*

*(Félicien Challaye – Philosophie Scientifique et Philosophie Morale, 10ª. edição, editor Fernand Nathan, Paris, 1946)*

O ilustre professor e filósofo francês distinguiu a “verdade científica” de muitos outros aspectos, ou sejam daqueles pessoais, de coletividades, de cunho histórico etc. caracterizando apenas a relativa à realidade das coisas como a alusiva ao campo da ciência (página 20 da obra referida).

Insistiu, também, que a mente do cientista deve estar volvida a reflexões lógicas sem preocupação de utilitarismo imediato.

Assim ocorreu com as escolas européias de Contabilidade, essas que se foram constituindo de brilhantes esforços intelectuais, ao longo dos seus tempos, sem se preocuparem apenas com o utilitarismo, mas, especialmente, em construir explicações organizadas em torno de fenômenos relativos à vida patrimonial dos empreendimentos.

Fundamentaram-se, tais estudiosos em torno de matérias definidas, de finalidades traçadas e métodos rigorosos e consentâneos com as convenções humanas traçadas no campo da lógica científica.

## **AS BASES DA ESCOLA NORTEAMERICANA**

Enquanto na Europa a doutrina, de há muito, já tinha estrutura sólida, os Estados Unidos engatinhavam em matéria de cultura contábil.

Na primeira metade do século XX o que existia naquele país era uma grande variedade de métodos de escriturar e demonstrar e alguns poucos livros de valor que ensaiavam teorias, como os de Paton, Kester e Finney.

Em vez de acelerar o movimento científico, a partir dos teorizadores o que se preferiu foi organizar instituições de classe, através das quais começaram a fixar “Princípios” e “Procedimentos” de registros, a partir do início do século XX.

O regime empregado, entretanto, seguiu a uma linha empírica, de natureza eminentemente pragmática, preocupada apenas em escriturar e informar.

Em 1916 oficializou-se o Instituto Americano de Contadores e as suas 54 jurisdições passaram a ser regidas por uma espécie de Conselho de Contabilidade, fato que contribuiu, dentre outros, para um movimento de normatizações (visando a evitar a grande variedade de procedimentos que na prática existia).

Os primeiros passos, pois, foram os de criar entidades dirigidas pelas empresas mais fortes do setor contábil (as que possuíam maior clientela).

Buscou-se, assim, representatividade, para em nome da comunidade se estabelecer regras de escrituração contábil.

As multinacionais de auditoria se fizeram, desde o início, presentes em tais movimentos e procuraram ter o controle das associações de classe.

Como veículo de formação de opiniões intensificaram-se publicações, dentre elas o “The Journal of Accountancy” (órgão do Instituto Americano, fundado em 1905).

Agindo junto a Bancos e Governo, passaram a constituir comissões para fixar terminologias (a primeira, em 1909, criada no American Institute of Certified Public Accountants) e estabelecer normatizações.

O maior controle governamental que se instituiu em 1913 e 1914, criando o Federal Reserve Board e a Federal Trade Commission, aceleraram as exigências de normas, no sentido de atender as exigências de melhoria nos relatórios de auditoria.

Em 1915 Edward N. Hurley, dirigente da Federal Trade Commission manifestou publicamente a necessidade de estabelecer uniformidade na apresentação das demonstrações contábeis das principais empresas estadunidenses.

Movimentaram-se as entidades contábeis com os órgãos de controle do governo e buscaram estabelecer procedimentos para padronizar.

Pouco depois, no período 1917-1918, editou-se nos Estados Unidos a primeira “recomendação”.

O trabalho era fruto de uma miscelânea de culturas contábeis e não contábeis (todas empíricas em relação à Contabilidade) e tinha como sub-intitulação “Uma

Tentativa de Proposta submetida pelo Federal Reserve Board a consideração de bancos, banqueiros, associações bancárias, comerciantes, industriais e associações industriais, auditores, contadores e associações contábeis” (cópia desse mesmo sistema empírico tentou-se implantar por proposta da Comissão de Valores Mobiliários ao legislativo brasileiro, recentemente e ainda se insiste em tal deformidade).

Os estadunidenses não estavam preocupados com a verdade, mas, sim, com a maioria de opiniões a respeito de assuntos contábeis.

Fizeram, na base do que viria a ser chamado de “escola americana” uma “pesquisa de opinião”, em vez de cederem à genialidade de alguns valores que na época realmente dispunham (esses que superados politicamente não puderam colher o fruto de seus esforços).

Buscou-se ao que convinha aos usuários e não a verdade que esses deveriam ter por dever preservar.

Assim se procedeu também com relação a proposição de outros temas, além do relativo a “Preparação do balanço”.

Nessa seqüência, um dos assuntos que viria a despertar atenções e controvérsias foi o da imputação dos juros sobre o capital aplicado na produção, considerado como “custo”.

A proposição de inclusão foi recusada, emitiu-se uma recomendação, mas, as discussões prosseguiram.

Consolidou-se o costume, nas entidades de classe, através de seus comitês, de consultar aos diversos práticos e associados, o que achavam disto ou daquilo (no Brasil, em certa época isto também se adotou, embora entenda eu que sem o desejo de mudar o que estava já decidido pelas comissões, só para efeito de uma aparência democrática, inclusive quando da reforma da lei das sociedades por ações, essa que foi um retrocesso em matéria contábil no Brasil, pois se copiou o que o Senado dos Estados Unidos, na mesma época, já achava ineficaz).

Em 1920 uma comissão de terminologia disciplinou, dentro de seus critérios subjetivos, nada menos de 6.000 termos usados em Contabilidade.

Nada de original havia nisso, pois, na Europa, em esforço isolado, Pigier já havia em 1907, editado o seu “Dictionaire Comptable” (posso o original dessa obra).

As conquistas científicas contábeis dos europeus, todavia, não pareceu interessar à cultura dos estadunidenses e as grandes obras de doutrina, assim como preciosas publicações do velho mundo, deixaram de ser consideradas (não há prova histórica de que tal apelo à uma cultura já sólida e valorosa do mundo europeu tivesse sido assimilada, segundo o que Stephen A. Zeff narra em seu trabalho “Accounting Lectures 1971, editado pela Universidade de Edinburgh, Illinois, 1972, páginas 110 e seguintes).

Em 1931 o Instituto americano publicou, com 126 páginas, um livro intitulado “Terminologia Contábil” e que foi uma compilação do que se editara em fascículos de uma revista.

O livro corrigia alguns termos que antes se editara em folhas, em razão de críticas de leitores (essa a metodologia, sem valor científico, empírica, que serviu de base a todo um movimento que foi o que gerou a denominada “escola americana”).

As comissões foram-se sucedendo, algumas lideradas pelo pessoal da Arthur Andersen, outras da Price Waterhouse, em suma, sempre sob o comando das cinco maiores empresas multinacionais de auditoria da época.

Em 1922 um comitê da Robert Morris Associates, um escritório do mercado financeiro, propôs ao Instituto um “trabalho fechado” entre eles e a idéia foi aceita em regime intensivo que durou aproximadamente dez anos, onde atuaram William B. Campbell e Frederick H. Hurdman.

Tal tarefa abrangeu o básico, ou seja, a fixação da terminologia e procedimentos de auditoria, resultando em aprovação oficial que se intitulou “Métodos aprovados para a preparação das demonstrações de balanço” .

O panfleto que se editou sobre a “tarefa fechada” foi endossado pelo Federal Reserve Board.

A empresa Robert Morris, do mercado financeiro, constituiu-se, assim, no primeiro maior alicerce da dita “escola americana”, ou seja, não se embasou a dita “escola” em matéria egressa de luminares da doutrina (que os Estados Unidos na época os possuía), mas, de quem se achava no comércio de empréstimos.

O sistema, todavia, foi alvo de duros protestos de um economista da Universidade de Harvard, William Z. Ripley, manifestado em um artigo publicado no “The Atlantic Monthly” e que teve larga repercussão.

Pouco depois, J.M.B. Hoxsey, o novo encarregado da New York Stock Exchange recebeu uma proposta de cooperação, por intermédio de George O. May, da Price Waterhouse, sendo esta, a princípio, recusada.

May, então, desligando-se da Price, instalou uma empresa de consultoria e auditoria e através dela iniciou gestões até que por fim um entendimento acabou sendo feito entre o Instituto de Contadores e a Stock Exchange.

Por “coincidência” a comissão do Instituto, aquela que deveria trabalhar com Hoxsey (que não era Contador) foi presidida por May.

Em 1930 estava selado o acordo que iria depois se consolidar com a adesão das cinco maiores empresas multinacionais de auditoria em torno das “normatizações”.

Nasceram, nessa época, os ditos “Princípios Geralmente Aceitos de Contabilidade” e que não eram, senão, os ditames ao sabor e sob a influência de um grupo fechado que dominava a situação normatizadora.

Em 1933 o objetivo comercial das empresas contábeis encontrava seu grande filão porque a auditoria tornava-se obrigatória para as companhias que tivessem ações no mercado.

Hoxsey intermediou os interesses da normatização e os “princípios geralmente aceitos”, de início cinco, foram encampados pelos órgãos oficiais.

Em 1934 mais um passo era dado, quando no certificado de auditoria se alterou, por “decisão”, a expressão “Nós certificamos” , por “Em nossa opinião”.

Consolidou-se, no caso, uma lesão ética, entendo, enfraquecendo a prova da opinião, facilitando as manobras que alguns anos mais tarde se tornariam evidentes e que seriam acusadas de incompetentes pelo Senado dos Estados Unidos e por copiosos trabalhos do professor da Universidade de Nova York Abraham Briloff.

Na mesma época, enquanto a referida escola americana se preocupava com esses aspectos pragmáticos, comerciais, ensaiando passos, a escola européia já tinha

produzido os grandes monumentos doutrinários de nossa disciplina, através de Schmalenbach, Dietrich, Ceccherelli, Zappa, Masi, Lopes Amorim e outros.

Em 1933 prosseguiu, nos Estados Unidos, a controvérsia de opiniões, e, então, visando a minorar a questão, para estabelecer um domínio de idéias, organizou-se mais um Comitê, composto de sete dirigentes de entidades classistas.

Naquele mesmo ano, diante de tantas indecisões e variedade de sistemas, para as suas companhias filiadas, o Instituto Americano do Petróleo resolveu normatizar a avaliação de estoques, estabelecendo que eles deveriam tomar por base o valor da última entrada e primeira saída dos bens (LIFO).

O governo, diante da insegurança que ainda reinava nas bolsas, em face da matéria contábil e de manobras de especulação, criou, em 1934, a Comissão de Valores Mobiliários (lá denominada SEC - Securities Exchange Commission), esta que só em 1936 começou a discutir procedimentos, para em 1937 acelerar a sua participação.

A aludida SEC tomou como preferência a normatização contábil das indústrias e em 1938 promulgou uma série (de número 4) contendo bases contábeis.

Naquele mesmo ano sugeriu-se a intensificação de pesquisas e em 1939 alguns resultados ocorreram; tais investigações, todavia, seguiram a critérios empíricos, visando só como informar de maneira uniforme, sem preocupação de método científico.

O critério foi o do “casuísmo” (enquanto na Europa, já há várias décadas, trabalhava-se em torno da universalização de entendimentos, pelas vias da ciência).

Os estadunidenses sob o controle de comitês de escolha de dirigentes de entidades contábeis e de multinacionais de auditoria, em base pragmática, em 1939 editaram quatro pronunciamentos que tratavam de regras relativas a: 1 - seis princípios de registros contábeis; 2 e 3 - bancos e 4 - câmbio.

Pela forma como a matéria se disciplinou é fácil perceber que não houve preocupação em organizar um corpo de conhecimento, mas, sim, de atender a problemas imediatos de casos que se apresentavam como de emergência.

Não foi, pois, de admirar que os acadêmicos William A. Paton e Roy B. Kester trocassem farpas e se manifestassem discordantes diante da ausência de critérios lógicos e do excesso de utilitarismo.

Na época o que ocorria foi criticado pela editoria do “The Accounting Review” e notória se manifestou a insatisfação com a condução do problema normativo.

De 1940 a 1959 um intenso trabalho dos Institutos veio a ocorrer, mas, sem abandonar o critério de “consensos quantitativos”.

Nessa mesma ocasião Paton (já referido) e A. C. Littleton publicaram, em 156 páginas o trabalho “An introduction to corporate accounting standards” onde ainda algum teor de teoria existiu, tendo a edição conseguido êxito em seus propósitos (pena que tais bases se tivessem deturpado tanto, posteriormente).

Em 1953 após marchas e contra-marchas, May é substituído por James L. Dohr e vários boletins, em séries, foram editados de 1955 a 1957, visando a influenciar as decisões da SEC (Comissão de Valores Mobiliários).

A preocupação, pois, desde os primórdios e todo o curso que formaria a denominada “escola americana” ou “escola norte-americana” foi o mercado de capitais e não o estudo científico dos fatos que tangem a riqueza individualizada.

Em 1958, apenas 1.800 cópias (número esse irrelevante diante do volume de associados) dos esboços de estudos foram expedidos (e mesmo assim falou-se em “geralmente aceitos”).

*Nos Estados Unidos, por cerca de 20 anos (1940-1960), com alguma insistência* vários estudiosos questionaram a autoridade dos que se pronunciavam em nome de um conhecimento contábil.

Os próprios boletins chocavam-se em opiniões e a competência na elaboração deles provocou questionamentos.

Insistiam, todavia, os que elaboravam as normas de que elas eram “geralmente aceitas” (expressão esta que viria a cair em profundo ridículo, inclusive gerando charges da imprensa, como as que o professor da Universidade de Nova York, Abrahan Briloff, estampa em seu livro *More Debts Than Credits*).

Fico a imaginar o que seria da Física se Galileu, Newton, Huygens, Faraday, Marconi, Plank, Einstein e outros tivessem baseado seus Princípios na “opinião geralmente aceita” de outros físicos, práticos, engenheiros, industriais, funcionários públicos, comerciantes etc.

As mudanças nas organizações dos institutos de classe que ocorreram de 1957 a 1959, também acirraram novas ondas de controvérsias e oposições, segundo comenta Zeff em sua obra já referida.

Por sua vez os “programas de pesquisas”, sem uma teoria básica de orientação (pesquisa necessita de teoria para orientá-la, sem o que se transforma em desordem) foram pouco frutíferas do ponto de vista lógico e isto ensejou, em 1961, nova organização por parte das entidades.

Tão débil e sem consistência científica esteve a dita escola americana que precisaram de cerca de 6 anos (de 1961 a 1967) para simplesmente determinar se o Imposto de Renda deveria ser registrado pelo pagamento ou se deveria gerar provisão.

Nesse processo distribuíram 85.000 pedidos de opinião, receberam cerca de 1.000 respostas apenas e acabaram decidindo tudo na base da influência dos grupos de comando das entidades de classe (estas que hoje são objeto de questionamentos judiciais quanto às suas falhas, taco como críticas duras já atingem as normas americanas denominadas dos ditos FASB ou normas).

Enquanto tais rudimentares dúvidas efervesciam, 40 anos antes Zappa já lançara suas “Tendências Novas na Contabilidade” (1926), Masi o seu Patrimonialismo (1923), no Brasil D’Áuria já há mais de 10 anos havia editado sua Contabilidade Pura (1949), Hilário Franco os seus “Fundamentos Científicos da Contabilidade” (1950) e eu, em 1951, a Filosofia da Contabilidade (tudo isto bem mede a diferença de qualidade cultural entre o mundo latino e o estadunidense).

As “bases” de uma denominada “escola norte-americana” e que viriam, mesmo depois das grandes investidas normativas que se seguiriam nas décadas de 60 e 70 a gerar sérios problemas em várias partes do mundo, não tiveram um compromisso sério com a essência dos fenômenos patrimoniais.

Os diversos escândalos ocorridos no mercado de capitais vieram mostrar a falência de muitas das normas fixadas.

Foi reclamada reforma do sistema, pelo Senado dos Estados Unidos, estampada em relatório de Comissão parlamentar de inquérito que apurou mistificações apoiadas nas padronizações contábeis.

No mesmo relatório foi denunciada a influência no comando da classe contábil pelas multinacionais de auditoria (fato que desde a década de 30 do século XX já

ocorria) e que foram, segundo aquele parlamento, as responsáveis por todas as mazelas (The Establishment Accounting, identificado na bibliografia).

Os escândalos recentes que a imprensa denunciou relativos a ENRON, a GE e outras, nos Estados Unidos, e, no Brasil, os dos Bancos Nacional e Econômico, mesmo sem citar outros graves problemas havidos na Inglaterra, recentemente, são suficientes para provar o equívoco de muitos dos procedimentos derivados da aludida cultura do mundo anglo-saxão.

Confirma-se que a ausência da teoria, aquela que Paton tentou implantar nos Estados Unidos, aquela que não foi considerada em relação aos progressos da Europa (se tivesse sido ouvido o rumo seria outro), debilitou todo um regime norte-americano, embora na defesa dele se encontrem poderosas forças econômicas (porque a verdade nem sempre interessa aos que vivem da especulação).

## **AS BASES DA PROPOSTA NEOPATRIMONIALISTA COMO CORRENTE CIENTÍFICA DE ORIGEM BRASILEIRA**

Não pode existir uma corrente científica sem que ela possua uma teoria geral alicerçada em axiomas, teoremas e metodologia própria.

Estudos e conclusões sobre “casuísmos” não constroem doutrinas universais e nem são conhecimentos válidos em todos os tempos, sob quaisquer circunstâncias.

Há uma diferença substancial entre a “curiosidade” subjetiva e a “análise racional” objetiva; um fenômeno isolado não tem condições de representar a visão holística que se deve ter sobre as ocorrências.

Embora a razão das coisas se encontre nelas mesmas, como ensinava Tales, de Mileto, cabe ao ser humano buscar as relações que promovem os acontecimentos e que movem as essências, dimensionando-as e observando as circunstâncias ambientais sob as quais as coisas acontecem.

Sob a égide desse critério lógico foi que ergui a “Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio” das células sociais, doutrina que alimentou a minha “Teoria Geral do Conhecimento Contábil”, da qual se derivou o “neopatrimonialismo”.

O que gera o fato, como devemos percebê-lo e o que o cerca, ensinaram-me a concepção de três grandes grupos de “relações lógicas” sob as quais devemos estudar os fenômenos patrimoniais, ou sejam, as: “Essenciais” (da natureza originária do fato), “Dimensionais” (as do julgamento da essência) e “Ambientais” (as dos fatores agentes sobre a essência).

Entendi que uma ciência se guia pelo conhecimento de causas e por esta razão tomei como guia central em meu método a necessidade de entender sobre “o que faz acontecer” e não apenas o “acontecido” (critério histórico) ou o “por acontecer” (critério de previsões).

A isto adicionei, em face dos grupos que admiti para classificar os fenômenos, que a visão deveria ser a “holística”.

Aceitando as doutrinas científicas que representaram grandes conquistas, como as de Besta, Masi, Ceccherelli e Zappa, basicamente, parti de axiomas alicerçáveis inspirados na verdade de que “a riqueza não se move por si mesma” e que as causas agentes devem ser estudadas sob a égide do interesse do comportamento dos meio patrimoniais, esses na busca da eficácia.

Logo, os axiomas do Movimento, Transformação e o da Eficácia, foram determinantes para que eu construísse os fundamentos de um novo patrimonialismo ou neopatrimonialismo.

Como decorrência admiti ainda que é a função ou utilidade dos meios patrimoniais que enseja a eficácia e que tudo se estrutura em sistemas.

Identificados os sete sistemas básicos um novo axioma construí e que foi o da interação, ou seja, da influência de um sistema sobre o outro.

As tarefas seguintes foram as de elaborar os teoremas que deveriam construir a Teoria básica e depois ensaiar a estrutura de outras (da Interação, da prosperidade etc.) porque uma ciência se ergue através de um conjunto de teorias.

Desde 1952 tentei teorizações, fieis ao patrimonialismo de Masi e aos estudos de Ceccherelli, ano em que editei a minha obra “Filosofia da Contabilidade” (Editora Aurora, Rio de Janeiro).

Em minha ansiedade de determinar a influência de conjuntos de fenômenos arquitetei a Teoria dos Limites do Custo (conclusão em 1959), da Liquidez Dinâmica (conclusão em 1961), do Equilíbrio do Capital (conclusão em 1963) a das Funções Sistemáticas (conclusão em 1985) da qual se derivou a “Geral do Conhecimento Contábil” (conclusão em 1991).

Por acréscimo, de minhas reflexões deduzi logicamente que existiam correlações determinadas em que os fenômenos patrimoniais se sucediam, que a velocidade era relevante na produção dos fatos, que haviam relações definidas entre os limites e as circulações dos valores.

Finalmente entendi que tinha relevante importância conhecer o que produz os fenômenos, ou sejam as “causas agentes”.

Todo esse complexo de estudos disciplinei de forma lógica para permitir a construção de modelos de comportamento da riqueza em movimento.

No campo experimental, em dezenas de empresas fui comprovando a validade de meus teoremas, com a satisfação de ver que outros intelectuais também se convenciam dessas mesmas verdades.

Produzindo paradigmas contábeis consegui, tomando por base a minha doutrina, recuperar a eficácia de várias empresas que já estavam na proximidade da falência, assim como corrigir cursos defeituosos no destino de outras.

Com o apoio de instituições como a do Centro Universitário de Ciências Gerenciais da UNA, de Belo Horizonte, assim como do sistema dos Conselhos de Contabilidade, em Centros de Estudos, foi-me permitido levar avante não só um conjunto de pesquisas, mas, também, implantar as bases de uma corrente científica que hoje abriga milhares de adeptos, dentro e fora do Brasil.

A primeira exposição da doutrina neopatrimonialista eu a realizei na Universidade de Sevilha, por gentil solicitação do genial Professor Doutor Manuel Ortigueira Bouzada (intelectual que contribuiu para que chegasse às minhas conclusões), no ano de 1987 e a seguir na Associação Comercial e Industrial de Lisboa, a convite da direção da mesma, feito pelo saudoso e eminente cientista Prof. Doutor Caetano Lèglise da Cruz Vidal.

Em 1990 a minha Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio era editada pela Universidade de Saragoça, em 1992 a “Teoria Geral do Conhecimento Contábil”

era publicada em livro pelo Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin, em Belo Horizonte e em 1997 pelo Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, órgão oficial do Ministério de Economia e Fazenda, da Espanha, em Madri.

A partir dessas edições pioneiras muitas outras se seguiram no Brasil, Argentina, Colômbia, Espanha, Portugal e Estados Unidos, assim com o a difusão, pela Internet se fez em páginas que alcançaram toda a América Latina e a Comunidade Européia.

O número de interessados em tais estudos multiplicou-se prodigiosamente e teses e dissertações foram feitas para cursos de bacharelado e mestrado, não só no Brasil, mas, também, no exterior.

Intelectuais de qualidade passaram a escrever e difundir o “neopatrimonialismo”, nascido da Teoria Geral do Conhecimento Contábil.

A proposta brasileira fez-se vitoriosa e segue sua trajetória de contribuição à comunidade contábil, respeitando a todos os pensadores, mas, comprometendo-se exclusivamente com a verdade, essa que só a ciência pode oferecer.

## **BIBLIOGRAFIA**

ANTONIOZ, Joseph - **L'économie des peuples et l'harmonisation internationale des comptabilités**. [S. l.]: Charat, 1968

ANTONY, Robert - Getting Numbers you can trust , the new Accounting, **Harvard Business Review**, 1984

BARNES, Derek e BISCALCHIN, Plínio - Comparação das práticas contábeis internacionais, americanas e brasileiras, **Boletim do IBRACON**, São Paulo, nº228, maio 1997.

BENAU, Maria Antonia Garcia - Relación entre teoria y práctica contable. **Boletim AECA**, Madri, nº 40, junho 1996.

BERNARD, Sonia Bonnet - La normalisation comptable dans dix pays. **Revue Française de Comptabilité**, Paris, nº 293, out. 1997.

BRILOFF, Abraham J. **More debts than credits**, Nova York: Harper & Row, 1976.

CHAKRAVARTY, Subrata N. **Unreal Accounting** , 4ª ed., Nova York: Stephen Zeef e Bala G. Dharan, McGraw Hill, 1994.

CHALLAYE, Félicien. **Philosophie scientifique et philosophie morale**, 10ª ed., Paris: Librairie Fernand Nathan, 1946.

COMTE, Augusto. **Cours de Philosophie Positive**, 5ª ed., Paris: Bachelier, 1892.

FERREIRA, Leonor Fernandes. **Planos de Contas na Europa**. In: I Seminário Latino de Cultura Contábil, Prolatino, 1., 1998, Salvador. Anais ...Salvador: CEPPEV; Fundação Visconde Cairu e Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Salvador, 1998.

GADEA, Jose Antonio Lainez , GASTÓN, Suzana Callao e JARNE, José Ignacio Jarne. La diversidad contable y su armonización: la experiencia de la unión europea. **Boletim IPAT**, Belo Horizonte, nº 12, fev. 1997.

GIANNESSI, Egidio - **Attuali tendenze delle dptrine economico-tecniche italiane**, edição Colombo Cursi, Pisa, 1954

GIOT, Henri. Règles comptables françaises et référentiels IASC et FASB. **Revue Française de Comptabilité**, Paris, nº 293, Out. 1997.

GOBLOT, Edmond. **Traité de Logique**, 8ª. edição, Librairie Armand Colin, Paris, 1947.

HULLE, Karel, van. A expansão no estabelecimento de padrões - estará criando harmonia ou confusão? O ponto de vista europeu. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, nº 93, abr./jun. 1998.

KOLIVER, Olívio. As normas de Contabilidade e a sua elaboração. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, nº 96, Maio de 1999.

MASI, Vincenzo. **La Ragioneria nell'età moderna e contemporânea**. Milão: Giuffré 1997.

PULIDO, Antonio - **La necesidad de un marco conceptual como fundamento teórico de la información financiera**, Madri:AECA, 1996.

QUEIROZ, Alexandro Bossi. Contabilidade em um Contexto Mundial: como surge a contabilidade internacional. In: 3º SIMPÓSIO NACIONAL IOB DE CONTABILIDADE, 3., 2000, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: [s. n.], 2000.

SÁ, Antonio Lopes de. Conflitos de interesses na Informação contábil. **Revista Trevisan**, São Paulo, v. 10, nº 115, set. 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. Información, teoria científica y normas contables. **Tecnica Economica**, Madri, nº 159, jun. 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. Información, teoria científica y normas contables. **Contabilidade y Auditoria**, Buenos Aires, v. 3, nº 6, out. 1997.

SILVA, F.V. Gonçalves da. **Doutrinas Contabilísticas**. Vila Nova de Famalicão: Centro Gráfico de Famalicão, 1959.

U.S. SENATE. **The accounting establishment**, U.S. Government Printing Office, Washington, 1977 (Relatório da Comissão Particular de Inquérito sobre Conluio em Contabilidade, número de estoque da publicação 052.071.00514-5, com 1.760 páginas)

VILLA, Francesco. **La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche**. Milão: Angelo Monti, 1840.

XIANG, Bing. **Institutional Factors Influencing China's Accounting Reforms and Standards**, Flórida, v. 20, nº 2, jun. 1998.

ZEFF, Stephen A. **Accounting Lectures 1971**. Champaign: Universidade de Edinburgh, 1972.