

Prosperidade e padrões contábeis

Antônio Lopes de Sá

A construção de padrões ou modelos contábeis visando a Prosperidade depende de uma sustentação científica competente para garantir a generalidade de aplicação dos mesmos. A metodologia para alcançar tais guias de comportamento é oferecida pelas doutrinas do Neopatrimonialismo Contábil, a partir do princípio da relevância das funções do patrimônio, competente para sugerir paradigmas de eficácia permanente.

Evolução contábil para a metodologia fundamentada na prosperidade

A utilidade do conhecimento contábil, mesmo múltipla, por longo tempo, limitada ficou aos registros, levantamentos, apurações e demonstrações, ou seja: à guarda da memória de eventos e à disciplina da exposição dos mesmos, visando a produzir uma idéia geral dos acontecimentos patrimoniais em forma específica.

A prevalência da informação sobre o entendimento a respeito do que se informava permitiu, todavia, há poucos séculos, a abertura de espaços para um avanço na direção do científico, ou seja, ensejou explicar e interpretar racionalmente as transformações da riqueza.

Inquestionavelmente tal avanço muito dignificou o conhecimento da Contabilidade, caracterizando uma etapa que pouco depois deu oportunidade a outros e maiores progressos.

A partir da segunda metade do século XX, doutrinas já amadurecidas começaram a ter maiores aplicações, oferecendo 'modelos de comportamentos', ou seja, uma antevisão de estados ideais do patrimônio como guia para uma racional gestão.

O conhecimento científico contábil traduzido em fórmulas aplicáveis às tomadas de decisões administrativas representou significativa contribuição aos empreendimentos humanos.

Refinadas doutrinas já se haviam produzido a partir do século XIX, mas faltava a conexão das mesmas com a utilidade que poderiam render. Os cientistas contábeis europeus continentais haviam construído um grande edifício teórico, mas esse não se encontrava ainda aproveitado como poderia ser.

Por outro lado, tentativas empíricas, especialmente dos anglo-saxônicos, buscaram encontrar, por meio de estudos de casos e conjecturas isoladas, a aplicação de normas de conduta a serem seguidas a partir de relações de fatos patrimoniais.

Em verdade tentativas de modelagem haviam ocorrido, mas de forma tênue, sem a preocupação de organizar doutrina específica, quase sempre atadas ao caráter empírico (digna de menção, como exemplo, foi a tentativa de TUCKER, Spencer A em *Successful Managerial Control by ratio analysis*, edição McGraw Hill, Nova York, 1961).

Com o advento da moderna corrente do Neopatrimonialismo Contábil, a nova

forma de raciocinar sobre os fenômenos ensejou, também, o desenvolvimento e a evolução de um processo metodológico específico aplicado aos modelos.

Admitindo-se que o patrimônio possuía diversas utilidades e que essas constituam verdadeiros sistemas isolados, autônomos, mas em interação, funcionando concomitantemente, possível tornou-se igualmente conjecturar sobre 'campos de fenômenos' ou ocorrências particulares de cada sistema. Ou seja, promovendo observações e estudos, considerando que na ocorrência de um só fato muitas utilidades ao mesmo tempo sempre se processam, exigindo correlação harmônica.

Assim, por exemplo, em um só acontecimento, admitiu-se que, na singela venda de mercadoria, todo um complexo de utilidades ocorre, tangendo as capacidades de pagamento, as do lucrar no momento, as do girar do capital, as relativas aos riscos, as de necessidade de reposição dos estoques vendidos e as que tangem ao lucro futuro etc. Esse conjunto de influências foi considerado como um campo de fenômenos patrimoniais, digno de ser estudado como tal (por analogia do que na Física, por exemplo, se passa com o campo

gravitacional, campo eletromagnético, campo termodinâmico etc.).

Assim a visão doutrinária do Neopatrimonialismo Contábil considerou, em razão de sua vocação holística (de entendimento integral), preocupando-se em destacar prioridades de âmbito amplo, fazendo com que as especificidades se subordinassem ao regime da generalidade unificada e, por isso, agasalhou a concepção de campos associados por subordinação às grandes leis científicas que regem as funções patrimoniais.

Ou seja, o propósito da 'utilidade patrimonial' passou a assumir importância nórdica, assim como tudo o que pudesse diretamente defluir de tal condição 'originária', como: função (exercício do patrimônio promovendo a utilidade), eficácia (satisfação da necessidade pela utilidade) e prosperidade (constância da eficácia e acreção patrimonial).

Tal tese, pois, atribuindo prevalência à prosperidade (essa aceita como finalidade maior do conhecimento da nossa disciplina), a manteve integrada ao processo da necessidade, para fins do estudo de 'estados convenientes de comportamento' que visam ao sucesso empresarial.

Partindo do pressuposto que uma rigorosa fidelidade a princípios científicos deve guiar a produção de tais paradigmas, condicionou o Neopatrimonialismo a construção dos padrões a uma rígida observância a axiomas e teoremas básicos (e, para tanto, estabeleceu os seus).

A construção, pois, de um modelo, seja de que natureza for, desde que científico, deve pautar-se pela disciplina aferida aos preceitos da realidade. Os aspectos relevantes mencionados e que devem ser observados sobre o tema formam o objeto do presente ensaio.

Generalidade como base metodológica na construção de modelos contábeis para a prosperidade

Em tese, um padrão ou modelo representa o que se deseja conseguir, ou

seja, um alvo a ser atingido como 'estado desejável'.

Nas ciências, os modelos derivam de situações racionais e, quando volvidos à aplicação, devem possuir caráter de realidade compatível com a finalidade do conhecimento específico que se enfoca.

Um modelo contábil conveniente formula razões e proporções de relações sistemáticas funcionais patrimoniais, visando eficácia direcionada à prosperidade. Relações sistemáticas funcionais patrimoniais são exercícios que se traduzem em vínculos de acontecimentos havidos na riqueza dos empreendimentos humanos, em que a produção da utilidade busca anular ou minimizar necessidades. Essa a ótica adotada pela moderna doutrina do Neopatrimonialismo Contábil.

Ou ainda, o 'ideal' (logo, filosofia de um modelo) é que se produza a Eficácia (Ea), essa que ocorre quando as necessidades patrimoniais (Pn) são satisfeitas (=0), sempre em valor maior do que poderia ocorrer de ineficácia (não satisfação), que a continuidade de tal acontecimento seja ilimitada (∞), resultando, pelo somatório algébrico disso, em Prosperidade (Ps); ou, ainda, em dialética matemática:

$$Ea = (n = 0)$$

Portanto:

$$\sum \{Pn = 0\} \rightarrow (Ea \rightarrow \infty) \rightarrow (Ea' \rightarrow \infty) = Ps$$

Ou:

$$\sum \{Pn = 0\} \rightarrow (Ps \rightarrow \infty) \rightarrow (Ea' \rightarrow \infty) = CCr$$

Logo:

$$CCr \text{ a } Ps$$

A plena capacidade de satisfação de todas as necessidades patrimoniais da empresa ou da instituição, em caráter permanente, gera a Prosperidade em razão de uma Constante de Crescimento (CCr) sem limite.

Importante, todavia, é entender que, mesmo diante de conceitos universais, axiomáticos, como os precedentes for-

mulados, necessários se tornam ainda enfoques de outras verdades fundamentais complementares.

Um modelo básico de relacionamento de fatos, com vistas à prosperidade, como meta a seguir, é também uma permanente advertência sobre uma conduta, em qualquer tipo de empreendimento, lugar e época, a ser observada e que não emerge de 'casos isolados', mas, sim, de 'teoremas científicos'.

É notória a inconfiabilidade dos paradigmas inspirados em acontecimentos havidos apenas em um ou outro negócio, um ou outro país, uma ou outra época, isoladamente, porque são de natureza 'empírica', eivados de subjetivismos. O estudo de 'casos' tem validade extremamente 'relativa'.

O que se considera como eficaz em uma indústria siderúrgica norte-americana em 2006 não significa que o será no mesmo país, em 2010, e nem na Colômbia ou na Argentina, na mesma ou em outra época. O que é considerado modelo para um banco francês pode não sê-lo para uma indústria de tecidos na África do Sul e, em verdade, não o é.

O estudo de 'casos' como esses se limita e nem sempre, mesmo em condições aparentemente similares, oferecerá conclusões parecidas. Serve como 'observação', 'esforço empírico de investigação', 'mostra de uma realidade isolada' (que limitadamente é), mas não possui, por si só, valor de generalidade.

É na ciência, pois, que se deve buscar agasalho para a construção de modelos válidos, competentes para ensejarem orientações de segurança. O critério de apenas observar, esperar que aconteça como antes sucedeu, é próprio da 'conhecimento vulgar' (assim denominado pela Epistemologia) porque, quando se alteram determinadas circunstâncias (e sempre ocorrem), deixa de ter valor de orientação, por ser uma visão apenas unilateral e subjetiva de uma realidade. Fatos isolados (casos), ainda quando abrangem todo um ramo de negócios em uma determinada época, são acontecimentos a considerar com relatividade

(mesmo dentro de um universo econômico ou social, existem muitos casos heterogêneos nele contidos). A experiência é grande conselheira, mas, sem o apoio das razões científicas, não tem validade permanente e nem pode ser considerada como aplicável a todos e quaisquer eventos.

Os primeiros modelos comparativos, todavia, no curso da história contábil, foram empíricos, ou seja, obtidos a partir de quocientes cotejados com outros ocorridos em negócios congêneres ou do mesmo ramo de atividades (indústrias de alimentos, indústrias químicas, comércio de automóveis, comércio de gêneros alimentícios etc.).

Assim, por exemplo, no ramo de tecidos, compararam-se algumas empresas entre si, tomando-se as de melhor desempenho como se 'modelos' pudessem ser, o mesmo ocorrendo com diversos outros. Ou ainda, admitiu-se que, se as indústrias prósperas obtinham um quociente de liquidez entre 1,6 e 1,8, nessa ocorrência modal estaria um 'padrão'. Essa primeira tentativa, relativamente válida, baseada em elementos não científicos, inspirados em percentuais, com apoio estatístico, em base comparativa, amparada em dados de balanços, teve a sua utilidade relativa e o mérito de despertar o interesse pelos paradigmas.

Disso Foulke nos deu exuberantes arquétipos, em várias partes de sua excelente obra maior, tomando como pontos de partida elementos comparativos de balanços, estabelecendo critérios de sondagens sobre alguns comportamentos patrimoniais (FOULKE, Roy A., *Practical Financial Statement Analysis*, 2. edição, McGraw Hill, Nova York, 1950, páginas 522 e seguintes).

A perseguição de modelos, a partir do empírico, foi tão acentuada que diversos autores estadunidenses chegaram a proclamar o quociente de liquidez 'dois' (dois dólares de recursos financeiros realizáveis para cada dólar de obrigações a pagar) como sendo o 'ideal' (isso que, mais tarde, comprovou-se não ser verdade).

O avanço no campo da análise, todavia, reconheceu a necessidade da busca de parâmetros ou medidas padrões de maior qualidade (a isso eu já me referia em minha obra *Análise de Balanço ao Alcance de Todos*, editada no Brasil, pela Editora Atlas, na Argentina, pela Editora Selcon, e na Espanha, pela Editora Sagitana, nas décadas de 50 e 60 passadas), porque a pergunta decorrente era sempre a relativa 'ao que era bom' ou seja: 'qual o quociente melhor'.

Aos poucos, foram surgindo críticas aos padrões empíricos, severas condenações ao equivocado quociente de liquidez na base *Standard* de dois por um se multiplicaram.

Isso porque a liquidez não depende só do quantitativo de meios patrimoniais de pagamentos, mas, também, da adequação da velocidade desses em sua relação com as necessidades de pagamentos (como comprovei em minha tese de doutoramento na então Universidade do Brasil, em 1964, quando enunciei a Teoria do Equilíbrio, essa editada pela Fundação Getúlio Vargas, em 1965, e anteriormente, em 1959, exposta em minha obra, editada em Belo Horizonte, edição da Orcopla).

Em 1943, o emérito professor Silvio Vianelli, da Universidade de Palermo, na Itália (em sua magnífica obra *Analise Economiche Aziendali*, edição CEDAM, Pádua, página 119), foi um dos expoentes que contestou o paradigma estadunidense referido, embora sob enfoque geral, mas fazendo-o incisivamente.

Em seus argumentos, o emérito autor referido acenou para a necessidade de considerar diversas variáveis para que se pudesse chegar a um critério de julgamento da capacidade de pagamento ideal, especialmente sob considerações de ordem dinâmica e holística (páginas 9 e 107 da obra referida).

De fato, se uma empresa dispõe de meios de pagamentos de \$400.000,00, mas só realizáveis em 180 dias, e de necessidades de pagamentos de \$200.000,00, que devem ser pagas em 30 dias, terá o quociente 2, mas não terá

liquidez para solver tempestivamente seis compromissos. A busca, pois, de um 'padrão' precisa considerar estudos especiais, preocupados com a realidade.

O critério de paradigmas ou modelos de comportamentos patrimoniais eficazes, entretanto, quer em doutrina, quer como fruto de pesquisas ou esforços empíricos, de há muito é perquirido no campo da Contabilidade.

Natural em todas as ciências é a ocorrência de experiências malogradas, teorias evadidas de lalthas, mas, nunca e em nenhuma circunstância, se deve deixar de louvar o esforço despendido para encontrar a verdade.

Ninguém pode negar a falsidade do padrão 'dois por um' referido, como foi inclusive exemplificado, mas, também, o mérito do esforço em manifestar que um modelo se fazia necessário.

Não basta, pois, conhecer sobre uma relação entre alguns 'casos' ocorridos, obrigatório sendo, para os efeitos de julgamentos, que se construam paradigmas de eficácia e prosperidade, apoiando-se em fundamentos científicos.

Considerações específicas sobre modelos contábeis aplicados à prosperidade

A prosperidade é um somatório algébrico, ou seja, durante um período em que o patrimônio se transforma, requer que parciais de eventos bem-sucedidos superem os malsucedidos. Ou seja, em tese, sumarizando sobre o contido na essência das relações, como já foi referido:

$$\Sigma(Ea \rightarrow \infty) > \Sigma(Ea^{-1} \rightarrow \infty)$$

Para que ocorra a eficácia total, é preciso que o somatório dos parciais de eficácia (Ea) tenha maior valor que o somatório dos parciais de ineficácias (Ea^{-1}) e que assim sempre ocorra, em tese, em todos os sistemas de funções patrimoniais (liquidez, resultabilidade, economicidade, estabilidade, produtividade, invulnerabilidade, elasticidade e

socialidade), ou, pelo menos, nos básicos (liquidez, resultabilidade, economicidade e estabilidade).

O Neopatrimonialismo enunciou, como razão geral, todavia, o teorema da prosperidade da seguinte forma: Quando a harmônica eficácia de todos os sistemas enseja constante crescimento do patrimônio, ocorre a prosperidade da célula social.

Isso implica uma prevalência da eficácia dos sistemas que podem influir de forma de maior relevância no crescimento da célula social.

Se, por exemplo, uma empresa paga em dia, lucra, está estável, tem vitalidade em seus negócios, não desperdiça, está protegida contra o risco, bem se dimensiona e está em harmonia com o seu entorno, sempre crescendo, acumulando lucros e aproveitando-se integralmente disso, dizemos que ela é satisfatoriamente próspera. Isso implica todos os seus oito sistemas de funções patrimoniais em regime de harmônica eficácia, ou seja, suprindo todas as diversas necessidades.

Se, ao contrário, a empresa só recebeu recursos, mas não conseguiu utilizá-los com eficácia, ela até poderá crescer em volume de valor monetário, mas não estará em prosperidade. Essa a razão da doutrina neopatrimonialista haver construído outra proposição lógica, ou seja, a do teorema do acréscimo ineficaz, assim enunciado: Se o aumento da massa patrimonial ocorrer sem um correspondente aumento da capacidade funcional, haverá quantitativamente o acréscimo do capital, mas por si só não representará prosperidade.

Não é, pois, só o crescimento quantitativo do capital, mas, sim, a maior eficácia funcional a que conduz os empreendimentos à prosperidade. Assim, por exemplo, a reavaliação patrimonial do ativo promove nesse um acréscimo quantitativo e, também, no Capital Próprio, mas sem a ocorrência do aumento de utilidade.

Se um veículo é reavaliado ou corrigido monetariamente de \$100.000 para

\$200.000, ocorrerá uma quantidade maior de expressão monetária do capital, mas não existirão dois veículos, logo, não se verificando nenhum acréscimo funcional. Tais peculiaridades, portanto, devem ser consideradas nas elaborações dos modelos, pois a prevalência do funcional sobre o apenas estrutural da riqueza é de efetiva importância.

Cumprido, ainda, acrescentar que o conceito de 'harmônica eficácia' para os fins da prosperidade está em admitir a 'compensação' de resultantes dos sistemas de funções, ou seja, por exemplo, tolerar dentro de certos limites, transitoriamente, um relativo sacrifício do lucro em favor da melhor liquidez, um ligeiro sacrifício da liquidez em favor da produtividade etc. Transigência é um fator que se deve admitir como normal na vida da riqueza.

O curso das transformações patrimoniais, na perseguição de uma harmonia funcional, não tem a mesma rigidez dos fenômenos ligados apenas às coisas, por exemplo, porque, mesmo sendo o patrimônio algo impessoal, sofre para seu movimento a ação pessoal e a de outros fatores, essas sujeitas a um grande número de variáveis.

Possuindo a Contabilidade, como matéria de sua indagação, o patrimônio dos empreendimentos humanos, a metodologia de indagação depende, substancialmente, das razões de entendimento sobre a realidade de tal objeto. Ou seja, a evolução de um conhecimento depende da evolução de sua linguagem e essa daquela de seus conceitos, como asseverou Einstein: *A ciência tem de criar a sua própria linguagem, seus próprios conceitos para seu próprio uso. Os conceitos científicos freqüentemente começam com a linguagem usual para os assuntos da vida cotidiana, mas se desenvolvem de maneira bem diferente. São transformados e perdem a ambigüidade a eles associada na linguagem usual, ganhando em rigidez para que possam ser aplicadas ao pensamento científico.* (EINSTEIN, Albert e INFELD, Leopold - A Evolução da Física, 4. Edição Zahar, Rio de Janeiro, 1980, página 21).

Para o Neopatrimonialismo, o conceito de 'meio patrimonial' foi fruto de uma evolução que ensejou severa associação entre: 1) a coisa ou elemento não pessoal; 2) o ser humano; e 3) os demais agentes que promovem transformações na riqueza, tudo no sentido de suprir as necessidades dos empreendimentos.

Razões entre a necessidade e a utilidade dos elementos patrimoniais

Como foi referido, é a eficácia patrimonial um efeito da satisfação plena da necessidade. Função básica, primordial da riqueza, é ser útil e anular o que reclama utilidade. Tais realidades são fundamentos ressaltados na teoria contábil desde o século XIX, expostos que se acham em obras magnas, como as de Giovanni Rossi, Fábio Besta, Alberto Ceccherelli, Carlo Ghidiglia, Vincenzo Masi, Gino Zappa e tantos outros clássicos de nossa disciplina.

Como as funções devem atender a diversas necessidades e como essas se caracterizam por naturezas diferentes (lucrar, pagar em dia, manter equilíbrio, continuar vivendo, proteger-se contra o risco, evitar desperdícios, adaptar-se a circunstâncias dimensionando-se adequadamente, viver em harmonia com os entornos), existem definidos 'sistemas de funções'.

Finalidade de cada sistema é a de reunir funções patrimoniais da mesma natureza (sistema da liquidez, sistema do rédito, sistema da estabilidade, sistema da economicidade, sistema da produtividade etc.).

Em suas antevisões sobre a ciência da riqueza, Aristóteles, há quase 2.400 anos, afirmou sobre a multiplicidade da função dos bens (em A Política), induzindo à observação específica, essa que sustenta modernamente a concepção sistemática.

Os estudos e a prática contábil, ao longo do tempo, foram destacando demonstrativamente esses distintos núcleos

de fatos, mas foi o Neopatrimonialismo que se incumbiu de estabelecer uma ordem epistemológica à questão.

Assim, considerou que um modelo de sistema de funções patrimoniais (S) deve levar em conta as razões existentes entre a resultante do mesmo (Rs) e as necessidades pertinentes conhecidas (Pn), visando a mensurar uma relação entre o efeito da função e a capacidade por essa exercida perante a necessidade (utilidade); precisa, também, observar a correlação entre os meios patrimoniais (Pm) e as necessidades patrimoniais (esse o motivo básico do presente ensaio em face do estabelecimento dos modelos).

Ou seja, para necessidades, como as de pagamento, devem existir valores realizáveis para pagá-los e o que deve resultar (efeito sobre a finalidade do sistema e que é a de suprir pagamentos); para que seja bom o desempenho (eficácia), deve-se liquidar todas as obrigações no tempo certo (comportamento da resultante perante os componentes).

Pode-se, ainda, alternativamente, estabelecer relações diretas entre a resultante e os meios (se essa for uma opção metodológica), mas tudo se passa como se o objetivo sempre fosse o de tender para o conhecimento do comportamento da resultante perante os componentes do sistema.

Uma forte indagação, de qualquer forma, precisa servir de base à estrutura do modelo que deve considerar causas e efeitos; ou ainda, é preciso estar atento aos comportamentos que justificam a existência do agregado e as consequências defluentes.

A expressão, pois, poderá ser a de razões e proporções:

$$\frac{R_{sSx}}{P_{nSx}} : \frac{P_{mSx}}{P_{nSx}}$$

Ou ainda: a resultante de um Sistema de Funções Patrimoniais qualquer (RsSx) deve estar para as Necessidades Patrimoniais do Sistema (PnSx) assim como os Meios Patrimoniais (PmSx) de-

vem estar, também, para as Necessidades Patrimoniais pertinentes ao mesmo sistema. Admitidas essas razões de entendimentos, é possível, por decorrência lógica, entender que o uso da riqueza deve ser racional, com prevalência para a racional utilização dos meios, no sentido de priorizar a eficácia. Necessidades exigem meios competentes para satisfazê-las.

Assim, por exemplo, a liquidez é a resultante da correlação entre meios de pagamentos e necessidades de pagamentos, mas o movimento de tais fatores (meios e necessidades) deve harmonizar-se em causa, efeito, tempo, espaço, qualidade e quantidade, ou seja, dimensionalmente no processo circulatório.

Sendo a proporção uma identidade de razões e essas uma correlação de elementos, tudo deve ocorrer em harmonia, no caso, visando à eficácia (satisfação plena da necessidade). Essa é uma condição essencial para elaboração de um raciocínio na construção de modelos relativos ao comportamento patrimonial.

Aspectos formais dos modelos teóricos contábeis

Antes de analisar o tema central da 'relevância' das necessidades, em face das utilidades que devem socorrê-las, é imprescindível enfatizar o quanto é importante examinar os 'aspectos' formais pertinentes ao tema.

Os modelos científicos teóricos dedicam-se a apresentar 'quais' as relações envolvidas em um campo de fenômenos, de forma universal. São, pois, abrangentes, servindo para qualquer empresa ou instituição, em qualquer parte do mundo, em qualquer tempo, porque se referem à 'essência' dos fatos. Possuem, portanto, uma qualidade próxima do absoluto.

Os modelos científicos quantitativos, todavia, são peculiares, ou seja, partindo do teórico, só se aplicam a uma específica empresa ou instituição, em um lugar certo e em um determinado tempo, por-

que são 'medidas de relações' que se sujeitam a cálculo em um espaço determinado, ou seja, serão construídos com os dados da empresa aplicados ao padrão teórico. Logo, como aplicações a casos particulares, são de natureza relativa.

A proposição lógica contábil: 'o lucro líquido deve estar para as vendas assim como as vendas devem estar para os investimentos na produção' permite construir um modelo teórico, universal (válido em qualquer país, empresa e época), posto que proclama a proporcionalidade que deve existir em um delimitado campo de fenômenos patrimoniais.

Se, todavia, traduzirmos em expressões monetárias tal proporção, fixando o 'quanto' de lucro líquido deve ser esperado, para um 'tanto' de venda fixado e um montante certo de investimento em produção, estabeleceremos um modelo quantitativo, esse que só servirá para uma aplicação determinada como um caso particular.

Um 'modelo quantitativo' de um supermercado teria expressão de valor diferente em uma siderurgia, como o teria em uma usina hidroelétrica ou em uma construtora de estradas, mas estaria, em todas elas, sempre baseado nos fundamentos do 'modelo qualitativo'.

Haveria, também, nas quantificações, alterações em relação ao local; o modelo de uma indústria mecânica na Itália seria diferente de uma indústria mecânica no Brasil (basta citar apenas o exemplo de alguns fatores absolutamente diferentes nesses espaços; na atualidade muito influíram a vexatória taxa de crescimento do PIB brasileiro, muito abaixo da média mundial, a absurda, mal aplicada e injusta carga tributária praticada em face dos exagerados gastos públicos nacionais e os juros de especulação amparados pelo Poder Público brasileiro). O modelo qualitativo, nos exemplos referidos, ou em quaisquer outros, será sempre o mesmo, mas o quantitativo se alterará para aplicações específicas.

O quantitativo deve ser considerado dentro de 'probabilidades' de acontecimentos dentro de realidades circunstan-

ciais, possuindo, portanto, um aspecto 'relativo' (tais critérios hoje o adotam, até as ciências que antes se apresentavam como rigorosamente 'precisas'). Assim ocorreu, por exemplo, na Física moderna, a partir de teorias como a quântica, de Max Planck, na primeira metade do século passado, gerando modificações metodológicas.

As controvérsias entre o granular ou feixes da energia e o movimento ondulatório foram responsáveis por mudanças de entendimentos com a consagração do relativo e a aceitação da probabilidade, hoje consagrada por vários ramos do conhecimento humano.

No campo contábil, não é diferente a nossa consideração em questão de raciocínios, mesmo lidando com um objeto absolutamente concreto como é o patrimônio.

A forte influência do risco, ou seja, dos problemas da incerteza que atingem o movimento patrimonial, obriga o bom senso, o apelo à probabilidade nos modelos quantitativos (fato relevante na proteção patrimonial é tratado pela 'Teoria do Sistema de Invulnerabilidade', na doutrina Neopatrimonialista Contábil).

A inflexibilidade, como forma de intransigência, não é boa conselheira quando os fenômenos que se consideram são plenos de complexidade (como os patrimoniais), sujeitos às inúmeras variáveis e circunstâncias e a cada natureza de organismo em seus espaços e tempos (assim também se procede nas ciências psicológicas e biológicas).

Não se deve mesclar o conceito descrito, todavia, com o já referido e conhecido como estudo de 'caso', pois nesse o limite é sempre o do empírico. O 'modelo quantitativo' egresso de um 'qualitativo' de natureza científica é específico, jamais empírico.

As variáveis do 'quantitativo', sujeitas a circunstâncias específicas, mesmo representando casos especiais, não deixam de subordinar-se às proporcionalidades do caso geral que a ciência estabelece. Trata-se de mensurar o que já é fruto de razões reconhecidamente ver-

dadeiras e não de se levantarem dados que emergem de fatos consumados sob a égide apenas da intuição e que não se subordinaram a uma disciplina racional.

Mesmo tomando-se um número expressivo de 'casos', de uma mesma região ou até de variados espaços, corre-se à sempre, no estudo empírico, o risco de se ter sob exame unidades em que, em nenhuma delas, existiu orientação de teor científico.

Necessidades empresariais e visão holística do patrimônio

O estabelecimento de um padrão de procedimentos patrimoniais depende de uma visão realista, de entendimento integral do patrimônio de cada empresa, de cada instituição, e também nessa, portanto, de consideração holística (aquela que vê o patrimônio como um todo, sob uma visão de integralidade e não a de aspectos isolados como uma soma de parcelas apenas, considerado ainda o continente do mesmo como causa agente e, também e prioritariamente, as naturezas das necessidades).

Podem-se universalizar as bases teóricas ou ideais de comparações, mas a quantificação, a conversão em valores dependerá sempre de circunstâncias, de um sem-número de variáveis.

A dinâmica dos capitais determina transformações constantes, em suas mutações, segundo diversas circunstâncias, dentre as muitas as atinentes aos seguintes fatores:

- a) fluxo financeiro ensejado;
- b) processo da produção dos resultados;
- c) qualidade dos elementos utilizados como meios para a satisfação das necessidades do empreendimento;
- d) estabilidade ou equilíbrio proporcional dos componentes patrimoniais;
- e) aproveitamento adequado dos meios utilizados para a movimentação da riqueza;

- f) proteção contra riscos e transitoriedades;
- g) contribuição atribuída aos agentes que movimentam a riqueza, dimanada do patrimônio (social, ambiental, humano etc.);
- h) influência do ambiente interno que movimentam o patrimônio; e
- i) influência do ambiente externo sobre o comportamento patrimonial.

Todos os fatores mencionados geram 'necessidades' que uma empresa passa a possuir, merecendo cuidados especiais quanto à satisfação das mesmas, exigindo observação em seus julgamentos para aferir sobre prioridades ou relevâncias, essas que sugerem transigências e constantes opções por alternativas quando circunstâncias ocorrem. A seqüência do trabalho técnico nos estudos deve, pois:

1. Selecionar modelos teóricos.
2. Quantificar modelos teóricos ejetos dentro da realidade.
3. Considerar probabilidades nas quantificações dos modelos.
4. Colher dados pertinentes nas demonstrações contábeis.
5. Comparar quantificações com as realidades efetivadas ou evidenciadas.
6. Considerar fatores de mutações, especialmente os agentes que produzem as transformações do patrimônio.
7. Estabelecer variações das comparações.
8. Buscar conhecer as razões das variações.

Hierarquia das necessidades

Existe, como o há em todas as formações no cosmos, uma hierarquia de valores espelhados nas necessidades já aludidas. No curso do tratamento com as mesmas, todavia, evidenciam-se relações a serem respeitadas e uma linha de rigoroso respeito a ser seguida.

Investimentos excessivos (superinvestimentos) ou deficientes (subinves-

timentos), financiamentos excessivos (superfinanciamentos) ou falta de recursos financeiros (subfinanciamentos) são falhas comuns de transgressões hierárquicas de necessidades e que levam a desequilíbrios de estrutura (sobre essa questão tratei exaustivamente em minha obra Curso Superior de Análise de Balanço, em dois volumes, edição Atlas).

Lentidão em girar estoques, deficiências na cobrança dos créditos a receber, procedimentos errados nos métodos de produção, tudo isso pode causar erros de dinâmica que agravam situações.

Partindo-se de modelos quantitativos, é possível identificar os indícios de todos os referidos desequilíbrios, apelando-se para a comparação dos fatos com o que ditam as leis científicas que regem a vida patrimonial.

A perquirição sobre as razões que promovem a ineficácia estrutural ou funcional é tarefa de importância a ser sempre considerada. É, todavia, de rara significação, talvez maior ainda, o acompanhamento relativo, em curto prazo, da hierarquia das necessidades, ou seja, a relevância que essas possuem perante a dinâmica da riqueza.

A cognição de um estado patrimonial, sistema de funções, ou mesmo a de um elemento isolado, precisa encontrar razões que ensejem prevenções contra os desequilíbrios aludidos.

O método inspirado no holismo (integral considerado do objeto), aquele que o Neopatrimonialismo Contábil defende, exige observação global da riqueza patrimonial a partir da essência (necessidade, finalidade, meios patrimoniais e funções), em todas as suas dimensões (causa, efeito, tempo, espaço, qualidade e quantidade) e ambientes que possuem influências como forças agentes (internos e externos).

O que Masi denominou 'equilíbrio dinâmico' (Vincenzo Masi, *Dinâmica Patrimoniale*, edição CEDAM, Pádua, volumes I e II, 1946 e 1947), parecendo paradoxal (porque o equilíbrio é um conceito de Estática), foi, na realidade, o prenúncio da visão unívoca, considerada

a necessidade do enfoque da continuidade dos empreendimentos (que exige observação global sob a ótica de um movimento harmônico) como um todo (essa a filosofia do Holismo).

Admitir que a realidade absoluta do patrimônio pudesse ser aceita apenas por uma demonstração, como se parado estivesse, como se nunca mais fosse prosseguir em seu curso evolutivo, é arriscar-se a um falacioso julgamento.

Um desequilíbrio presente, evidenciado em balanço, pode ser apenas o prenúncio de um equilíbrio futuro, pois é axiomática a hereditariedade dos fenômenos patrimoniais. O inverso, também, pode ocorrer.

Nas empresas de prolongados ciclos de produção (algumas do setor agrícola, de construção naval etc.), por exemplo, a aparência das informações contábeis pode denunciar deficiência transitória, sanável, entretanto, quando ocorrida a venda do que se encontrava em processo de produção e quando se revertem as situações.

Uma empresa em implantação, se desconhecido tal estado, tem uma aparência de deficiência, mesmo estando eficaz na fase pela qual atravessa: o mesmo ocorrerá em uma empresa em reorganização ou em modificação de linhas de produção ou instalação de novos pontos comerciais. Todos esses particulares são de importância para a fixação de modelos corretivos ou não, mas especialmente para entender o curso dos valores na vida patrimonial.

Relevância funcional e modelos contábeis

A elaboração de modelos requer orientações metodológicas de natureza geral, antes que se trate do específico. Verdades fundamentais defluentes de conquistas do conhecimento científico da Contabilidade requerem primordial consideração.

Uma delas, sem dúvida, objeto deste ensaio, com o teor de Axioma, é alusiva à 'Relevância da necessidade', que gera a 'Re-

levância Funcional' (a função do meio patrimonial é um exercício de utilidade que visa a reduzir ou anular a necessidade).

No caso, entende-se por 'relevância' a qualidade de supremacia momentânea de uma função sobre uma outra, em razão da importância quanto ao suprimento da necessidade. Ou seja, a consideração sobre o que se deve priorizar na movimentação da riqueza, sob certas condições e circunstâncias.

Existe diferença entre o que é primário, imprescindível, perante o tempo inadiável, e o que, se não satisfeito, poderá ser adiado ou até excluído. Ou ainda, entre o essencial e o supérfluo, em um determinado momento, se distinguem muitas das coisas que a empresa considera necessárias ao seu desempenho.

Função relevante é, portanto, aquela que, se não anulada no tempo certo a necessidade específica à qual deve satisfazer, implica gravosa resultante em sistema básico (liquidez, rentabilidade, estabilidade ou economicidade). Ou, ainda, representa um investimento sem o qual não se consegue alcançar o objetivo primordial em um sistema de funções patrimoniais. Por primordial, por impostergável, necessita de plena efetivação em tempo urgente e certo.

Por decorrência, função não relevante é aquela que, se não satisfeita a necessidade a que deve socorrer, não implica resultante gravosa nos sistemas básicos. Ou, ainda, as necessidades primárias possuem preferência de atendimento em face das demais.

Assim, por exemplo, em uma empresa de serviços de eletricidade, entre o investir em reparar um dique de uma represa que apresenta uma trinca e o adquirir um automóvel novo para a diretoria, a reparação tem 'relevância', pois os danos, se ocorridos, afetariam a produção e suas decorrências. Tal prioridade ocorre não só quanto à destinação de valor, mas com relação à urgência de tempo de aplicação (quanto aplicar e em que tempo deve ser investido).

O princípio a ser observado no caso, pois, se enuncia da forma seguinte: Para

