

Bases históricas e permeio da contabilidade patrimonialista no Brasil entre os anos 50 e 80 e os seus efeitos doutrinários de maturidade científica

Historical bases and influence evolution of patrimonial accounting in Brazil between the 1950s and 1980s and its doctrinal effects of scientific maturity

Bases históricas e influencia de la contabilidad patrimonial en Brasil entre los años 50 y 80 y sus efectos doctrinales de madurez científica

<https://doi.org/10.15332/25005278.10113>

Artículo

Rodrigo Antonio Chaves da Silva¹

Recibido: 01 febrero de 2023
Aprobado: 30 noviembre de 2023

Citar como:

Chaves da Silva, R. A. (2024). Bases históricas e influencia de la contabilidad patrimonial en Brasil entre los años 50 y 80 y sus efectos doctrinales de madurez científica. *Revista Activos*, 21(2), 74-102. <https://doi.org/10.15332/25005278.10113>



Resumo

O objetivo de nosso artigo é tratar basicamente sobre a escola brasileira de contabilidade entre o meio do século XX ao período próximo do seu final, principalmente no que tange aos sucessos da escola patrimonialista, sua maturidade doutrinária, personalidade científica, e efeitos em forma de corrente de pensamento. O objeto é o estudo da história do conhecimento contábil brasileiro e a problemática de sua evolução, focando no aspecto patrimonialista que predominou e que predomina até os dias de hoje. Como não foi feito trabalho semelhante sobre a história de desse conhecimento, este artigo aprofunda brevemente o problema levantado dessa cronologia nacional procurando evidenciar o estado científico, e seu possível desenvolvimento. Este empreendimento se embasa na hipótese de que os trabalhos de doutrina

¹ Contador, especialista em gestão econômica, professor universitário, perito judicial, analista de empresas, acadêmico imortal da Academia Mineira de Ciências Contábeis (AMCC) e da Academia de Ciências, Letras, e Artes de Manhuaçu (ACLA); ganhador do prêmio internacional Martim Noel Monteiro (2007/2008), Luiz Chaves de Almeida (2008/2009), Rogério Fernandes Ferreira (2011), ganhador do prêmio de Resgate da Memória Contábil de História da Contabilidade Mineira (2016); membro da Associação Científica Internacional Neopatrimonialista (ACIN), com artigos aceitos no 8º Congresso Internacional de História da Contabilidade na Austrália (2015), congresso nacional dos TOC em Lisboa (2015) e mundial de contabilidade pública (2016), participante do primeiro Simpósio Internacional das Fronteiras do Conhecimento Contábil em Huancayo no Peru (2012). Correio eletrônico: rachavesilva@yahoo.com.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6536-0424>

patrimonialista no Brasil foram melhores desenvolvidos nas décadas de 50 e 80, como bases extremas para uma escola filosófica de contabilidade, ou até a maturidade de uma doutrina nova, hoje conhecida como neopatrimonialismo. Os métodos utilizados são os históricos que se embasam na crítica, igualmente, por meios documentais e bibliográficos, além dos provindos da hermenêutica, de maneira a vir a explicar o fenômeno histórico-gnosiológico de nosso conhecimento. É uma tentativa de aprofundamento do tema, sendo apenas um passo para futuras pesquisas sobre a evolução de nosso conhecimento brasileiro.

Palavras-chave: história e base da contabilidade do Brasil até a década de 40, a contabilidade brasileira e seus produtos entre os anos 50 e 80, efeitos da escola brasileira após os anos 80
Classificação JEL: M41, M49

Abstract

The objective of our article is to basically deal with the Brazilian school of accounting between the middle of the 20th century and the period close to its end, mainly with regard to the successes of the patrimonialist school, its doctrinal maturity, scientific personality, and effects in the form of a current of thought. The object is the study of the history of Brazilian accounting knowledge and the problems of its evolution, focusing on the patrimonialist aspect that predominated and still predominates to this day. As no similar work has been done on the history of this knowledge, this article briefly delves into the problem raised by this national chronology, seeking to highlight the scientific state and its possible development. This undertaking is based on the hypothesis that the works on patrimonial doctrine in Brazil were better developed in the 50s and 80s, as extreme bases for a philosophical school of accounting, or until the maturity of a new doctrine, today known as neopatrimonialism. The methods used are historical ones that are based on criticism, equally through documentary and bibliographical means, in addition to those coming from hermeneutics, in order to explain the historical-gnosiological phenomenon of our knowledge. It is an attempt to deepen the topic, being just a step towards future research on the evolution of our Brazilian knowledge.

Keywords: history and basis of accounting in Brazil until the 40s, brazilian accounting and its products between the 50s and 80s, effects of the brazilian school after the 80s

Clasificación JEL: M41, M49

Resumen

El objetivo de nuestro artículo es, básicamente, tratar la escuela contable brasileña entre mediados del siglo XX y el período próximo a su fin, especialmente en lo que se refiere a los éxitos de la escuela patrimonialista, su madurez doctrinal, personalidad científica y efectos en forma de corriente de pensamiento. El objetivo es estudiar la historia del conocimiento contable brasileño y el problema de su evolución, centrándose en el aspecto patrimonialista que predominó y aún predomina en la actualidad. Como no se ha realizado ningún trabajo similar sobre la historia de este saber, este artículo profundiza brevemente en el problema planteado por esta cronología nacional, buscando destacar el estado científico y su posible evolución. Este esfuerzo se basa en la hipótesis de que los trabajos sobre la doctrina patrimonialista en Brasil se desarrollaron mejor en las décadas de 1950 y 1980, como base extrema de una escuela filosófica de contabilidad, o hasta la madurez de una nueva doctrina, hoy conocida como neopatrimonialismo. Los métodos utilizados son históricos, basados en la crítica, también por medios documentales y bibliográficos, así como los derivados de la hermenéutica, con el fin de explicar el fenómeno histórico-gnosiológico de nuestro

conocimiento. Se trata de un intento de profundizar en el tema, y es sólo un paso hacia futuras investigaciones sobre la evolución de nuestro conocimiento brasileño.

Palabras clave: Historia y fundamentos de la contabilidad en Brasil hasta los años 40, contabilidad brasileña y sus productos entre los años 50 y 80, efectos de la escuela brasileña después de los años 80

Clasificación JEL: M41, M49

1 – Introdução

O contexto atual da contabilidade é impossível de ser entendido sem uma análise do seu passado, procurando avaliar como era o estudo de contabilidade, o seu nível doutrinal, e a sua fase de maturação. Só assim se entenderia o seu estado presente, para uma possível evolução ou aperfeiçoamento do seu conteúdo gnosiológico.

Essa ciência que reúne conhecimentos em torno do patrimônio (Monteiro, 1983-2004; Poisl, 1996; Aloe & Valle, 1975; Pirla, 1965; Nascimento, 1994), com correlações com a sociologia, matemática, economia, direito, organização de empresas, aziendologia (Masi, 1946), e antropologia (Cuche, 1996; Masi, 1971; Sá, 1994), com caracteres racionais, e empíricos, foi melhor delineada ou considerada autônoma com a doutrina italiana do século XX, que a separa dos demais ramos do conhecimento parecidos, chamada de patrimonialismo (Masi, 1927).

Estabelece-se como imprescindível um artigo que procure verificar como era a contabilidade em meados do século XX, em especial, a partir dos anos 50 aos anos 80 no Brasil, para entendermos como a influência patrimonialista, ou doutrinária mais discutida mundialmente, estabelecia a produção nacional, e como os doutrinadores nacionais efetivavam as suas ideias.

Não foi feito trabalho até o momento que procurasse evidenciar essa tendência, o decorrer de maturidade e a personalidade científica do Brasil, muito menos exploração suficiente para proceder a entendimentos da doutrina da contabilidade como ela deveria ser analisada em nosso solo, metamorfoseando-se como autêntica lacuna em nossa literatura e conhecimento.

O problema de pesquisa é o de estágio do conhecimento contábil a partir da década de 50 para os anos 80, isto é, quais eram as bases, e quais os principais desenvolvimentos teóricos, gnosiológicos e doutrinários que marcaram a escola brasileira nessa época com sintonia patrimonialista? Como foi o estágio de evolução da contabilidade patrimonialista no Brasil entre os anos 50, 80 e após esses períodos? A contabilidade brasileira assumiu uma personalidade própria a ponto de desenvolver uma escola filosófica ou até uma doutrina própria em grau de aperfeiçoamento após o permeio dessas décadas? Ao mesmo tempo, hipotetizamos que a forma doutrinária patrimonialista desenvolvida pelos teóricos brasileiros foi uma das mais evoluídas do mundo, específica, muito singular, oferecendo propostas de uma escola sublime.

Nessas questões aparece o problema histórico-gnosiológico, e respondemos hipotética e afirmativamente que a ciência contábil brasileira desenvolveu a sua própria

personalidade, denotando, com efeito, produto doutrinário muito especial, como fato socialcultural que se discute até mundialmente.

Destacando o que aconteceu após essas décadas, conseguiremos prescrever explicações sobre o estado atual, porém, para tanto, mister é investigar, mesmo que brevemente, as décadas anteriores, igualmente, como era a estática e dinâmica pensante da época que antecede os anos cinquenta, que fora a base para o permeio inequivocadamente.

Denota-se importante explicar como foi esse estágio e se houve uma evolução da doutrina brasileira, a ponto de criar doutrina própria, personalidade teórico-filosófica, e uma escola própria de filosofia da contabilidade, ou conhecimento contábil avançado, tal qual o Neopatrimonialismo foi um efeito desse permeio doutrinário.

Por tal motivo consideramos justa a nossa pesquisa, pois, não existe no Brasil, trabalhos em número razoável sobre a história do conhecimento contábil, sendo que na ciência geral, eles são comuns, inclusive, é grande a oferta de cursos de pesquisa em história, sem contar, as teses de doutorado sobre esse tema².

Será uma pesquisa qualitativa, pois, preocupa-se com os conceitos, e com o conhecimento explicativo (Haguete, 1987), ela procura interpretar como foram os movimentos humanos e teóricos entre os anos citados, também, tem um perfil de hermenêutica do pesquisador, por tal classifica-se como pesquisa fenomenológica (Triviños, 2008).

O método a ser utilizado, preferido nas pesquisas qualitativas (Creswell, 2007), ainda, nas ciências sociais (Cândido, 1967), será o histórico (Leite, 2008), este introduzido em nosso setor por Besta (ano?) como base para o experimentalismo (Coronella, 2013), portanto, método muito autônomo para nós contadores, no sentido de avaliar a cronologia científica para testar os seus conceitos e validar suas argumentações.

Igualmente, como vamos tentar explicar o fenômeno gnosiológico, será apropriado usar o método fenomenológico que procura interpretar a condição sublime da doutrina brasileira (Triviños, 2008), pois, a ciência se faz com o sujeito que conhece (Aranha & Martins, 1996), é, pois, os contadores, ou o contador que faz a nobre contabilidade.

Perfaz unânime pelos estudiosos da pesquisa social e contábil, uma inclinação evoluída para os estudos da história do conhecimento³ (Cosenza, 2001-2003; Filho &

² - Cumpre para efeito de informação citar os estudos de história da contabilidade, realizados em Portugal na Universidade de Minho, e de Lisboa, não apenas como parte da cadeira universitária, mas, também como temas de dissertação e teses. Na Espanha na Universidade de Zaragoza existe um doutorado com especialidade em História, o qual brasileiros conhecidos como José Paulo Cosenza e Cesar Kroetz já obtiveram o seu grau. Igualmente, na Itália em conversa pessoal com os professores Stefano Coronella e Vincenzo Vianello, percebe-se claramente o estudo de história inclusive dos autores póstumos que escreveram doutrina de contabilidade e economia aziendale. Na Austrália destacam-se grandes escritores de história da contabilidade, inclusive grandes Congressos são feitos neste solo, e outro grande autor de destaque como o professor Barry Grant. No Brasil, a mentalidade ainda está muito atrasada, mas no mundo Europeu, Australiano, e Americano, grande é esta tendência de estudos.

³ - O último ganhador do famoso prêmio Souza Franco em Portugal, fez um trabalho nitidamente de história da contabilidade, sem contar as promoções de prêmios internacionais de histórias produzidos tanto pela Ordem dos Contadores Públicos de Portugal, e Associação dos Técnicos Oficiais de Contas; na Espanha existem os prêmios selecionados pela Associação Espanhola de Contabilidade e Administração, apenas

Pereira, 2007; Kuhn, 2001), reconhecendo, portanto, relevante o nosso trabalho, pois, trata não apenas das origens, ou do passado, mas dos estágios fundamentais do conhecimento em prol de uma contabilidade futura, e em prol de um entendimento melhor do seu presente.

O trabalho será dividido em quatro partes: 1ª) Os antecedentes da década de 50 como base da maturidade de nossa escola 2ª) Os valores da década de 50 em diante 3ª) A maturidade da escola científica brasileira ou mesmo a sua produção 4ª) Os efeitos da escola brasileira dos anos 80 em diante. Basicamente de modo breve iremos explorar essa condição em nosso artigo.

É um trabalho de doutrina e de ciência, de pura investigação, conforme recomenda a história (Masi, 1971), não pretendemos explorar cada uma das teorias dos brasileiros em separado, contudo ao menos, apresentar as versões da contabilidade feitas pelos seus autores nacionais, o mais importante será a menção holística do fato gnosiológico histórico que envolve o problema em questão, portanto, será necessário citar e analisar documentos, referências, e anais de congressos para tentarmos chegar à certeza ou não de nossa hipótese.

Como delimitação centraremos em breves discursos sobre tal tema, usaremos as mais diversificadas obras de contabilidade, e aprofundaremos, mesmo que não muito, o trabalho dos teóricos e da doutrina patrimonialista; não temos em mente estudar apenas a gnosiologia, mas a história desta, de modo a denotarmos a sua evolução, ou a sua produção doutrinária, sendo apenas um passo para outras explorações; atestamos, pois, a nossa abordagem inacabada, sujeita ao aperfeiçoamento de outros cientistas e pesquisadores da contabilidade.

2 - A contabilidade brasileira desde o Brasil colônia e no início do século XX de modo breve

A história da contabilidade brasileira não se enceta no período da descoberta pelo velho mundo, contudo, desde a existência do homem pré-histórico brasileiro (Sá, 1961), aquele que viveu na serra do pau furado no Piauí (Filho & Pereira, 2007), e em Lagoa Santa (Sá, 1998); é provado logicamente, e documentalmente, que a nossa contabilidade nacional existiu desde os períodos pré-históricos, datada de no mínimo quinze a trinta mil anos antes de Cristo hipoteticamente.

No entanto, considerando as datas da história mais recente, de 500 anos para cá, as bases da contabilidade integram o Brasil Colônia, no qual tivemos um conjunto de contadores excelentes, estes que alternavam entre serem da nação brasileira e portuguesa

para a história da contabilidade e uma das maiores revistas de história da contabilidade do mundo a "De computis e et Scripturis" ; na Itália a preconização dos estudos de história até editados em livros, e na revista principal da nação italiana a "Rivista di Ragioneria ed Economia Aziendale" editada pela Riera; na Austrália e Estados Unidos já temos informações de centros de estudos volvidos apenas para a história da contabilidade, e hoje os principais palestrantes na área de história são os professores universitários da Austrália; sem contar grande ênfase nos estudos de história em Colômbia, Peru, Argentina, Venezuela, Bolívia, e outros países latinos como atividades fundamentais; em suma o mundo caminha para esta tendência.

ao mesmo tempo, vindo urgentemente para suprir a necessidade de controle alfandegário, fiscal e patrimonial (Reis & Silva, 2015).

Existia já uma contabilidade no Brasil em 1530, após o arrendamento de Fernando de Noronha (Barsa, 1981; Simonsen, 1977) nossa ciência era usada de modo fiscal e controlista dos fenômenos por entes fiscais e alfandegários, devido à necessidade do controle da coroa portuguesa.

Mais adiante, temos menções de sua aplicação nas instituições de previdência privada, nos montepios, como o de Santos em 1580 (Costa, 1996)

A história relata que no início da colônia tivemos figuras insignes dirigindo a contabilidade considerados os três primeiros contadores do Brasil: Gaspar Lamego, Bastião Almeida, e Antônio Cardoso de Barros (Rodrigues, 1985), mais tarde seguido com outras grandes personalidades.

O desenvolvimento econômico da colônia entre os séculos XVI e XVIII, despertou uma literatura produzida em nosso país reproduzida pela imprensa régia, todavia, em quantidade e qualidade por nós considerada como uma das maiores do mundo, embora mesclada com a economia e contabilidade, esta produzida especialmente por Alexandre de Gusmão, José Joaquim Cunha de Azeredo Coutinho, e José Antonio Lisboa (Rodrigues, 1989), especialmente.

O professor José Antônio Lisboa (Rodrigues, 1989a) foi um divisor de águas em nosso país, após a oficialidade das aulas de comércio, produzindo temas de gestão patrimonial em seus livros, sendo considerado o primeiro professor autônomo e oficial de contabilidade, e sua instituição depois, teve o seu nome real, a Fundação Visconde de Cairu, a mais antiga em fornecer o curso de contabilidade com professor preparado para tal.

No decorrer do Brasil colônia, com a descoberta das Minas Gerais, e das grandes jazidas, a contabilidade era praticada de modo surpreendente e avançado (Sá, 2008), existindo inclusive auditorias do ouro que era extraído (Prober, 1950), e grande prática de escrituração nos livros comerciais (Sá, 1980), perfazendo técnica muito particularizada de escrituração.

O ensino passa a crescer no Brasil colônia, especialmente com as aulas de comércio, que existiam de modo autônomo em várias partes do Brasil, e especialmente em 1754, no Grão Pará (Rodrigues, 1985), até porque a sua administração era realizada de modo muito diferente da demais, com mais zelo e atenção.

O ensino de contabilidade no Brasil aconteceu então antes das escolas oficiais de Lisboa em 1759 (Carqueja, 2003), porque o irmão do Marquês de pombal, Capital General Francisco Xavier de Mendonça Furtado, foi o criador dos seus estatutos, por recomendação de Marcos Carneiro de Mendonça (Rodrigues, 1984).

No tempo do Brasil império e regência, tivemos algures a criação da contabilidade pública nacional em 1832 com Manoel Alves Branco (Rodrigues, 1988) como primeiro contador do império.

No século XIX, a evolução da prática das casas de contos, as quais se transformariam naquilo que conhecemos hoje como de tribunal de contas; igualmente houve o crescimento da junta comercial a qual registrava os guarda-livros (Rodrigues, 1985-1989), e a existência da primeira escola particular em Minas Gerais, a Academia de comércio de Juiz de Fora (Antunes, 2013), além da primeira associação de contadores chamada de “associação dos guarda-livros da corte” (Rodrigues, 1987).

Somente a partir de 1901, foi criado o instituto comercial do Rio de Janeiro, o primeiro com legalidade na época da república velha, e com moldes de um ensino mais avançado e formal, seguido em 1902 da Escola de comércio Alvares Penteado, que foi a segunda escola nos mesmos moldes (Rodrigues, 1985, 1987, 1989).

Tivemos a presença dos cursos oficiais já existentes no início do século XX, vindo dessa tradição de formação do guarda-livros, depois em especial do contador, embora o primeiro nome fosse o mais citado.

A literatura era bastante técnica, embora tenhamos trabalhos de valor teórico e explicativo muito singular, feitos especialmente por José Antônio Lisboa ainda no Brasil colônia.

A doutrina no Brasil teve uma influência especialmente Francesa, devido às primeiras academias modelarem-se na escola de Paris –como a primeira escola particular do Brasil: a Academia de comércio de Juiz de Fora –uma das mais avançadas, e também na italiana, a que predominava com alta força cultural com as doutrinas de Francesco Villa, Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi e Fabio Besta, especialmente.

Destarte, a cultura contábil nacional fora fomentada inicialmente pelas bases italiana e francesa, não preterindo a de outros países, contudo, fora mais desenvolvida em solo nacional no início do século XX, por um doutrinador que escrevera para o ensino uma primeira coleção completa que foi Carlos de Carvalho como veremos a seguir, seguindo por outra plêiade de contadores, profissionais, professores que perfizeram as bases para os anos 50 sem dúvida alguma.

3 - A base para a década de 50: o pré-permeio

O ensino contábil torna-se oficial, parecido com a forma atual e por meios de institutos em 1901, o primeiro chamava-se Instituto Comercial do Distrito Federal, no Rio de Janeiro, depois em 1902, em São Paulo, com a Escola de Comércio Alvares Penteado (Rodrigues, 1984).

Em 1905, as aulas de comércio, contabilidade, guarda-livros eram normais, enquanto tínhamos as duas referências principais: São Paulo e Rio de Janeiro, especialmente, defendendo o ensino de contabilidade, mesmo existindo outros cursos importantes como o da Academia de Juiz de Fora, alguns no Nordeste, e outros no Sul, conforme a tradição brasileira regional, contudo, esses polos eram de destaque.

A doutrina começa com a literatura e interpretação dos estudiosos, o pai da contabilidade brasileira, sem sombra de dúvida, é Carlos de Carvalho (1944, 1973, s/d),

por ser o primogênito a criar uma coleção de contabilidade, escrevendo sobre todos os temas (CFC, 1973).

Carlos de Carvalho considerava uma definição muito personalista para o objeto da contabilidade: “chama-se patrimônio o conjunto de valores representativos de direitos e obrigações” (s/d, p. 1), tal conceituação se aprimora nas palavras do mestre no sentido burocrático:

“Contabilidade é a ciência que tem, por objetivo o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e os fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência dando normas para a representação gráfica dos mesmos.” (Carvalho, s/d, p. 7).

Embora muitos autores deem uma conotação absolutamente personalista a tal definição, pensamos mais, que ela pareça ser um pouco controlista igualmente, já que o mestre também foi no final de sua vida influenciado pela doutrina de Fábio Besta⁴.

Carvalho estabelece uma contabilidade patrimonial no momento que considera que nossa disciplina “é ciência. Escrituração é arte.” (s/d, p. 12), com centros nos estudos administrativos, e econômicos das empresas e entidades, portanto, chegando na mesma ótica gerencial que se defende hoje em vigor doutrinária.

Em suma, o pai da contabilidade brasileira, o primeiro a criar uma coleção em nosso solo voltada a uma padronização dos conhecimentos contábeis a serem ensinados nas escolas técnicas (apesar de nunca ter sido professor), mesmo colocando a posição artística da nossa matéria, em guardar os livros, documentos, e demais papéis, não deixou de focar o objeto da contabilidade como patrimônio.

Horácio Berlinck (1921) foi um grande literário também, sua obra alcançava várias edições, e esses professores que deram ao ensino o proselitismo como os primeiros teóricos de nossa disciplina.

O mestre paulista não deixava de expor que a contabilidade seria uma ciência dos fenômenos patrimoniais, que focava como “comerciais”.

Comentava que “A contabilidade resume toda a série de conhecimentos indispensavelmente ao comerciante” (Berlinck, 1921, p. 60) atribuindo-lhe o caráter de orientação gerencial das empresas. Em suma, esse autor teve uma voga importante, junto com Carlos de Carvalho sendo um dos maiores professores do solo nacional e dos mais conhecidos devido a extensão de seus artigos, e sua obra.

Ambos os autores, o pai da contabilidade nacional Carlos de Carvalho, e um dos mais profícuos autores paulistas que foi Horácio Berlinck, foram mestres seja de ensino seja de profissão de outro grande doutrinador, o príncipe patrício dos brasileiros, Francisco D`auria, o primeiro enciclopedista do Brasil.

⁴ - Fábio Besta é o criador da doutrina controlista, que dizia que a contabilidade estuda o controle, e igualmente, tem o seu estudo centrado no controle passado, presente, e futuro das empresas e entidades. Igualmente é o pai de toda a teoria ou fundamentação da controladoria, persistindo numa ideia de contabilidade autônoma, na sua época desligada do direito, já que estava mesclada anteriormente pela doutrina personalista, com suas próprias posições, e sua própria teoria.

Sem dúvida, no ensino, era uma figura ilustre, sendo um dos mais estudados na escola técnica junto com Carlos Carvalho, sendo fundador de importantes institutos como o paulista de contabilidade, a academia paulista de contabilidade, a revista brasileira de contabilidade, no campo profissional responsável por toda a remodelação da contabilidade pública, criando até corrente, escola, e doutrina própria, tendo sua voga até os dias de hoje (Antonelli, 2012), Francisco D`auria é memorável e inesquecível na tradição histórica brasileira.

D`auria (1936, 1953, 1954, 1955, 1956, 1959), com suas obras deixou a nação brasileira provida de uma das maiores enciclopédias do mundo, além de ser o contador da nação, e o maior autor de contabilidade do seu tempo, escrevendo uma coleção de 23 livros catalogados, fora as monografias, artigos, conferências, e breves comentários editados.

Não tinha uma visão patrimonialista de início, mas por influência de Carvalho, sua visão era mais personalista, e depois mais controlista tendo caracteres próprios nesse ponto de vista.

Mais tarde, até depois de suas convicções, suas ideias controlistas eram evidentes nas obras, devido à influência que a doutrina bessiana tinha causado em sua mente, porque no momento que remodela a contabilidade nacional, antes havia aprendido com o tesouro italiano como reorganizá-la (D`auria, 1953); na época era Fábio Besta o contador do tesouro italiano que havia substituído a logismografia⁵, para as partidas dobradas.

Nesse tom sem dúvida, aqui temos uma razão histórica da influência italiana em nossa doutrina e contabilidade, além de Carvalho, D`auria, seguiu os caminhos do mestre em entender o que os grandes teóricos mundiais da península-ibérica pensavam de nossa matéria, além do domínio técnico.

Sua definição controlista era clara em seu trabalho, como afirmar que no primeiro congresso brasileiro de contabilidade fora firmado que: “Contabilidade é a ciência que estuda e prática as funções de orientação, controle e registro relativos aos atos e fatos da administração econômica” (D`auria, 1936, p. 83).

Todavia considerava o patrimonialismo a predominância em matéria de nosso conhecimento como explicava:

“A contabilidade tem por objeto o patrimônio administrável considerado, qualitativa e quantitativa, nos seus aspectos: estático e dinâmico. O aspecto estático do patrimônio consiste no modo como se apresenta em dado momento, principalmente, na constituição, em fins de exercício e liquidação das entidades econômicas a que pertence... O aspecto dinâmico do patrimônio é a sucessão das operações realizadas com os seus componentes. A contabilidade que, por meio do balanço, assinala a situação de dado patrimônio, incumbe-se de estudar e acompanhar a evolução patrimonial...” (D`auria, 1936, p. 82).

Não apenas reconhecia o patrimonialismo em matéria de contabilidade, contudo, os aspectos de estudo no âmbito estático e dinâmico, coadunando com a esfera europeia,

⁵ - A logismografia é o “desenho de registros”, um modelo de fechamento do balanço público, que não usava razonetes, com visão de contas pessoais, criado por Giuseppe Cerboni, o pai do personalismo, embora, fosse de difícil elaboração, foi o primeiro sistema a fechar o balanço do tesouro italiano, e um dos mais famosos sistemas de fechamento (Coronella, 2013).

e mundial, que a nossa ciência estuda o patrimônio das aziendas, reconhecendo a informação, ou o sistema de informação, instrumento a serviço do conhecimento, controle, e gestão dos fatos patrimoniais⁶.

Teve uma teoria de reconhecimento internacional: as “tendências positivas”, ou o “positivismo” (D`auria, 1954) que foi defendida no congresso mundial de contabilidade em Barcelona.

Mais tarde teve outras convicções, vindo a afirmar que o objeto da contabilidade formalmente seria o patrimônio, todavia, generalisticamente o sistema, trocando de algum modo a visão patrimonialista pela sistemática.

“Considerando o patrimônio como um tudo harmônico, ele se enquadra naturalmente na sistemologia, que é o estudo dos sistemas.

A sistemologia tem ampla e universal esfera de investigação. Ampla porque contempla a complexidade sistemática, e universal, porque se aplica a todos os sistemas, no mundo físico e no mundo social [...]

A sistemologia é a ciência contábil, generalizada, aplicável a qualquer sistema;- o patrimônio é, inquestionavelmente, um sistema;- logo, a sistemologia se aplica ao patrimônio.” (D`auria, 1959, p. 323)

Reconhecia que a contabilidade estudava os sistemas, portanto, sistemologia: “Se, conta, é a célula mater da contabilidade, o sistema sê-lo-á da sistemologia” (D`auria, 1959, p. 337).

Com sua teoria mais forte e fundamentada, fez seus “primeiros princípios de contabilidade pura” (1959), livro o qual divulgava suas ideias, trocando de alguma maneira o objeto científico da contabilidade como o patrimônio, para um objeto mais filosófico que seria o sistema na sua concepção.

Embora por vários autores fosse imensamente criticada, Lopes de Sá (1961) defendia-a esclarecendo que seria uma consideração da extra-lógica, isto é, da lógica não formal, mas multivariada, filosófica, por caminhos não tradicionais, mormente, generalistas e imaginativos, possíveis, hipotéticos, porém, não comprováveis pelos métodos convencionais, porém, ideais; e isso o mestre mineiro fazia mesmo sem desconsiderar a visão patrimonialista, mas relevando o potencial generalista da tese de D`auria, seu mais dileto mestre.

Outros autores do seu tempo destacaram-se, a citar Frederico Herrmann Júnior (1960, 1967, 1975), discípulo de Francisco D`auria, sendo o primeiro autor de epistemologia doutrinária, teoria da contabilidade, o segundo autor da análise de

⁶ - Cumpre fazermos um esclarecimento: o patrimonialismo necessariamente não é colocado aqui como uma doutrina criada por Vincenzo Masi, mas sim melhor fundamentada, e organizada pelo mestre italiano, porque ele já estava presente nas outras obras doutrinárias de voga no mundo, inclusive, nas ideias brasileiras de modo latente. Reconhecemos vários patrimonialismos no mundo, como o de D`auria, e o de Amorim, que eram diferentes em alguns pontos, todavia, com o mesmo foco de estudos. Neste senso, entendemos doutrina patrimonialista não necessariamente a coadunação da ótica masiana que a organizou, porém, mormente, o reconhecimento da contabilidade no seu objeto particular o patrimônio, no seu foco administrativo, controlista, e gerencial, e a informação contábil como instrumento a favor do conhecimento contábil, sendo uma das finalidades, metodologias, e não a única, principal, ou a exclusiva de nossa razão.

balanços, o primeiro a divulgar de modo teórico uma economia de empresas, em solo nacional.

Foi um dos mais prolíficos literários, criando quase uma doutrina contábil misturada com a organização e com a economia aziendal (CFC, 1973a, Pires, 2005), fora sua cerca de quase dez livros publicados, inclusive, fundando a editora Atlas (Sá, 1997), uma das mais conhecidas do país.

Destacando em sua obra o caráter da ciência como geral, no sentido de validade no espaço e tempo de suas leis, reconhecia setores de estudo contábil parecidos com a biologia, a se citar, a anatomia, embriologia, e sistemática das empresas (Júnior, 1967), tal como as leis do conhecimento contábil como as de constituição, as leis de rendimento, leis de produção, entre outras.

Já no seu tempo, usava o método racional lógico para deduzir as leis de nossa ciência, reconhecendo-a no posto de conhecimento superior, por tal o título da obra *Contabilidade superior*:

“A ciência contábil é geral. Norteia-se sempre por um só pensamento, que é o de estudar os fatos que produzem variações patrimoniais, classificando-os de modo a fornecer elementos de orientação ao governo da riqueza [...] Cabe à Contabilidade indagar as proporções ótimas de aplicações de capitais nos vários elementos que compõem o patrimônio aziendal...” (Júnior, 1967, p. 33 e 35)

Criticava a posição da contabilidade apenas no registro, dizendo que o “conteúdo verdadeiro, que é o estudo dos fenômenos patrimoniais por meio dos métodos de escrituração e análise das contas.” (Júnior, 1967, p. 46).

Aceitando as teses de Besta sobre a contabilidade focada no controle econômico como uma das funções, afirmava que “em sentido lato não pode ser realizado pela Contabilidade” (Júnior, 1967, p. 61), porque existem muitos fatos que fogem do tipo de controle, a se citar aqueles ambientais, ou até mesmo os impossíveis de “controle total”, posição está realmente impassível de realidade científica.

Nesse senso, estipulou que o foco da contabilidade seria “os fenômenos relacionados com a formação dos custos, com a realização da receita, como o equilíbrio financeiro, os que provocam variações patrimoniais, mas a Contabilidade não se limita apenas a esses aspectos”, ampliando sua visão nas “leis que presidem ao equilíbrio econômico e financeiro dos patrimônios” (Júnior, 1967, p. 49).

A marcha caminhada e celeremente da doutrina brasileira centrou-se no aspecto patrimonial, no âmbito científico, de gestão, de aplicação de regulações e comportamentos, focando-se nos modelos e fixação das leis estático-dinâmicas das empresas, isso é verossímil na obra do mestre Herrmann.

Considerou o método indutivo, a escrituração e a informação contábil como meios instrumentais de nossa disciplina, concordando com a ideia de Masi indubitavelmente: “Não hesitamos, por isso, em aceitar, em princípio, a definição de Vincenzo Masi. O objeto da Contabilidade é o patrimônio e o fim o seu governo” (Júnior, 1967, p. 61).

O professor Herrmann tentou fazer escola mesclando as ideias econômicas aziendais⁷ com a doutrina patrimonial, teve logro intento no sentido de obra produzida, e de ideais científicos, porém, como escola e corrente não teve muita voga, embora fosse um dos mais vigorosos doutrinadores de nosso país muito à frente de seu tempo, figura muito ímpar em nosso setor, quase que insubstituível no campo da nossa matéria, em solo nacional.

Tivemos outros grandes autores como Luiz Moraes Júnior primeiro escritor de análise de balanço, Pedro Pedreschi professor universitário, Ubaldo Lobo, engenheiro mais apoiador da profissão contábil, João Mascarenhas (1944) o primeiro a fazer uma teoria de escrituração em nosso país, e divulgá-la no primeiro congresso de contabilidade, e outros tantos que se destacaram no campo de produção de teses, ou até apresentação literária de livros e outros trabalhos.

O ensino na década de 30 passa a ser direcionado a três funções da profissão: a de contador geral, que não era chamado mais de guarda-livros, a de atuário que seria o avaliador de bens, e a de perito como profissional que atuava junto aos tribunais (Martins & Silva, 2011).

A área de análise começa a literatura nesta década, portanto, torna-se incipiente os conhecimentos no Brasil neste setor, sendo insuficiente para uma produção de uma especialidade de contador analista, embora profetizadas por inúmeros contabilistas, como D`auria, Herrmann Júnior, e João dos Santos.

Mas as expressões de suma cultura contábil do Brasil foram representadas pelos seus maiores doutrinadores que foram Herrmann Júnior e Francisco D`auria, o primeiro com a teoria e análise, o segundo com a doutrina e expressão contábil nas suas multivariadas, estes adeptos da doutrina patrimonial, a então “teoria nova” da contabilidade na época, hoje padrão dos cursos do Brasil e do mundo.

Em suma, estes luminares foram fundamentais para os esforços acontecidos na década de 50 em diante, pois, havia autores de transição, que apropriaram estes trabalhos e formaram a personalidade cultural e doutrinária em matéria de contabilidade, tal como iremos tratar.

⁷ - A economia aziendal é a doutrina que vingou na Itália criando um modelo de ciência a partir de três: a administração com a prática de gestão, a organização com a ordem e modelação dos tempos e movimentos, e a contabilidade com o método de levantamento. O estudo dos fenômenos aziendais seria feito pela economia, todavia, a crítica a ser feita seria a forma de reunião de tais ciências, a partir de outras, e a anulação da contabilidade no seu caráter explicativo para mero levantamento, foi este o intuito de respaldo a ser entendido nesta matéria. Criada por Gino Zappa (1950) tem a unanimidade em solo italiano. É claro que merece estudos mais esplendorosos, todavia, a posição de Herrmann Júnior, era generalizar os estudos aziendais, sem, contudo, tirar a autonomia dos conhecimentos que poderia lhe fazer base, ou sem reduzir os mesmos a meros instrumentos, criando uma ciência com os conhecimentos correlatos, tal como a sociologia é na verdade: um estudo social, a partir dos estudos demográficos, econômicos, históricos, geográficos etc., num tipo de ciência abstrata. Reconhecemos a economia aziendal como ciência numa acepção diferente da forma que ela foi posta por Zappa e mais parecida com a de Herrmann Júnior – e depois Masi -, como um estudo geral das aziendas com conhecimentos correlatos sem eles se anularem, ou um estudo da vida aziendal que busca embasamento nos demais, porém, seu foco é a vida da azienda. No modo exposto por Zappa sem dúvida temos a ideia e o intento de uma ciência maior, contudo, na estrutura mais parecida com um sistema de conhecimentos, sem as leis próprias aziendais que conforme os aziendalistas perfizeram estão mais no campo patrimonial do que necessariamente geral ou aziendal.

3 – A década de 50 do século XX de contabilidade brasileira e o período de transição começando a amadurecer uma doutrina contábil nacional

No final dos anos 40, as bases de Carlos de Carvalho, Horácio Berlinck, Francisco D`auria, e Frederico Herrmann Júnior, começam a amadurecer, tomando a matiz de uma genuidade brasileira, porém, com destaques para as bases italianas principalmente, e europeia de um modo geral, não preterindo os esforços dos latinos, especialmente dos autores da Argentina e Colômbia, e dos norte-americanos.

No V Congresso Brasileiro, temos um marco histórico na doutrina contábil, porque aqui se discute e se define a contabilidade como ciência de modo veemente, e a partir dessa data, a década de 50 foi prolífica em trabalhos teóricos, seja de autores participantes desse conclave, seja de autores influenciados por ele.

Podemos dizer, conforme outros autores (Sá, 1997; Silva, 2013), que a escola brasileira se denota com mais personalista na década de 50, principalmente pelo V Congresso, pois, neste se admite e axiomatiza a nossa disciplina como ciência de cunho patrimonial, nas buscas das leis gerenciais do seu objeto, cujas informações são instrumentos a seu favor.

Aparecem autores como Rogerio Pfaltzgraff, Erymá Carneiro, Tolstoi Klein, Geraldo De La Rocque, Hilário Franco, Antonio Lopes de Sá, Armando Aloe, Francisco Valle, José da Costa Boucinhas, Alberto Almada Rodrigues, José da Costa Filho, Albino Steintrasser, dentre outros.

Foi uma fase de transição, que em nosso entendimento foi marcada pelo crescimento dos congressos e debates filosóficos das universidades, com teses com potencial perene até os dias de hoje.

A posição amadurecida não começa formalmente com a lei que cria o conselho federal de contabilidade em 1945 apenas, este um marco político-jurídico, mas no sentido doutrinário com a expansão da literatura, e do progresso interpretativo desses mestres que perfizeram lógicos caminhos para o nosso entendimento.

Como já comentamos, a escola brasileira passa a evoluir com a doutrina de D`auria e Herrmann Júnior no aspecto doutrinário e patrimonial, dentre outros grandes escritores mais, e os Congressos que foram alvos de teses relevantes.

Um dos autores que consideramos de transição é Erymá Carneiro, jurista e contabilista que se destaca como o segundo a fazer uma enciclopédia de contabilidade editada na década de 50, e depois por várias edições anos depois, também era diretor de um informativo de contabilidade conhecido fortemente no Brasil.

Suas ideias tinham foco na expressão do balanço com prova, e como instrumento jurídico-fiscal, sendo um grande contador tributarista com domínio de todos os setores de contabilidade, sendo sua enciclopédia escrita tão ampla quanto a de D`auria, além de colaborador dos mais importantes congressos existentes na época.

A literatura começa a crescer também com Rogério Pfaltzgraff que fez uma coletânea de obras de contabilidade, este se admitia personalista de início, sendo depois

membro do patrimonialismo em suas ideias; produziu a teoria psicossocial do patrimônio e a dos lucros vegetativos.

Teve diversos livros publicados, desde assuntos sobre testes de contabilidade até mesmo trabalhos de teoria pura, em sua obra Aspectos científicos da Contabilidade, editada na década de 50, ele faz todo um panorama do aspecto patrimonial, embora tivesse bases sumamente personalistas.

Reconhece a estática e a dinâmica patrimonial, a função de auditoria, revisão e de análise, e a possibilidade do estudo gerencial da contabilidade como meta fundamental de sua prática.

O conceito doutrinário que interage com sua obra é que “A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio acusando as suas constantes mutações econômicas e demonstrando pelas análises estáticas e dinâmicas as situações patrimonial e financeira do proprietário” (Pfaltzgraff, 1956, p. 13).

Os trabalhos de Pfaltzgraff (1956) prevaleciam no Rio de Janeiro e Brasil afora, conforme suas teses mais conhecidas, a dos lucros vegetativos do patrimônio e da influência psicossocial nas aziendas.

A sua teoria dos lucros vegetativos do patrimônio expunha que o patrimônio tem o seu lucro de modo mecânico ou automático, conforme as operações patrimoniais, e o movimento dos fenômenos da riqueza, sendo difícil exprimir minuciosamente ou reunir os elementos que fomentam o resultado geral de um capital, mas sim a sua síntese na conta de apuração de resultados, ou a famosa conta de “lucros e perdas”.

Por sua vez a teoria psicossocial do movimento das aziendas, defendida no V congresso de contabilidade, representa um marco para a nossa matéria, nos setores de reconhecimento ambiental das causas agente; ela foi demonstrada pelo prof. Antônio Lopes de Sá em seu nome, trazendo em seu bojo a defesa que os fenômenos patrimoniais, acontecem por relações psíquicas do homem de modo social, portanto, uma crise econômica, não seria necessariamente real, e sim efeito das funções psicológicas que os seres fazem socialmente em não consumir, não comprar, e não gastar, influenciado por notícias da mídia e dos meios de informação em comum, gerando com isso, reais movimentos negativos na sociedade, por quebras reais provocadas por bases psicológicas em modismo social.

Suas obras têm um caráter didático e complexo ao mesmo tempo, estabelecendo-se como patrimonialista e especialmente profundo conhecedor, sendo um teórico importante de nossas letras.

Outros autores produziam bastante como Tolstói Klein, este economista e contador, funcionário público do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, teve suas obras marcadas pelo anseio técnico e especialmente histórico.

Em sua obra de história, admite francamente a teoria personalista e matemática como a base de seus estudos (Klein, 1954a).

Foi continuamente citado no V Congresso de contabilidade, por suas leis sobre o equilíbrio com base matemática, e considerava a contabilidade superior (Klein, 1954) a prática de análise e explicação dos fenômenos patrimoniais.

Em seu trabalho de história, afere a base personalista, e reconhece as bases históricas vindas mais das obras de Giuseppe Cerboni, além daquelas de Frederico Mellis, porém, teve uma influência importante também na doutrina contábil pelos seus livros produzidos e suas teses.

No solo carioca cresce a doutrina com Geraldo De La Rocque (1963, 1968) com suas obras sobre os temas de geral e análise.

Reconhece o patrimônio numa ótica ampla, tal como D`auria, nos seus aspectos administrativo, jurídico, econômico, e contábil, porém, tem uma visão mais personalista e controlista, embora ativesse em conceitos patrimoniais, reconhecendo a contabilidade como forma de nortear os comércios e empresas de modo geral.

Teve diversas obras além daquela de contabilidade geral, as de análise e auditoria, sendo hoje mencionado com um prêmio ministrado pelo conselho do Rio de Janeiro, pelos seus trabalhos em torno da área pública.

Porém, sem dúvidas, um dos autores mais conhecidos a partir da década de 50, foi o professor Hilário Franco um dos pioneiros no setor da doutrina, e filosofia da contabilidade, sem dúvida, continuador da linha exposta por Herrmann Júnior e Francisco D`auria.

Desponta seu trabalho especialmente no final da década de 40, com sua obra de *Contabilidade Geral* (1961), e especialmente em 1950, quando no V Congresso de contabilidade em Belo Horizonte, defende tese que foi rapidamente esgotada no mercado.

A teoria de Hilário Franco tecia elucubrações sobre o *Fundamento Científico da Contabilidade* (1950) distinguindo o caráter da contabilidade como ciência e sua arte de informação:

“A Escrituração pode ser definida como **a arte de registrar os fatos contábeis segundo as normas da disciplina contábil e nos livros exigidos pela técnica e pelas legislações fiscais.**

Vimos que **a Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto-de-vista econômico e jurídico, observando seus aspectos específico e quantitativo e as variações por ele sofridas em virtude da ação administrativa.**

[...] a Contabilidade é ciência, ao passo que a Escrituração é arte. Procuraremos estabelecer a distinção entre estes dois ramos do conhecimento...” (Franco, 1950, p. 15) (grifos do autor).

Considerou uma ciência com suas leis definidas que vale a pena transcrevermos para o entendimento patrimonial por serem válidas até o dia de hoje:

“Expliquemos: Toda obtenção de capital implica em uma aplicação de capital e vice-versa (**lei de composição do patrimônio**), assim como toda receita importa em aumento da situação líquida positiva e toda despesa em sua diminuição (**lei da variação do patrimônio**). Os resultados serão matematicamente certos, porém como as causas desses fatos são na maior parte decorrente de ações humanas exercidas sobre o patrimônio, embora cada causa produza

efeito idêntico no patrimônio, a quantidade de causas diferentes varia em cada organismo econômico em virtude da ação dos administradores. Sendo o conjunto de causas, pois, diferentes em dois organismos nas mesmas condições, os seus efeitos serão diferentes.” (Franco, 1950, p. 34) (grifos do autor).

Não há dúvida de seu caráter patrimonial, embora, com o decorrer dos tempos, fosse mais adepto do pragmatismo norte-americano (Franco, 1988), e fosse crítico de muitos conceitos dos anglo-saxões (Franco, 1980).

Foi um autor dos mais vendidos entre as décadas de 50 a 80 (Franco, 1976), preenchendo um importante posto na história contábil brasileira, imediatamente, publicando obras sobre a estrutura e análise de balanços (Franco, 1973), e sobre a auditoria (Franco & Marra, 1985), seus trabalhos mais famosos. Igualmente foi colaborador assíduo da revista brasileira de contabilidade, da revista paulista de contabilidade, e de diversos periódicos importantes de renome nacional e internacional, de congressos internacionais, e por fim, um dos maiores escritores do Brasil em matéria de contabilidade.

Ao mesmo tempo, tivemos em Belo Horizonte o aparecimento de uma primeira academia de ciências, a mais antiga do Brasil e uma das mais antigas das Américas, fundada sob os auspícios de Antônio Lopes de Sá que começava a escrever o “mesário do contabilista” e o “Diário do comércio” de Minas Gerais.

O mestre Lopes de Sá começa a editar seus artigos em jornais de contabilidade mais divulgados, e nas revistas mais famosas, como a revista paulista de contabilidade sob a orientação do mestre Armando Aloe.

Em 1951, edita a sua primeira obra sobre contabilidade geral, vindo depois nos anos seguintes trabalhos sobre contabilidade industrial, análise de balanços, auditoria (obra pioneira no Brasil), entre outros temas importantes, culminando num “Dicionário de Contabilidade” obra inédita nas Américas.

Em 1953, o mestre lança sua obra sobre Filosofia da contabilidade –pioneira no mundo e depois influenciante da obra de Masi editada dois anos depois– pela editora aurora, cujo conteúdo firma uma lógica da doutrina patrimonial em seu conteúdo.

Crítico ferrenho das ideias de Zappa e da economia aziendal, não concebe a contabilidade como informação, todavia, como ciência do estudo do fenômeno patrimonial, na sua estática, dinâmica, cuja relevação seria um conjunto de informação a favor do conhecimento.

Não cansava de pregar, na sua filosofia –que dizia ser embasada na tese sobre os fundamentos científicos de Hilário Franco– que se a contabilidade fosse apenas informação, ela seria um processo e não uma ciência.

Concluía que a contabilidade deveria ser considerada infinita no estudo dos fenômenos patrimoniais:

“O futuro de nossa ciência é magnífico porque a evolução que atingiu o homem nos dias de hoje parece-nos não se deterá jamais [...]

Enquanto consideramos a Contabilidade como ciência do patrimônio o nosso campo de indagações não terá limites de pesquisas [...]

A Contabilidade ocupará na sociedade futura um papel de relevância muito mais positiva que hoje em dia já conseguiu [...]” (Sá, 1953, p. 124, 125 e 127) (grifos do autor).

Até 1959, o mestre mineiro reúne sua experiência de dez anos em mais de 700 empresas, reunindo mais de 7.000 balanços, que dera base para a sua teoria do equilíbrio que segundo nosso ponto de vista melhorou e aperfeiçoou a teoria de Masi, sobre a estática patrimonial.

Expunha caracteres ideais de equilíbrio, desde quando existissem cálculos de tempo para a correção dos valores, fazendo com que exista um tempo financeiro, um tempo reditual, e conforme os ciclos os produtos do equilíbrio fossem se formando, nestes pontos que mantém suas convicções com base nestas experiências.

Outros doutrinadores aparecem com uma linguagem bastante profunda sobre contabilidade, como os professores Armando Aloe e Francisco Valle que crescem no número de publicação durante a década de 50.

Ainda temos a figura do gaúcho radicado no Rio de Janeiro, o auditor Alberto Almada Rodrigues que depois foca mais nos estudos de auditoria e história, porém, na década de 50 fica famoso pelo fato de participar das jornadas sobre normas na Europa com Antônio Lopes de Sá, e pelo fato de presidir o departamento de ciências econômicas da Universidade do Brasil.

A Universidade crescia em São Paulo, sendo que a USP (Universidade de São Paulo) sob a direção de Fernando da Costa Boucinhas perfazia um curso de contabilidade, nitidamente sob a pesquisa americana de modo unilateral.

No Rio Grande do Sul, outros autores começam a transparecer como Albino Steintrasser com o seu trabalho de análise de balanços, no qual já tratava sobre os fenômenos de suficiência, capital necessário, viabilidade, e até capital ideal, sendo obra invejável e de rara qualidade.

O mestre já apresentava cálculos avançados a ponto de fazer prevalecer uma escola genuína de analistas patrimoniais e contadores gerenciais no Brasil.

A escola gaúcha tem uma gama de autores que ponderam nas décadas seguintes, ainda na década de 50, o professor José da Costa Filho com seus trabalhos na área pública e de escrituração.

O emérito professor Francisco D`auria não ficava para trás, agora como professor da USP, sua experiência científica cria a “Teoria do capital efetivo” (1953) a qual lhe rendeu a cadeira como tese de concurso na nobre Universidade.

D`auria considerava que o capital efetivo seria o resultado da fortuna, isto é, do crescimento da riqueza conforme sua rentabilidade, que “o balanço é meio relativamente insuficiente à determinação exata do capital efetivo” (1953, p. 69), de modo que estaria realmente efetivado quando os fatores positivos fossem maiores que os negativos; em nossa visão é uma das maiores teses do mundo.

Tirando as bases de teoria profunda que obtivemos com Franco, Sá, e D`auria especialmente, a literatura cresce com outros importantes autores como Erymá Carneiro, e Rogério Pfaltzgraff fora os autores que comentamos, perfazendo assim um momento de transição para as décadas de 60 em diante.

4 – Os anos 60 e 70, o crescimento da produção universitária e a escola patrimonialista

Após o V Congresso de Contabilidade o qual destacava inúmeros autores, as décadas posteriores foram de grande proliferação dando renome a escola brasileira no estrangeiro, despontando grandes contadores como Antonio Lopes de Sá, Erymá Carneiro, Armando Aloe, Oswaldo Campiglia, Francisco Valle, Américo Matheus Florentino, Álvaro Porto Moitinho, José Olavo do Nascimento, José Amado do Nascimento, Erly Poisl, Olívio Koliver, Geraldo De La Rocque, José Geraldo de Lima, Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins, José Carlos Marion, Marcelo Cavalcanti, Cibilis da Rocha Viana, José Bernardo Cordeiro Filho, Umberto Mandarin, Ivan Storino Braga, Hugo Rocha Braga, Hamilton Parma, dentre outros.

Alguns autores dos anos 50 deram continuidades aos seus trabalhos nas décadas seguintes, ou durante a existência de cada um deles.

Antonio Lopes de Sá, é considerado o maior produtor de livros e artigos de todos os tempos, continuou com sua atividade jornalística, científica, e divulgadora nas décadas seguintes, até o ano de seu passamento em 2010.

Com sua grande experiência editada sob o nome *O Equilíbrio do Capital das Empresas* (1959), na década de 60, readequado seu trabalho defende tese de nome: “Teoria das proporções do capital de funcionamento na promoção do equilíbrio e as novas tendências de pesquisa em contabilidade”, editada pela Fundação Getúlio Vargas, um ano depois, sob o nome *Teoria do Capital das Empresas* (1965).

Sua grande peripécia estava no destaque das causas do equilíbrio nos fenômenos dinâmicos, assim sendo, nos fenômenos de giro, e maturação do resultado, por isso, a sua mais importante lei sobre o equilíbrio, que este só se alcança com a eficácia do giro e do ciclo de maturação do resultado das empresas.

Criou a teoria do giro pleno, da anti-liquidez, do fluxo de caixa dinâmico, do valor dinâmico, e outras teorias mais dentro de sua tese de doutorado.

Dentre inúmeras obras, entre elas o seu *Dicionário de Contabilidade* (1983) que existe até os dias de hoje, melhorado e aperfeiçoado com novos verbetes, fez um *Curso superior de Análise de Balanços* (1973) - uma das mais vigorosas obras de análise em solo nacional -, um *Estudo analítico da Rentabilidade das Empresas* (1971), trabalhos importantes de auditoria, balanço e correção monetária, crítica das leis empresariais, normas, leasing, e especialmente de história da contabilidade, vindo a defender teses no exterior e atribuir cadeiras em academias extraordinárias de renome mundial.

O único acadêmico que parecia estar a frente de todos os outros no aspecto gerencial e patrimonialista, foi sem dúvida Antônio Lopes de Sá, devido ao seu invulgar trabalho.

Além de sua teoria sobre o equilíbrio, fez uma teoria sobre a liquidez dinâmica que lhe deu uma cadeira na Academia de ciências econômicas e financeiras de Barcelona, mais tarde fizera inúmeras teorias que construíram uma teoria geral negada por muitos, mas real.

O trabalho de Lopes de Sá incansável rendeu mais de cem livros entre as duas décadas, contando os que tinha escrito nas décadas anteriores, chegando na década de 80, com milhares de artigos.

Muito influenciado por Armando Aloe, fizera seus trabalhos sob recomendação inicialmente à editora Aurora, e depois na Atlas, a qual ambos mantiveram seus direitos autorais para manter a sua capitalização.

O emérito professor Armando Aloe e seu inseparável parceiro Francisco Valle editavam seus trabalhos doutrinários por meio da revista mais conhecida do Brasil para o exterior que era a “paulista de contabilidade”.

Os livros dos mestres e seus inúmeros artigos trabalham a temática de base doutrinária patrimonialista, sendo um dos mais vendidos autores do Brasil entre as décadas do primeiro do segundo quinquênio do século XX.

Temos a presença de outro ilustre professor paulista: Ynel Alves Camargo, no setor profissional e também doutrinário, estabelecendo como um defensor das normas técnicas, e da seguridade da profissão.

Escreve dezenas de artigos, desconhecemos os seus livros, porém, na sua literatura expõe uma defesa em prol da contabilidade geral, gerencial, doutrinária e patrimonialista.

A revista brasileira de contabilidade reage mais uma vez entre as décadas de 60 e 70, sendo um dos mais importantes de divulgação junto com a revista paulista de contabilidade, embora esta reunisse os geniais autores do Brasil e do mundo.

Aparece no Rio de Janeiro diversas publicações e teses como a de Américo Matheus Florentino (1963), sobre a classificação gerencial dos balanços, a qual lhe deu o título de Doutor.

Mais tarde, Florentino cria uma teoria da aceleração financeira que complementa ou coaduna com a teoria da liquidez dinâmica de Antônio Lopes de Sá, e ao mesmo tempo, faz uma teoria das matrizes, esta que foi defendida em inúmeros congressos internacionais.

Além de seus quase vinte livros, escreveu dezenas de artigos, sendo auditor de inúmeras empresas famosas, e responsável pela liderança de importantes associações como o Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) que normatiza os auditores contábeis, e da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Florentino não apenas cria teorias matemáticas das contas, mas faz teorias gerenciais, sendo que depois de muitos anos, fundara a FUNAGER (Fundação Nacional

de Apoio Gerencial), para perfazer a prática de gestão com base na sua teoria de análise criada, e com a metodologia de seus livros.

Na cidade maravilhosa, ainda, aparece o trabalho sobre contas de Álvaro Porto Moitinho (1965, 1966, 1969, 1970) com grande fama e destaque no setor da administração, e no entendimento das contas como positivas e negativas em relação ao patrimônio líquido.

Sua ideia é que não havia reduções dos valores de contas, todavia, sim uma junção dos valores positivos e negativos, deste modo, se houvesse um prejuízo de \$ 3,00 contra um antigo lucro de \$ 9,00 a empresa não tinha que recuperar apenas \$ 3,00 de prejuízo, mas, \$ 12,00 considerando como se os resultados negativos e positivos estivessem iguais numa régua física de destaque.

No solo carioca, Erymá Carneiro continua o seu trabalho com artigos esplendorosos, e com a revisão de seus volumes em sua enciclopédia, que foi reeditada durante os anos.

Mais detidamente aparece a presença dos artigos de Alberto Almada Rodrigues principalmente sobre auditoria, gestão, e história da contabilidade, sendo também não apenas diretor do departamento de contabilidade da Universidade do Brasil, mas criador do IBRACON, igualmente.

O professor Almada Rodrigues era gaúcho, mas vivia no Rio de Janeiro, de modo que a escola do sul foi muito produtiva em obras, como a presença da doutrina de Cibilis da Rocha Viana, um dos maiores autores de teoria nacional, junto com Herrmann Júnior e Francisco D`auria.

Viana (1962), teve uma visão do patrimônio muito parecida com a dos alemães, e com a tese de Aldo Amaduzzi sobre a circulação dos meios financeiros conforme os preços de produção.

Sabia muito bem os lugares dos conceitos de investimentos, financiamentos, custos, receitas, e resultados, e do ativo e passivo, e considerada os aspectos gerencias como os mais importantes, segundo ele a contabilidade:

“Primitivamente, como já dissemos, à Contabilidade foi atribuída a função de memoriar, em documentos apropriados, as operações de natureza econômica e a de exprimir seus resultados...

A Contabilidade mantém até nossos dias essa finalidade estritamente administrativa, compreendendo a memorização das operações a determinação dos resultados e o controle dos órgãos dependentes.” (Viana, 1971, p. 96)

Ele assume mais adiante que “o patrimônio é estudado na Contabilidade sob um aspecto próprio, específico dessa disciplina” (Viana, 1971, p. 114), diferenciando-o dos pontos de visões da economia, direito, administração etc.

Teve uma teoria sobre a contabilidade como doutrina gerencial, a que lhe deu a cadeira de contabilidade geral na Universidade do Rio Grande do Sul, estabelecendo grande voga seus trabalhos, e o título de Doutor em ciências econômicas, na qual concluída:

“Há na gestão aspectos perfeitamente definidos, peculiares ao campo de estudo da Contabilidade, os quais, ao menos por abstração científica, não se confundem com os encarados pelas demais disciplinas que ela se ocupa...

É útil, necessário e possível o estudo da gestão pela Contabilidade, cujo campo de investigação assim se amplia e cresce de importância; nele situa-se o exame do aspecto patrimonial, que se desvenda no ciclo das variadas formas de investimentos e das diversas fontes de financiamento.” (Viana, 1962, p. 119-120)

Produziu obras na área de economia, técnica, e gestão, sendo considerado um dos grandes contadores e economistas do país, com a definição que uma contabilidade estatal e social que seria responsável pela gestão econômica da nação, de modo que aquela ciência jamais poderia ser descurada da sua importância nacional.

No campo gerencial, de análise de balanços e custos, aparece o gigantesco Olívio Koliver, que se destaca também nos trabalhos sobre normas técnicas e valorização da profissão.

Também com linhas alemãs e patrimoniais, estabelece uma contabilidade focada na administração das empresas, e especialmente no entendimento dos fenômenos de custos e seu controle gerencial, produzindo obras importantes de cálculo gerencial.

Por outro lado, o professor Olavo do Nascimento estabelece uma posição diferenciada sobre a contabilidade mesmo sendo este ponto de vista patrimonial, diz que “segundo moderna corrente doutrinária, é o estudo da gestão que se desenvolve no âmbito das aziendas” (1975, p. 23).

Mais tarde (Nascimento, 1997) assume o equilíbrio estático como objeto da contabilidade tal qual o grande português Jaime Lopes Amorim, embora não deixasse de ter adesões ao patrimonialismo.

Outro teórico das letras do sul foi Erly Poisl que defendeu uma contabilidade como doutrina científica, citando os maiores mestres do solo nacional como Herrmann Júnior, D`auria, Lopes de Sá, Amado Nascimento e outros diversos, estabelece que nossa ciência é absolutamente doutrinária, e que esta estirpe gera todas as demais ramificações, inclusive normativas; teve as seguintes conclusões:

“Desde sua instituição como ramo do conhecimento humano, a contabilidade tem se mostrado útil e insubstituível na tarefa de avaliar o patrimônio como um dos componentes a integrar as atividades humanas...

O conceito de ciência levado à contabilidade, como ramo autônomo do conhecimento humano inserido no elenco das doutrinas econômicas, tem merecido acolhida generalizada por todos quantos, ao longo das duas últimas centúrias, tem dedicado seus estudos às ciências humanas.” (Poisl, 1996, p. 125)

Outras obras encontramos de diversos autores ente eles Ivan Storino Braga, que é também do Sul, defendendo os elementos societários do balanço, os professores Steintrasser, Viana, Poisl, Koliver, e Nascimento, permaneceram com seus trabalhos até meados de 80 e 90, alguns infelizmente devido ao passamento, não conseguiram publicar mais depois dos anos 80.

No Nordeste o representante máximo da cultura brasileira contábil, no setor de filosofia da contabilidade foi o professor Jose Amado Nascimento.

Este grande autor além de contador, era advogado, funcionário público do tesouro de Pernambuco, publicara seus artigos entre as décadas de 70 aos meados de 90, segundo nosso ponto de vista, um filósofo máximo das letras nacionais, embora pouco divulgado sua envergadura, parece-se com a dos grandes gênios da filosofia como Bacon, Leibniz e Kant.

Reconhecia também o patrimônio como objeto da contabilidade, e reconhecia a contabilidade uma ciência em termos de “facta” e “in fieri” isto é com suas leis já produzidas pelo conhecimento, e com seu conhecimento experimental pronto a ser melhorado (Nascimento, 1989).

Reconhecia como na base filosófica que o objeto é um todo estrutural e estático, todavia, quando acontecia os “acidentes” que são os fenômenos seria um todo contínuo e dinâmico:

“Temos tido e repetido até aqui: o objeto da Contabilidade é o patrimônio, o ser patrimonial...

Enquanto há fenômenos patrimoniais, é claro que existe o patrimônio, existe o conjunto, que os fenômenos revelam. Enquanto as partes se movimentam como elementos patrimoniais, estão elas subordinadas ao patrimônio e demonstram que existe o todo. Enquanto há dinâmica, existe positivamente, matematicamente, a estática, e esta pode ser observada, medida, fotografada pelo Inventário geral e pelo Balanço de Ativo e Passivo, a qualquer momento.

É óbvio que o momento passa. Mas, naquele momento exato, estávamos diante do patrimônio estático, vislumbramos a substância patrimonial: sabemos o que ela é, como estava constituída e qual o seu valor, sua estrutura, seu equilíbrio. Certo é que os compromissos acercando-se dos prazos, os materiais desgastando-se pelo uso ou desvalorizando-se pela obsolescência, a lei da oferta e da procura, a oscilação do poder aquisitivo da moeda – modificam, de instante a instante, a situação patrimonial.” (Nascimento, 1983, p. 26 e 27)

Muitos outros ensinamentos foram trabalhados pelo gênio nordestino, sendo que o seu potencial fê-lo produzir um livro sobre a filosofia da contabilidade; discípulo de D`auria e Lopes de Sá, o emérito mestre produziu um dos maiores ensaios e teorias da filosofia da contabilidade mundial que são conhecidos, por este fato, desconhecemos outro autor nacional que tenha feito um tratamento tão autêntico e tão naturalmente filosófico da contabilidade, como o grande mestre Nascimento.

Na Bahia, José Bernardo Cordeiro Filho, contador bancário e analista de crédito, se desponta nos setores de análise de balanço, criando fórmulas novas no setor da análise de balanço.

Em Minas além de Sá, poucos se destacam a se considerar o professor Hamilton Parma no campo da auditoria e como representante do Brasil na ONU no grupo das normatizações de contabilidade; e o professor José Francisco Serra numa linha científica e doutrinária de raro valor, sendo representante da classe com muito afinco igualmente.

No campo institucional e universitário, em São Paulo expõe-se a Universidade de São Paulo (USP), produzindo grandes valores, principalmente seguindo a linha dos americanos; na década de 70 e 80 era conhecida como “escola da correção monetária”,

tendo grandes autores como Sérgio de Iudicibus no campo da correção monetária; Eliseu Martins na aplicação da contabilidade como avaliação e custos; José Carlos Marion com a contabilidade empresarial, análise, e contabilidade rural e diversos outros.

Muitos outros valores podem ser mencionados nesta época, em vários setores do Brasil como Marcelo Cavalcanti no campo da auditoria; Hugo Rocha Braga no campo profissional dentre outros; Oswaldo Campiglia no campo da hermenêutica; José Geraldo de Lima no campo dos custos, análise financeira, e contabilidade gerencial tendo obras de grande ênfase; Umberto Mandarino no campo da análise patrimonial.

Muitos poucos autores da década de 50 continuaram a desenvolver trabalhos nas três décadas seguintes, a se citar o professor Albino Steintrasser, Alberto Almada Rodrigues, Antonio Lopes de Sá, Armando Aloe, Francisco Valle, Erly Poisl, Cibilis da Rocha Viana, Hilário Franco, e poucos outros representantes da doutrina patrimonialista.

5 - Anos 80 e o amadurecimento da doutrina brasileira de contabilidade: início de escola própria

Tivemos muitos destaques na literatura contábil, nas doutrinas individuais, porém, com poucas teorias universais que pudessem se transformar numa doutrina própria, ou num aperfeiçoamento de alguma doutrina perfazendo setores importantes de evolução gnosiológica contábil.

Primeiro Lopes de Sá produzira sua tese sobre o equilíbrio, de rara valia, seu trabalho sobre a rentabilidade das empresas, seus trabalhos sobre leasing, sua teoria da liquidez dinâmica, do giro pleno, da antiliquidez, entre outras; este autor prolífico e promissor era um dos poucos teóricos a definir leis da ciência contábil.

O professor Florentino, amigo e discípulo de Sá, produzira sua teoria sobre a classificação do balanço, e depois, a sua teoria da aceleração financeira, uma teoria própria da liquidez dinâmica, uma teoria das matrizes, uma teoria matemática das contas, especialmente, sem outras teorias na década de 80.

Seguindo esta trilha de teoria das contas, tivemos Moitinho que criara a teoria das contas positivas e negativas, ainda na década de 70.

Nos setores tecnológicos de perícia, auditoria, e análise, poucas teorias apareceram, igualmente pouca literatura.

No setor da filosofia da contabilidade Nascimento foi o primeiro a desenvolver uma teoria própria da filosofia contabilidade, de modo que ela tivesse uma estrutura muito bem definida, ora com autores da filosofia, ora com autores da contabilidade.

Os institutos universitários tinham pouca oferta de curso de mestrado e doutorado –muita burocracia e política– e reclamavam disso, sendo eles mesmos a causa do fracasso das pós-graduações em nossa matéria, com extremo preconceito aos integrantes de tal curso, e unilateralidade nas visões, mesmo com teses e dissertações, contudo, pesquisas isoladas que davam os títulos necessários para a autoridade formal tão comum em países subdesenvolvidos e mal administrados como o Brasil; neste campo institucional, político,

e burocrático não tivemos teorias próprias, correntes, ou doutrinas em tudo que lemos daquela época, o embasamento e a repetição era só dos pragmáticos americanos.

As pesquisas de contabilidade ligada aos institutos burocráticos tinham uma visão única americana, o que coibia o livre pensamento e a aceitação dos clássicos nacionais, isso gerou e gera até hoje uma estagnação no pensamento nacional, e na própria produção dessas instituições, que não tinham nenhuma teoria nova, muito menos produção com nível internacional, perfazendo assim títulos embasados em pesquisas secas e mecânicas, nenhuma com o título de “teoria”, muito menos “teses”, enfraquecendo mais o sentido formalista da pesquisa no Brasil, favorecendo ao “mestre” e “doutor” que não domina a ciência, porém, faz uma ou outra pesquisa para ter o título de tal.

Os autores da doutrina pura e da tecnologia como Armando Aloe, Francisco Valle, Hilário Franco tinham estrutura própria de pensamento com embasamento patrimonialista, não produziram teorias como no passado vemos com Rogério Pfaltzgraff e Francisco D`auria especialmente.

Além daquelas teorias mencionadas, Lopes de Sá resolvera fazer uma teoria sobre as funções sistemáticas com a lógica de Jaime Lopes Amorim, o rigor de sua própria “filosofia da contabilidade” (1953), a base de Masi, e o sistematocismo de Francisco D`auria, foi muito melhor delineada no início da década de 80.

No campo do cálculo e da análise, José Bernardo Cordeiro Filho fizera uma das maiores colaborações da literatura, embora pouco explorada tinha um caráter muito particular, no entanto, com embasamento lopesista também, que criara os quocientes relativos no início da década.

Houve muita produção científica, no entanto teorias novas tivemos pouquíssimas e quase inexistentes colaborações neste aspecto, muita saudade podemos dizer existir dos tempos que antecedem a década de 50, no qual as teorias e teses foram inúmeras, a timidez infelizmente atrelada ao pouco apoio político não permitiria produzir uma produção mais abundante, embora, os autênticos doutrinadores o tenham feito de modo altamente proficiente.

É verossímil dizer com provas históricas que o único que teve a ousadia, ou era mais propenso para transmitir uma espécie da possibilidade teórica nova, foi o professor Lopes de Sá, não apenas pela envergadura de seus trabalhos, mas também com as suas novas propostas, a de teoria das funções, e os quocientes relativos, esta propõe uma forma metodológica para se analisar as funções do patrimônio.

Igualmente, José Amado Nascimento tinha este potencial, devido ao seu conhecimento superior, apresentava grandes chances de produzir propostas novas no setor da filosofia da contabilidade, ou outro correlato; neste intento continua seus trabalhos como acadêmico, tendo a favorabilidade para se criar uma teoria da filosofia contábil como o fez, mas não de modo ostensivo, todavia, latente.

As revistas, algumas se modernizaram, outras passaram a se extinguir como a “revista paulista de contabilidade” uma das maiores coleções do mundo, pois, reunia os maiores autores da doutrina.

Mas no setor de teoria científica, ou teoria da contabilidade superior, não tivemos nenhuma novidade, a não ser a nova ordenação de Antônio Lopes de Sá, na sua teoria das funções sistemáticas do patrimônio, junto com suas anteriores teorias.

Mantendo sua linha própria, seus livros, especialmente aquele chamado de *Introdução à Ciência da Contabilidade* (1987) traduziam os aspectos estruturais de sua doutrina pessoal, com modo didático, que depois foram melhorados com a orientação dos professores Manuel Bouzada e Hamilton Parma.

O lançamento da nova vertente aconteceu em 1988 no Congresso Brasileiro em Cuiabá no qual falou de um “novo patrimonialismo” (Sá, 1997) a partir das orientações do professor Manuel Bouzada sob o uso de lógica matemática, e da sugestão da alteração do nome de “funções sistemáticas” para “neopatrimonialismo” por Hamilton Parma.

Neste contexto, podemos dizer que a escola brasileira começava a amadurecer não apenas porque tinha grande robustez dos teóricos no setor lógico patrimonialista, porém, mormente, pelo fato de ter uma proposta própria de doutrina, corrente, e escola da contabilidade que depois alcançou o mundo sob o nome de NEOPATRIMONIALISMO.

Até aqui podemos dizer claramente que as hipóteses que fomentaram o nosso trabalho foram respondidas afirmativamente, reconhecendo o trabalho de Lopes de Sá, como o centro essencial de um amadurecimento doutrinário, e também o contexto geral de escola brasileira, como a produção unânime de diversos autores sobre o senso patrimonial, filosófico, gerencial, em prol da evolução das letras contábeis de modo exponencial, e verídico ao nível de destaque também mundial.

6 – Conclusão

Primeiramente, concluímos devido a breve abordagem histórica, que o Brasil sempre teve uma literatura competente e produção muito interessante na era colonial e início da república, com propostas relevantes para o cenário nacional e internacional, a se começar numa nova fase no século XX, com os autores que encetaram a doutrina brasileira até a década de 50.

Os anos de 60 e 70 despontam os teóricos da contabilidade descobrindo novas teorias a se citar Antônio Lopes de Sá, Américo Matheus Florentino, Álvaro Porto Moitinho, e José Amado do Nascimento, no aspecto gerencial e analítico despontam os trabalhos de José Bernardo Cordeiro Filho especialmente, dentre outros vários trabalhos de relevância, mas no aspecto de produção teórica particular não conseguimos encontrar elementos propícios para tal afirmação.

Por fim concluímos que na década de 80 a contabilidade brasileira evoluiu teoricamente não apenas no aspecto geral, de produção invejável e propostas muito importantes como as de José Amado Nascimento, mas acima de tudo com novas teorias, e com propostas de uma nova corrente denominada neopatrimonialismo, de criação de Antônio Lopes de Sá, fazendo-nos afirmar existir uma escola no contexto geral, e uma escola no contexto literal, como corrente, teoria particularizada, e escola de pensamento

genuíno, com embasamento, conteúdo, e personalidade própria, fazendo-se exportar conhecimento contábil para o exterior, e seu reconhecimento para o mundo.

7 - Referências

- Aloe, A. & Valle, F. (1975). *Contabilidade Comercial*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- Antonelli, V. (2012). *Ragioneria ed economia aziendale*. Milano: Rirea.
- Antunes, C.C. (2013). Fragmentos da história contábil e a importância da Academia de Comércio de Juiz de Fora no contexto da contabilidade brasileira. *Revista Mineira de Contabilidade*. CRCMG, Belo Horizonte, 14(50).
- Aranha, M. L. A. & Martins, M. H. P. (1996). *Filosofando: Introdução à Filosofia*. 2. ed. São Paulo: Editora Moderna Ltda.
- BARSA. **Enciclopédia**. São Paulo: Britannica Editores LTDA, 1981.
- Berlinck, H. (1921). *Contabilidade aplicada às empresas commerciaes, industriaes, agrícolas e Financeiras*. 6ª ed. São Paulo: Casa Duprat.
- Besta, F. *La Ragioneria*. (1922). 2º Ed. Milano: Cada editrice Dottor Francesco Vallardi.
- Campiglia, A. O. (1997). *Introdução à Hermenêutica das Demonstrações Contábeis*. São Paulo: Atlas.
- Cândido, A. (1967). *Os parceiros do Rio Bonito*. 6ª ed. São Paulo: Duas Cidades.
- Carneiro, E. (s.d.). *Aspectos Jurídicos do Balanço*. São Paulo: Edição da Revista das Sociedades Anônimas,. Coleção Biblioteca do Contador, VIII Volume.
- Carvalho, C. (1973). *Estudos de Contabilidade*. 25ª ed. São Paulo: “Lisa” Livros irradiantes S.A.
- Carvalho, C. (s.d.). *Estudos de Contabilidade*. 15ª ed. São Paulo: Editorial Irradiação, III V.
- Carvalho, C.. (1944). *Tratado Elementar de Contabilidade – para uso dos alunos dos institutos de Comércio*. 15ª ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- Carboni, G. (1886). *La Ragioneria Scientifica*. Roma: Ermanno Loescher, V. I. e II.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *História dos Congressos Brasileiros de Contabilidade*. Brasília: CFC.
- Conselho Federal de Contabilidade. (1973). Grandes vultos da Contabilidade: Carlos de Carvalho. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, CFC, 5(3).
- Conselho Federal de Contabilidade . (1973a) Grandes vultos da Contabilidade: Frederico Herrmann Júnior. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, CFC, 4(3).
- Coronella, S. (2013). *Carboniani, Bestani e Zappiani a Confronto* (I dibattiti scientifici nella rivista italiana di Ragioneria (1901-1950)). Roma: Riera.
- Cosenza, J. P. (2001). Perspectiva para a profissão contábil num mundo globalizado - Um estudo a partir da experiência brasileira. *Revista do Conselho Federal de Contabilidade*, Brasília, DF, 3(130), 43-63.
- Cosenza, J. (2003). As práticas Contábeis nas Civilizações Clássicas e no Período Medieval. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre: CRCCRS, (111), 7-17.
- Costa, E. R. (1996). *Previdência Privada e Fundos de Pensão – Brasil, Chile e França*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Creswell, J. W. (2007). *Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto*. Porto Alegre: Artmed.
- Cuche, D. (1996). *A noção da cultura nas ciências sociais*. Paraná: Edusc.
- D`Auria, F. (1953). *Variacão do Valor Efetivo do Capital*. São Paulo: Ed. Atlas.
- D`Auria, F. (1959a). *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- D`Auria, F. (1955). *Estrutura e Análise de Balanço*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- D`Auria, F. (1954). (1954). *Contabilidade Integral*. Conferência Interamericana de Contabilidade. São Paulo: FCE.
- D`Auria, F. (1953). *Cinquenta anos de Contabilidade*. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira, 1953.
- D`Auria, F. (1956). *Contabilidade Geral (Teoria da Contabilidade Patrimonial)*. São Paulo: Companhia Editora nacional.

- D'Auria, F. (1936). *Contabilidade (Noções preliminares)*. 2ª ed. São Paulo: Editora Nacional.
- Filho, J. (1974). *Prática de análise econômico-financeira das empresas*. São Paulo: Atlas.
- Filho, J. (1957). *Contabilizar e Escriturar*. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria Sulina.
- Filho, J. M. P. & Pereira, C. A. (Org.). (2007). *V Convenção de Contabilidade de Minas Gerais..* Belo Horizonte, Anais, CRC-MG.
- Florentino, A. M. (1990). *Análise Contábil: Análise de Balanços*. 9º Ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- Florentino, A. (1963). *Classificação de Patrimônio para uma análise econômica dos Balanços das empresas*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- Florentino, A. (1972). *Teoria Contábil*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- Florentino, A. (1976). *Análise de Balanço para companhias de Seguros*. São Paulo: Ed. Manuais Técnicos de Seguros.
- Franco, H. (1950). *Fundamento Científico da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Revisora Gramatical.
- Franco, H. (1973). *Estrutura, análise e interpretação de balanço*. 12. Ed. São Paulo: Atlas.
- Franco, H. (1976). *Contabilidade comercial*. 11ª ed. São Paulo: Atlas.
- Franco, H. (1993). *50 anos de Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Franco, H & Marra, E. (1985). *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas.
- Franco, H. (1988). *13º Congresso Brasileiro de Contabilidade*. Cuiabá Anais: CFC, 1988.
- Franco, H. (1973). Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (Preceitos Básicos e Complementares). *Revista do Conselho do Rio Grande do Sul, CRCRS, Porto Alegre, 1(4)*.
- Franco, H. (1976). *Contabilidade comercial*. 11ª ed. São Paulo: Atlas.
- Franco, H. (1961). *Contabilidade Geral*. 6ª ed. São Paulo.
- Franco, H. (1980). *Congresso Brasileiro de Contabilidade, Curitiba, Anais, Paraná*.
- Haguete, T. M. F. (1987). *Metodologias Qualitativas na Sociologia*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes.
- Iudicibus, S. (1988). *Análise de Balanços*. 5ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Iudicibus, S. (2000). *Teoria da Contabilidade*. 6ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Klein, T. C. (1954). *Contabilidade Superior: Estrutura e Análises de Balanços*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Aurora.
- Klein, T. (1954a). *História da Contabilidade - noções gerais*. Rio de Janeiro: Ed. Aurora.
- Koliver, O. (1971). *Estrutura e Análise de Balanços*. 4ª ed. Porto Alegre: Staff Editora.
- Koliver, O. (2009). *Contabilidade de Custos*. Curitiba: Juruá.
- Kuhn, T. S. (2001). *A estrutura das Revoluções científicas*. 6ª. São Paulo: Perspectiva.
- Leite, F. T. (2008). *Metodologia Científica*. Aparecida: Idéias & Letras.
- Mandarino, U. (1970). *Análise de Balanço no mercado de capitais*. São Paulo: Ed. Franciscana.
- Martins, E. (2001). *Contabilidade de Custos*. 8ª ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, W. T. S. & Silva, A. C. R. . (2011). *História do Pensamento Contábil – com Ênfase na história da contabilidade brasileira*. Curitiba: Juruá.
- Mascarenhas, J. C. S. (1944). *Métodos de Escrituração*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Masi, V. (1927). *La ragioneria come scienza del patrimonio*. 1ª ed. Pádua: Dottore Antonio Milani.
- Masi, V. (1971). *La Scienza del Patrimonio*. Milano: Nicola Milano Editore.
- Masi, V. (1945). *Statica Patrimoniale*. 2ª ed. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani.
- Masi, V. (1947). *Dinamica Patrimoniale*. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani. V I e II.
- Masi, V. (1946). *Principi di Scienza delle Aziende*. Padova: Cedam.
- Moitinho, Á. (1965). *Introdução à Administração*. 1ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Moitinho, Á. (1970). *Teoria das contas aumentativas e das redutoras do patrimônio*. Rio de Janeiro: APEC.
- Moitinho, Á. (1966). *Congresso Interamericano de ensino superior de contabilidade*. Anais. Guanabara: FCEUNP.
- Moitinho, Á. (1969). *Administração*. 2ª ed. São Paulo: atlas.
- Monteiro, M. N. (1983). Algumas reflexões sobre princípios básicos de contabilidade. *Revista Paulista de Contabilidade*. São Paulo: SCSP, 62(465).
- Monteiro, M. (2004). *Pequena História da Contabilidade*. 2ª ed. Lisboa: Ed. Europress.
- Nascimento, J. A. (1985). Filosofia da Contabilidade (XII). *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 15(54).

- Nascimento, J. A. (1981). Filosofia da Contabilidade (II). *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 11(36).
- Nascimento, J. A. (1981). Filosofia da Contabilidade (IV). *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 11(38).
- Nascimento, J. A. (1983). Filosofia da Contabilidade (IX). *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 13(44).
- Nascimento, J. A. (1982). Filosofia da Contabilidade (VIII). *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 12(43).
- Nascimento, J. A. (1983). Filosofia da Contabilidade (XI). *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 13(46).
- Nascimento, J. (1989). Princípio único e unificador (essencial e global). *Revista Brasileira de Contabilidade*, CRC, Brasília, 19(71), .
- Nascimento, J. A. (1994). Conceito de Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: CFC, 23(86).
- Nascimento, J. O. (1979). *Um plano de contas para Prefeituras*. 2ª ed. Rio Grande do Sul: Porto Alegre.
- Nascimento, J. O. (1994). A gestão da Fazenda Pública sob o aspecto financeiro – uma abordagem sinótica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, CFC, 23(90), .
- Nascimento, J. O. (1997). O equilíbrio orçamentário. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, CFC, 26(103).
- Nascimento, J. O. (1975). *Contabilidade*. 2ª ed. Porto Alegre: Ed. do autor.
- Pfatzgraff, R. (1956). *Aspectos científicos da contabilidade*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Livraria Tupã.
- Pires, M. A. A. (10 de dezembro de 2005). *Evolução doutrinária científica da contabilidade no Brasil*. [http// www. classecontabil.com.br](http://www.classecontabil.com.br)
- Pirla, J. M. F. (1965). *Teoria Económica de La Contabilidad*. 4ª Ed. Madri: P. Lopes.
- Poisl, E. A. (1996). *A contabilidade como doutrina científica*. Porto Alegre: ed. Do autor.
- Prober, K. (1950). *A casa de fundição de Sabará*. Diamantina: Sem indicação.
- Reis, A. J. & Silva, S. L. (junho de 2015). *A história da Contabilidade no Brasil*. www.revistas.unifacs.br
- Rocque, G. (1968). *Auditoria e análise de Balanços*. Rio de Janeiro: Forense.
- Rocque, G. (1963). *Contabilidade Geral* (aspectos teóricos-práticos). 3ª ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura.
- Rodriguês, A. A. (1985). Cronologia e síntese da evolução do pensamento e do ensino comercial, contábil, atuarial, administrativo e econômico no Brasil: (séculos XVIII e XIX, períodos Brasil-Colônia, Brasil-Reino Unido). *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre: CRCRS, (41), 3-11.
- Rodriguês, A. A. (1988). Senador Manoel Alves Branco. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, CFC, 23(67).
- Rodriguês, A. A. (1987). Instituições profissionais e culturais da ciência contábil no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, 27(61).
- Rodriguês, A. A. (1989). Fundamentos históricos e legais da resolução do CFC nº 560/83. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro, 19(69).
- Rodriguês, A. A. (1989a). Vultos da Contabilidade Brasileira - José Antônio Lisboa. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 19(68).
- Rossi, G. R.. (1882). *L'ente Económico-amministrativo*. Emilia: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli.
- Sá, A. L. (2002). *Teoria da Contabilidade*. 3ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. L. (1994). *Autonomia e Qualidade Científica da Contabilidade*. Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais.
- Sá, A. L. (1987). *Introdução à ciência da Contabilidade*. Rio de Janeiro: Tecnoprint.
- Sá, A. L. (1961). *História da Contabilidade*. Belo Horizonte: Ed. Presidente. 3 V. Enciclopédia moderna de Contabilidade.
- Sá, A. L. (1965). *Teoria do capital das empresas*. Rio de Janeiro: FGV.
- Sá, A. L. (1981). *Análise de Balanços e Demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. L. (1959). *O equilíbrio do Capital das Empresas*. Belo Horizonte: Estabelecimentos Gráficos Santa Maria S/A.

- Sá, A. L. (1980). *Aspectos contábeis no período da inconfidência mineira*. Brasília: ESAF.
- Sá, A. L. (1998). *Pré-história contábil brasileira*. Bahia: Visconde de Cairu.
- Sá, A. L. (2008). *História Geral da Contabilidade no Brasil*. Brasília: CFC.
- Sá, A. L. & Sá, A. (1983). *Dicionário de contabilidade*. 7ª ed. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. L. (1953). *Filosofia da contabilidade*. Rio de Janeiro: Ed. Aurora.
- Sá, A. L. (1971). *Estudo Analítico da Rentabilidade das Empresas*. Rio de Janeiro: APEC.
- Sá, A. L. (2000). *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. L. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. L. (1973). *Curso Superior de Análise de Balanços*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas. Volume I e II
- Sá, A. L. (1962). *Análise de Balanços ao Alcance de Todos*. 3ªed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Silva, R. A. C. (2015). *Neopatrimonialismo e Conhecimento Contábil*. Curitiba: Juruá.
- Silva, R. A. C. (2009). *Evolução doutrinária da contabilidade – epistemologia do princípio patrimonial*. Curitiba: Juruá.
- Silva, R. A. C. (2015). La dottrina neopatrimoniale nel contesto della ragioneria scientifica odierna. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*. 115(10,11, 12).
- Silva, R. A. C. (2012). O verdadeiro Valor do Balanço: Fórmula de energia patrimonial efetiva que demonstra a prosperidade. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte: CRCMG, 13(46)
- Silva, R. A. C. (2012a). O verdadeiro valor do balanço: Fórmula da energia patrimonial efetiva que demonstra a prosperidade. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, Colombia, FCC, (61).^a
- Silva, R. A. C. (2015). *V Congresso da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, Lisboa, Anais.
- Silva, R. A. C. (2013). Os fundamentos científicos da Contabilidade: análise da tese de Hilário Franco defendida no V Congresso Brasileiro de Contabilidade em 1950. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, Colombia, FCC, (62).
- Simonsen, R. C. (1977). *História Econômica do Brasil (1500/1820)*. 7ª ed. São Paulo: Ed. Nacional.
- Steintrasser, A. M. (1953). *Estrutura e análise de balanços*. 2ª ed. Porto Alegre: Sulina.
- Triviños, A. N. S. (2008). *Introdução à pesquisa em ciências sociais*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Viana, C. R. (1971). *Teoria Geral da Contabilidade*. 5ª ed. Porto Alegre: Sulina Editoria.
- Viana, C. R. (1978). *A dinâmica do Desenvolvimento econômico*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Viana, C. R. (1962). *O estudo da Gestão da Contabilidade*. Porto Alegre: Imprensa Universitária.
- Zappa, G. (1950). *Il Rédito di Impresa*. 2ª edição. Milão: Dott. A. Giuffrè - Editore.