

ESTUDOS ACERCA DO PATRIMÔNIO NA CIÊNCIA CONTÁBIL

SILVANA DUARTE DOS SANTOS¹

RESUMO

No atual cenário econômico, marcado pela intensa competitividade, a atividade de organização e controle do patrimônio das empresas adquiriu grande importância. Assim, a contabilidade se preocupa em estudar o patrimônio, formado por bens, direitos e obrigações das organizações de modo geral, inclusive as informais e sem fins lucrativos. É nesse sentido, que o presente estudo tem como objetivo delinear os principais aspectos acerca do patrimônio, objeto de estudo da contabilidade e as funções dessa ciência no âmbito organizacional.

Palavras-chave: Contabilidade; Funções; Patrimônio.

ABSTRACT

In this economic environment, marked by intense competition, the activity of organization and control of the assets of companies acquired great importance. So accounting is concerned with studying the property, consisting of goods, rights and obligations of organizations generally, including informal and non-profit. In this sense, the present study aims to outline the main aspects about the property, subject matter of Accounting and functions under this organizational science.

Keywords: Accounting; Functions; Patrimony

¹ Mestre em Produção e Gestão Agroindustrial – Uniderp (Universidade para o Desenvolvimento da Região do Pantanal). Graduação em Administração e Ciências Contábeis.

Introdução

São vários os autores que contribuíram e contribuem para o enriquecimento da definição da ciência contábil. Uma das mais conhecidas definições é aquela que conceitua a contabilidade como a ciência que estuda o patrimônio e que apresenta a *azienda* como seu campo de atuação, o patrimônio como seu objeto e as partidas dobradas como metodologia.

A Resolução n° 774, de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC - elucida:

1 – A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

1.2– A Contabilidade como ciência social

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das

Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade,

certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica.

Por conseqüência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Também, o 1º Congresso de Contabilistas (Rio de Janeiro, 1924) conceituou a contabilidade como a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativos à administração econômica.

Quando se fala da *azienda* como campo de atuação da contabilidade, deve-se entender que o termo significa toda entidade organizada passível de ter um patrimônio (bens, direitos e obrigações). O termo *azienda* tem o mesmo radical que fazenda, no sentido de tesouro e não no sentido de propriedade.

A utilização do termo *azienda* é permissivo para que a contabilidade alcance as organizações em geral, não se restringindo às formalmente constituídas. Dessa forma, as empresas informais, as pessoas

físicas, as empresas públicas, as entidades em fins lucrativos também são campo de atuação da ciência contábil.

A doutrina especializada costuma identificar o patrimônio como objetivo de estudo da contabilidade. Este, por sua vez pode ser entendido como o conjunto de bens, direitos e obrigações.

2. Atual Estágio da Contabilidade no Brasil

Atualmente, no Brasil, a Contabilidade encontra-se regulamentada pela Lei das Sociedades Anônimas - S/A (Lei nº 6.404/76) que, baseando-se no tradicional método das partidas dobradas, promove a adequação do registro do Patrimônio e de suas Mutações à realidade econômica e social Brasileira.

A referida lei em seu artigo 177 assim preconiza:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Também, a atividade contábil deve obediência aos denominados princípios da contabilidade. Tais princípios estão definidos de forma expressa na Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC:

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (P.F.C.) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

O CFC determinou também, a adoção de várias normas brasileiras de contabilidade – técnicas e profissionais.

As organizações que adotem a forma de sociedade anônima de capital aberto devem obedecer também às instruções da Comissão de Valores Imobiliários – CVM.

Art. 177

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão. (Lei das S/As)

As sociedades anônimas de capital aberto ou companhias abertas podem ser conceituadas como aquelas que, no objetivo de financiar suas atividades produtivas, oferecem títulos ao mercado, principalmente ações ou debêntures. Assim, tais organizações devem obediência ao disposto na Lei das S/A e também às instruções editadas pela CVM.

Por outro lado, a maioria das empresas não está organizada sob a forma de companhias abertas. Muitas se organizam sob a forma de sociedades limitadas. Mesmo essas sociedades limitadas devem seguir subsidiariamente as regras da Lei das S/As, conforme consta do art. 1.179 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002):

Art. 970. A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes.

...

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído

por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

3. Campo, Objeto e Método da Contabilidade

Como já aventado, o campo de estudo da Contabilidade é a *azienda*, entendida como a entidade organizada passível de ter um patrimônio (bens, direitos e obrigações).

Assim, de forma exemplificativa, pode dizer que se enquadram no conceito de *azienda* as empresas comerciais, indústrias, as empresas prestadoras de serviços, os templos de qualquer culto, clubes, os templos religiosos, os partidos políticos, as pessoas físicas entre outras.

Em contabilidade, o objeto de estudo é o patrimônio de uma entidade, definido como o conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade ser lucrativa ou não.

1.2 – O Patrimônio objeto da Contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa (Resolução nº 774, 1994. CFC)

É importante no conceito de patrimônio que o mesmo possua autonomia em relação aos demais patrimônios existentes. A organização,

dentro dos limites jurídicos e contábeis, poderá dispor livremente de seu patrimônio

Saliente-se que o patrimônio não é objeto de estudo exclusivo da contabilidade. Outras ciências, tais como a economia, a administração e o direito também estudam o patrimônio, porém de ângulos diferentes.

É nesse sentido o disposto na Resolução CFC nº 774, de 1994

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mudanças sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mudanças tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio.

A contabilidade estuda o patrimônio nos seus aspectos qualitativos (dinheiro, valores a receber ou a pagar, estoques) e quantitativos (representação dos componentes patrimoniais em valores), buscando principalmente entender as mudanças ocorridas nesse mesmo patrimônio.

Novamente, a Resolução nº 774 CFC traz subsídios importantes.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias, etc. A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises. Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às “máquinas” como categoria, mas, dependendo das necessidades de controle poderá descer a cada máquina em particular e, mais ainda, aos seus pormenores de forma que sua caracterização evite a confusão com quaisquer outras máquinas, mesmo de tipo idêntico. O atributo quantitativo refere-se à expressão dos

componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja “Valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

3.1 O Método da Contabilidade

Na ciência contábil, o método utilizado é o denominado método das partidas dobradas. Segundo esse método, para todo e qualquer item que adentra no patrimônio, há um lugar de onde ele é proveniente.

Com base nesse método são desenvolvidas técnicas, de escrituração e apuração de demonstrações contábeis, de análise de demonstrações e de verificação da correção das informações contábeis (auditoria).

Conceitualmente, a escrituração consiste na técnica de registro de fatos contábeis (acontecimentos com relevância na alteração da composição do patrimônio) em livros próprios (conhecidos como livros de escrituração).

Já as demonstrações contábeis ou demonstrações financeiras, consistem em quadros que objetivam demonstrar a situação patrimonial, o resultado e sua respectiva destinação, bem como sua capacidade financeira de curto prazo.

A doutrina aponta como demonstrações contábeis, o balanço patrimonial, a demonstração de resultados do exercício, a demonstração dos lucros e prejuízos acumulados, a demonstração de origens e aplicações de recursos.

A auditoria pode ser definida como o método de verificação da fidelidade das informações do patrimônio, registradas no sistema contábil. A auditoria pode ser interna ou externa, conforme seja realizado por um funcionário da própria empresa ou por terceiros sem vínculo com a empresa, denominado auditor independente.

Ainda, além dessas demonstrações contábeis que tem sua obrigatoriedade definida em lei, é necessária a elaboração de notas explicativas às demonstrações financeiras. Essas notas explicativas têm como objetivo esclarecer detalhes não explicitados diretamente demonstração.

Não obstante as demonstrações exigidas por lei, as organizações podem ainda, facultativamente, apresentar outras demonstrações não determinadas em lei, apenas a título de nota explicativa, sendo este o caso da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

4. Patrimônio

O termo patrimônio pode ser conceituado como o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma “azienda”.

A Resolução CFC nº 774, de 1994, assim conceitua o patrimônio:

1.2 - ...

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$(\text{Bens} + \text{Direitos}) - (\text{Obrigações}) = \text{Patrimônio Líquido}$

Quando o resultado da equação é negativo, convencionasse denominá-lo de “Passivo a Descoberto”.

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para

com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os

entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

Os conceitos de bens e direitos se diferenciam pela simples idéia que os bens são oponíveis a todos enquanto o direito é oponível apenas a alguns integrantes da sociedade.

A obrigação, por sua vez, consiste em prestações que outros podem exigir da empresa. Ao conjunto de obrigações dá-se o nome de passivo e ao conjunto de bens e direitos dá-se a denominação ativo. Por sua vez, à diferença entre bens mais direitos menos as obrigações (que consiste no valor líquido do patrimônio) dá-se o nome de patrimônio líquido.

O plano patrimonial é um sistema, com elementos vinculados por relações culturalmente desenvolvidas: (a) valor financeiro é referente a direito ou obrigação; (b) direitos e obrigações são elementos de patrimônios particulares; (c) os sujeitos de direitos ocupam posições, vinculando-se nas relações com terceiros, e alternativamente: (c.1) adquirem direitos ou (c.2) contraem obrigações.

Os direitos patrimoniais desempenham a função de delimitar o poder econômico legitimado de cada pessoa concreta: (a) capacidade de exigir que terceiros não invadam sua esfera de poder sobre bens; (b) capacidade de exigir prestações de terceiros e (c) capacidade de participar de organizações sociais (BULHOES PEDREIRA, 1989)

4.1 Situações Patrimoniais

Tem-se que a equação fundamental do patrimônio é ativo menos passivo igual a patrimônio líquido ($A - P = PL$).

A demonstração da situação líquida do patrimônio do lado esquerdo consiste numa definição dada pelo CFC na NBC-T (Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica) de nº 03 – conceito, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis.

3.2.2.13 – No caso do patrimônio líquido ser negativo, será demonstrado após o Ativo, e seu valor final denominado de Passivo a Descoberto. O item 3.2.2.13 foi alterado pela Resolução CFC nº 847, de 16 de junho de 1999.

Dessa forma, uma Situação Líquida Superavitária ocorre quando o patrimônio líquido for maior do que zero ou seja, o ativo for maior do que o passivo ($PL > 0$, ou seja, $A > P$, conforme apresentado abaixo:

Por outro lado, uma Situação Líquida Nula - ocorre quando o patrimônio líquido for igual a zero, ou seja o ativo for igual ao passivo ($PL = 0$, ou, $A = P$).

A Situação Líquida deficitária, também denominada passivo a descoberto, ocorre quando o patrimônio líquido for inferior a zero, ou seja, o ativo for menor que o passivo ($PL < 0$, ou seja, $A < P$)

Na ciência contábil, o ativo, o passivo e o patrimônio líquido podem receber nomenclaturas as mais variadas.

Assim, o ativo pode receber a denominação de patrimônio bruto, isso porque se o patrimônio líquido é o ativo descontado do passivo, o ativo sem o desconto do passivo é o patrimônio bruto. Pode ser também conhecido

por total das aplicações ou total de recursos aplicados no patrimônio. Por fim, pode ser chamado também por total dos investimentos.

O passivo, entendido como o conjunto de obrigações que devem ser saldados pela organização é também utilizado na lei das S/A no sentido de conjunto formado pelo passivo propriamente dito (passivo exigível), pelos resultados de Exercícios Futuros. O passivo também é chamado de passivo exigível ou exigibilidades, e ainda, capital de terceiros.

O patrimônio líquido, que pode ser conceituado como a diferença entre o ativo e o passivo, também pode ser chamado de Capital Próprio, numa referência ao fato de que representa valor dado à empresa pelos próprios sócios ou acionistas ou, ainda, pela própria empresa em decorrência de suas atividades. Outra nomenclatura utilizada para é a de situação líquida do patrimônio. Por fim, quando o patrimônio líquido apresentar valor negativo pode ser referenciado pelo termo Passivo a Descoberto.

Considerações Finais

O presente trabalho teve como objetivo o estudo do patrimônio dentro da ótica da ciência contábil.

Verificou-se que o patrimônio, entendido como o conjunto de bens, direito e obrigações é o objeto de estudo da contabilidade.

Também, a utilização do termo azienda para definir a entidade organizada passível de ter um patrimônio, permite que a contabilidade alcance as organizações em geral, não se restringindo às formalmente constituídas. Dessa forma, as empresas informais, as pessoas físicas, as empresas públicas, as entidades em fins lucrativos também são campo de atuação da ciência contábil.

Deve-se salientar também, que o patrimônio não é objeto de estudo exclusivo da contabilidade. Outras ciências, tais como a economia, a administração e o direito também estudam o patrimônio, porem de ângulos diferentes.

Por fim, verificou-se que a contabilidade utiliza-se do método das partidas dobradas para promover a escrituração dos fatos contábeis.

Bibliografia

Carvalho, Deusvaldo; Ceccato, Marcio. **Manual Completo De Contabilidade Pública - Série Provas E Concursos**. Ed. Elsevier - Campus

Marion, José Carlos; Iudícibus, Sérgio. **Curso de Contabilidade Para Não Contadores - 7ª Ed. 2011**; Ed. Atlas

Martins, Eliseu; Ernesto Rubens Gelbcke; Iudicibus, Sergio de **Manual de Contabilidade Societária - Aplicável a Todas as Sociedades...** fipecafi, 2011 Ed. Atlas

Neves, Silverio das; **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras - 16ª Ed. 2011**. Ed. Saraiva.

Pedreira, Bulhões **Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia**. 1989; Ed. Forense

Ribeiro, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil. 8ª Ed. 2010** Ed. Saraiva.