

*Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo"*

MODELOS CONTÁBEIS E GESTÃO DA CAPACIDADE LUCRATIVA

Antônio Lopes de Sá

DR. ANTÔNIO LOPES DE SÁ

- Presidente do Conselho Científico Superior do IPAT
- Presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis
- Reitor do Centro de Estudos Superiores de Contabilidade do CRC/MG
- Doutor *honoris causa* em Letras pela Samuel Benjamin Thomas University de Londres

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Número 20 – año 10 – diciembre 2004

MODELOS CONTÁBEIS E GESTÃO DA CAPACIDADE LUCRATIVA

SUMARIO

Palabras Clave – Key Words

Resumen

1. **Análise correlativa e sistemática e lucros**
2. **Campos de observação para a construção de modelos de resultabilidade**
3. **Fatores causais derivados de filosofia e política administrativa**
4. **Efeitos externos e internos a serem considerados na análise da capacidade lucrativa**
5. **Temporalidade operacional e lucratividade**
6. **Espaços operacionais e rédito**
7. **Quantidade dos meios patrimoniais e margem de resultados dos empreendimentos**
8. **Qualidade como fator de lucratividade**
9. **Ambiente endógeno e eficácia do lucro**
10. **Ambiente exogeno e defesa do rédito**
11. **O teorema da proporcionalidade como base na construção da estrutura de modelos contábeis**

PALAVRAS CHAVES

LUCRO - CUSTO – RECEITA — RENTABILIDADE – MODELOS CONTÁBEIS

KEY WORDS

PROFIT – COSTS -INCOME – EARNINGS – ACCOUNTING MODELS

RESUMEN

A interdependência entre custos e receitas como elementos de um mesmo sistema, este contido em todo um complexo patrimonial que vive em interações constantes, exige que a análise contábil seja feita sob os aspectos dimensionais de: causa, efeito, tempo, espaço, qualidade e quantidade e também sob o dos agentes transformadores humanos, do mercado e da sociedade.

As relações referidas implicam construções de modelos de comportamentos sistemáticos interdependentes, mas parte de paradigmas universais da doutrina contábil e de uma peculiar consideração ao sistema de funções patrimoniais da resultabilidade, este como um todo.

Considerada a referida influência mútua que existe entre todos os sistemas de funções patrimoniais é preciso que as informações e as análises contábeis sejam amplas, de natureza holística e sob a ótica de interações constantes.

1. ANÁLISE CORRELATIVA E SISTEMÁTICA E LUCROS

A gestão volvida a “capacidade de lucrar” requer modelos de comportamentos eficazes que devem ser construídos a partir de informações e análises contábeis do “sistema da resultabilidade”, ou seja, daquele que tem por objetivo satisfazer a necessidade de aumento efetivo do capital através das transformações deste.

Isso requer, todavia, complementação, ou seja, estudo das correlações funcionais dos componentes do rédito com as demais funções patrimoniais.

A evolução operada no século XX, quer a defluente da velocidade informativa, quer a da concentração de empresas e dilatação de mercados, exigiu maiores rigores técnicos quanto à forma de produzir resultados, requerendo enfoque de natureza holística para a avaliação do comportamento empresarial.

Ou ainda, *a análise de custos, isoladamente, não satisfaz, impondo o exame da matéria através de todo o sistema da resultabilidade e a dos demais conjuntos de sistemas de funções patrimoniais em interação, tão como e igualmente a das relações dos entornos do patrimônio e que são as de ordem motora destes.*

Essa observação motivou destaque feito pelos doutores da “Escola de Veneza” há cerca de meio século e o professor Lino Azzini (luminar da escola referida) a reforçou e desenvolveu em uma obra específica (livro identificado na bibliografia, página 15 e seguintes).

Também, dentre muitos outros, em 1959, o douto professor Amedeo Salzano, da Universidade de Catânia, (livro identificado na bibliografia, página 15 e seguintes) fez importantes advertências específicas em relação ao processo produtivo e de distribuição comercial, tão como sobre a necessidade do exame holístico dos fatos (livro identificado na bibliografia, página 81) avigorando o que igualmente o genial professor da Universidade de Florença, Alberto Ceccherelli já destacara em 1950 (obra identificada na bibliografia), visando a esclarecer que os estudos contábeis relativos a “gestão de lucros” e às “prospecções dos mesmos” não poderiam estar limitados apenas aos dos custos de produção.

Tais óticas, portanto, muitas décadas antes que os norte-americanos acenassem, seus modelos (PEF, ABC, Custo/benefício, Por processos etc.) já eram desenvolvidas em excelentes doutrinas no continente europeu, com muito maior abrangência, não só pelos autores aos quais me referi especificamente, mas por diversos outros estudiosos deveras qualificados (Gino Zappa, Domenico Amodeo, Teodoro D`Ippolito, Pietro Onida etc.).

Na atualidade, segundo o Neopatrimonialismo, a “gestão da resultabilidade”, ou seja, a da capacidade de lucrar, deve estar apoiada em “informações” e “explicações” defluentes de modelos contábeis estribados em exames de funções patrimoniais sistemáticas em interações, considerado, ainda, o entorno ou ambiente que gera fenômenos transformadores das riquezas.

Portanto, *é da análise das correlações das funções dos diversos sistemas de funções patrimoniais com o sistema específico da produção do rédito que se deve colher os subsídios básicos para a construção dos modelos que servirão de suporte à gestão da capacidade lucrativa, considerando ainda, as relações ambientais da riqueza.*

2. CAMPOS DE OBSERVAÇÃO PARA A CONSTRUÇÃO DE MODELOS DE RESULTABILIDADE

Os diversos “modelos científicos” se constroem a partir de doutrina própria, mas, devem emergir, em cada empresa, em cada oportunidade, da observação acurada de “campos de fenômenos” bem identificados.

Assim ocorre também em todos os demais ramos do conhecimento humano onde as “comparações” entre fatos observados, são bases para a formação de conceitos sobre acontecimentos, ou seja, busca-se sempre saber o que acontece com uma coisa em decorrência da presença de outras.

Em Contabilidade, portanto, é preciso apelar para a apreciação de fatores correlatos, ajuizamentos sobre a essência dos fenômenos patrimoniais e no caso da capacidade de lucrar com tudo o que possa influir sobre esta (desempenhada pelo sistema específico relativo à produção do lucro, ou seja, o da resultabilidade).

Em face disso, a análise das relações lógicas “dimensionais” (causa, efeito, tempo, espaço, qualidade, quantidade) é um socorro de julgamento que realmente disciplina a mente do observador, ajudando o entendimento das transformações da riqueza, permitindo que possa disto emergir um critério de construção de paradigmas, a partir de “razões derivadas de aferições”.

Indispensável, também, é o estudo das relações lógicas “ambientais”, estas relativas ao comportamento dos “agentes transformadores” (gestores, executivos, mercados, sociedade, tecnologias, natureza etc.), pois são estes os continentes da riqueza, as “causas motoras” que implicam mutações.

Para a construção de modelos contábeis relativos a gestão da capacidade do lucro é preciso partir da observação e julgamento de vários campos de fenômenos, de modo a levantar dados, com o intuito de compará-los.

Dentre outros elementos que possam vir a ser sugeríveis, é preciso pelo menos verificar as relações dimensionais de:

CAUSA

Metodologia de Produção
Metodologia de Distribuição
Metodologia Financeira

EFEITO

Satisfação da Clientela
Sobras de Produção (retalhos, resíduos etc.)
Eficácia dos demais sistemas de funções patrimoniais (liquidez, estabilidade, economicidade, produtividade, invulnerabilidade, elasticidade e socialidade)

TEMPO

De Produção
De Distribuição e Entrega dos Produtos

ESPAÇO

De Produção (por linhas ou tipos de produtos)
De Vendas (por regiões ou localidades)

QUANTIDADE

Do Imobilizado Técnico
De Matérias Primas e Materiais Auxiliares em estoques (armazenagem e giro)

De Produtos (fabricados e em produção, por volume, armazenamento e giro)

QUALIDADE

Do Imobilizado Técnico

De Matérias Primas e Materiais Auxiliares (por influência que possam ter nos produtos e no processo de produção)

De Produtos (pelo que representam como imagem perante o consumo)

AMBIENTE ENDÓGENO

Seleção e treinamento de pessoal (investimentos para a qualidade de desempenho operacional)

Ambiente de trabalho (investimentos em condições de operacionalidade para satisfação do pessoal e produtividade)

Estímulos ao pessoal (investimentos em prêmios de produção, valorização, incentivos morais etc.)

Proteção ao risco (como fator de garantia da integridade produtiva, comercial e do patrimônio)

AMBIENTE EXÓGENO

Comportamento do PIB nacional e regional

Comportamento do setor (quanto à produção e lucros)

Tais campos eleitos para observação (embora não exclusivos) visam a conduzir a uma consideração global, ou seja, cada um representa um subsídio ao julgamento final, pois, isoladamente não podem ser tomados como absolutos.

O conjunto de “informações”, portanto, para a produção de dados competentes, deve incluir, conforme o caso, também o aspecto “qualitativo” dos acontecimentos.

Ou ainda, não se deve indagar apenas sobre expressões monetárias.

Isso porque alguns elementos, tais como: volume de produção, qualidades de materiais, metodologias de trabalho etc. são revelados em medidas “não monetárias”, mas, influem de forma relevante no julgamento dos fatos, como há mais de quatro décadas já o advertia o emérito Prof. Egidio Giannessi, da Universidade de Pisa (obra identificada na bibliografia).

Os “campos de fenômenos” selecionados e classificados devem, portanto, gerar informes e análises abrangentes, de modo a contribuir para o encontro de paradigmas capazes de bem orientar a formação dos lucros, ensejando fórmulas para a materialização da prosperidade.

Admitir, pois, que apenas uma “Contabilidade de Custos”, um processo de apuração ou uma análise só de tal elemento, é competente para suprir as necessidades de formação de preços, de gestão dos resultados, é ficar na periferia de um assunto, ou seja, encasulado em apenas um aspecto de uma questão complexa.

Partindo de um modelo tomado como base universal de orientação (como veremos adiante) é preciso que as construções de modelos para a gestão do lucro se inspirem em indagações de amplitude e profundidade.

3. FATORES CAUSAIS DERIVADOS DE FILOSOFIA E POLÍTICA ADMINISTRATIVA

A escolha de métodos de produção, comercialização, obtenção e aplicação de recursos financeiros, determina movimentações patrimoniais que de forma relevante podem atingir o lucro.

Quer a vontade dos seres humanos que decidem sobre a movimentação dos capitais, quer a direção para o cumprimento destas, quer a dos que executam os comandos, tende a provocar transformações patrimoniais expressivas.

Nesse particular as ciências da Administração e a da Contabilidade muito se avizinham em seus objetos de estudos, embora sem se confundirem.

Examinar as implicações patrimoniais e lucrativas dos atos “volitivos”, “diretivos” e executivos nas células sociais é matéria contábil quando estes gera fenômenos patrimoniais.

No que respeita a capacidade lucrativa a filosofia empresarial é a de priorizá-la (já o advertia há meio milênio Luca Pacioli em seu Tratado, no primeiro Capítulo, como fundamento a ser considerado), e, neste caso, a política a ser seguida é a que deflui de tal preferência (embora nunca devendo ser abandonado o caráter humano e que segundo o Neopatrimonialismo é fundamental).

Logo, a decisão que gera a movimentação da riqueza interessa diretamente ao estudo contábil, não como uma decorrência da política em si, mas, como “forma de movimentação” que produziu esse ou aquele efeito.

Assim, por exemplo, se em uma empresa de transportes a direção adotou a política de “não imobilizar em frotas de veículos”, mas, sim de “terceirizar serviços a carreteiros”, as implicações patrimoniais devem ser analisadas sob a égide de tal orientação.

O que uma decisão de tal natureza poderá influir nos custos e nas receitas (sistema da resultabilidade) é matéria que interessa contabilmente, ou seja, a variação que será imposta ao sistema da estabilidade patrimonial (pela redução de imobilizado) tenderá a provocar alterações cujo efeito sobre a eficácia (esta como satisfação da necessidade) muito interessa que seja conhecido e mensurado.

Logo, a pesquisa sobre critérios adotados na produção, comercialização ou alusiva a matéria financeira, dimanados de filosofias de trabalho, políticas ou procedimentos administrativos, é relevante na construção de modelos de gestão dos resultados, pois, indaga sobre o comportamento de fatos decorrentes de metodologias de agentes motores do capital.

A comparação de cada política administrativa deve ser feita em relação à eficácia de cada um dos sistemas de funções patrimoniais e no caso da gestão do lucro, principalmente em face da “rentabilidade” e da “liquidez” (estas duas, sob óticas mais rigorosas dado o caráter básico que possuem funcionalmente).

Exemplificando:

Em 2002:	
Sem terceirizações de serviços	Rentabilidade 0,45 – Liquidez 1,78
Em 2003:	
Com terceirizações de serviços	Rentabilidade 0,61 – Liquidez 1,82

No caso suposto, observa-se que a terceirização influenciou positivamente sobre o quociente de Rentabilidade (Lucro/Capital Próprio) e aquele de Liquidez (Ativo Circulante/Passivo Circulante), pois, ambos se elevaram no período em exame (2002 e 2003).

A política administrativa evidencia, no exemplo, um acerto na interação de “sistemas básicos de funções patrimoniais” e que foi a da eficácia do “lucro” e a da “capacidade de pagamento”.

Não ocorresse a mudança de critério de trabalho e possivelmente não adviria a variação positiva; essa a razão da relevância em associar a causa da ação humana aos fatos que implicam em variações na riqueza patrimonial.

4. EFEITOS EXTERNOS E INTERNOS A SEREM CONSIDERADOS NA ANÁLISE DA CAPACIDADE LUCRATIVA

As empresas beneficiam seus resultados na medida em que o reflexo de suas imagens se manifesta positivamente, quer através de suas mercadorias, produtos ou serviços, quer na facilidade oferecida ao consumidor em face do que compram, quer em condições satisfatórias de segurança, comodidade, assistência e tratamento que venham a oferecer.

São plenamente mensuráveis os graus de satisfação dos clientes em relação aos produtos vendidos, através de controles como os de devolução e assistência aos produtos, fidelidade dos clientes, tão como de relatos que se realizam no sentido de obter a opinião dos utentes de serviços ou compradores.

Também pode ser medida a qualidade da produção através do bom aproveitamento da matéria prima, da capacidade instalada e das horas despendidas nos trabalhos.

Os índices de graus de ocupação do imobilizado, de horas/homem trabalhadas, de resíduos, retalhos, sobras e defeitos, são outros indicadores do grau de eficiência ou produtividade.

Acompanhar tais comportamentos, compará-los com metodologias de produção e comercialização, verificando também o que ocorre com a eficácia dos sistemas de funções patrimoniais, é uma forma de medir os efeitos pertinentes.

Os pesos dos custos fixos, a ociosidade, são igualmente complementos no para o estudo em apreço.

O lucro pode sofrer corrosões significativas em razão dos fatores mencionados, tão como em defluência de “custos inúteis” ou “improdutivos” e que são os que se localizam através do estudo da “utilidade dos investimentos”, com o objetivo de avaliar os gastos “desnecessários”.

Portanto, não basta conhecer apenas o que se investe para a obtenção dos bens de venda (quer por compra, quer por fabricação ou prestação de serviços), sendo necessário que vários outros componentes relativos ao comportamento da eficácia dos diversos sistemas de funções patrimoniais sejam também considerados.

Os agentes motores do capital, quer internos na empresa, quer provenientes do mundo exterior à esta, são fatores que exigem indagação para que se possa com adequação produzir modelos a serem utilizados para a gestão eficaz do lucro.

5. TEMPORALIDADE OPERACIONAL E LUCRATIVIDADE

A dimensão “tempo” gera o conceito de “temporalidade” (no sentido do momento em que se completa o fenômeno) relativo este a um presente de realização dos acontecimentos e não ao futuro ou passado.

O tempo considerado para a efetivação dos fatores do rédito é essencial, principalmente na produção e comercialização, assim como o é de forma auxiliar na produtividade e suplementar na

estabilidade, economicidade, invulnerabilidade, elasticidade e liquidez (tais fatores precisam ser comparados na análise para construção de modelos de gestão do lucro).

O prazo efetivo que se leva para produzir, comprar, aplicar, vender, distribuir e entregar bens de venda é algo deveras relevante para o resultado dos empreendimentos (nesse sentido é que se considera a temporalidade para o efeito dos modelos).

Quanto maior for a velocidade na circulação patrimonial e tanto mais a empresa se liberta da dependência dos recursos próprios e também igualmente melhor se capacita a trazer acréscimos ao capital.

Se em vez de produzir um determinado utensílio em 10 minutos, a empresa conseguir fazê-lo em 8 minutos, ao encurtar o prazo, aumentará os níveis de estoques de produtos acabados e estes ensejarão maiores possibilidades de ofertas e vendas, também disso defluindo menores custos unitários, disto dimanando provavelmente maiores lucros.

Igualmente ocorrerá redução de custo de mão de obra fixa ou de energia de máquinas, melhorando a produtividade, ensejando ainda que se diluam mais os custos fixos. Tudo isso enseja menor custo unitário e melhor condição de competitividade por oferta de maior vantagem em valor.

Os riscos ficariam apenas por conta da não absorção dos produtos pelo mercado, ocorrendo ainda, neste caso, um problema financeiro, uma vez que o aumento de velocidade produtiva também passaria a requerer maiores recursos na compra de materiais, por exemplo.

Os efeitos da velocidade podem ser positivos ou negativos, dependendo de como se comportam as correlações dos fenômenos envolvidos na produção do réditio.

Todos esses ângulos precisam ser estudados, comparando-se cada processo com os efeitos que atingem os valores patrimoniais.

Em tese, o aumento da velocidade em razão da diminuição da temporalidade produtiva tende a promover o crescimento da rentabilidade, mas, é preciso comparar se o aumento quantitativo produzido é acompanhado por aquele de colocação dos produtos no mercado e se tudo isso é compatível proporcionalmente com a lucratividade e a sanidade das demais funções patrimoniais.

O investido na produção, o desinvestimento que a venda traz e o lucro que esta deixa, são fatores alicerçais na consideração dos tempos em que tais coisas ocorrem.

Quadros devem ser levantados para cada mutação de critério de produção de modo a observar o comportamento dos custos, das receitas, da liquidez e do lucro em face da eficiência e da eficácia de tais fatores (sistemas de funções patrimoniais da resultabilidade, liquidez e produtividade).

Conforme o caso, como foi referido, é ainda necessário analisar outros aspectos relevantes com maior acuidade, relativos todos aos fatores de risco, equilíbrio patrimonial e comprometimento da continuidade dos empreendimentos (sistemas de funções patrimoniais da invulnerabilidade, economicidade e estabilidade).

6. ESPAÇOS OPERACIONAIS E RÉDITO

São espaços de produção os “centros de atividades” desenvolvidas com a finalidade de manter linhas de produtos (nas indústrias), serviços (nos Bancos, Seguradoras, Transportadoras, Profissões etc.) ou de tipos de mercadorias (nos estabelecimentos comerciais).

A tendência é a de que o rédito aumente na medida em que se multiplique o espaço, mas, tal fato também pode também deixar de ocorrer.

Mais linhas de produção, comercialização e serviços tendem, por natureza, a dissolver custos comuns e fixos, dilatando as margens redituais, em razão da redução de custos unitários. Tal verdade, todavia, é relativa, pois não só os fatores internos da empresa, mas, também aqueles externos podem influir sobre as margens de resultados.

Assim, por exemplo, se uma empresa de produtos alimentícios dedica-se a produzir biscoitos, passando a fabricar também balas, bombons e caramelos, tenderá a ampliar as vendas, em virtude de ser a clientela quase a mesma para essas “linhas”.

Poderá ocorrer, todavia, que o mercado de bombons já esteja saturado ou dominado por oligopólios e, nesse caso, o esforço feito para manter tal linha de produção poderá não ser correspondido com um aumento proporcional de lucratividade.

É possível existir, portanto, um espaço de produção que não seja compensador, requerendo uma análise específica de cada um que se tenha, não só relativamente a custos, como já foi bastante frisado, mas, também a outros fatores que influem sobre o comportamento do produto, serviço ou mercadoria.

Para efeitos gerenciais não basta o conhecimento apenas de quanto custa um espaço (linha, filial ou centro operacional) sendo imprescindível que seja a informação completada com a dos fatores que influem sobre a produção do rédito em cada um.

Se uma filial não é lucrativa e se isto ocorre já há muito tempo, não basta que se conheça o custo que ela tem, sendo necessário indagar sobre as razões que levam às perdas e que podem ser várias.

Cada espaço tem a sua peculiaridade e esta tende a influir sobre todos os sistemas de funções patrimoniais (liquidez, resultabilidade, estabilidade, economicidade, produtividade, invulnerabilidade, elasticidade e socialidade).

Esta a razão do insuficiente apoio administrativo gerado por modelos contábeis construídos apenas a partir de uma análise isolada, carente de visão holística competente dimanada da não consideração de todos os sistemas de funções e agentes motores do capital (estes que são os relativos ao ambiente ou entorno da riqueza patrimonial).

7. QUANTIDADE DOS MEIOS PATRIMONIAIS E MARGEM DE RESULTADOS DOS EMPREENDIMENTOS

Muito importa para a margem de resultados dos empreendimentos a “quantidade” dos meios patrimoniais que participam do processo produtivo e aqueles que deste dimanam.

Ou seja, os volumes dos imobilizados técnicos ou de produção, matérias primas e auxiliares, produtos, mercadorias, influem diretamente sobre a lucratividade.

Nem sempre as aplicações realizadas para aumentar a quantidade do imobilizado são compensadas por maior lucratividade.

Investimentos para ampliação de um conjunto industrial, comercial ou de serviços, podem não corresponder proporcionalmente ao retorno do capital (como será demonstrado em parágrafo relativo à base dos modelos contábeis).

Os custos fixos das depreciações, o risco da obsolescência, os gastos de manutenção e de operação, influem diretamente sobre a margem de resultados e mesmo que exista ainda um relativo aumento de vendas pode ser possível que não ocorra uma compensação.

Da mesma forma, os estoques pesados de materiais, produtos e mercadorias, pelo grande porte e lento giro que possuem, trazem efeitos gravosos sobre a liquidez, tendendo a gerar deficiências de capital próprio de rotação (diferença entre ativo e passivo circulante), ensejando despesas financeiras defluentes de dívidas de financiamentos.

Além do referido, são os estoques volumosos causadores de gastos com a armazenagem, controle e proteção (cobertura de riscos) dos mesmos, fatores que nem sempre as análises de custos consideram com a propriedade devida.

Se por um lado existem tais elementos com efeitos negativos, por outro os positivos igualmente podem vir a ocorrer, especialmente quando o volume ou quantidade produzida aumenta, dissolvendo custos fixos e reduzindo custos unitários.

Tal aumento não significa, por si só, um fator positivo total, pois, como já foi visto, pode ocorrer que não ache resposta positiva no crescimento reditual, em razão da quantidade marginal de estoques não encontrar colocação no mercado.

Modelos contábeis para a gestão do lucro, portanto, não podem estar aferrados somente a análises de custos que tenham por meta apenas o julgamento de correlações entre as aplicações na produção e a quantidade produzida.

Não basta apenas produzir mais e ter custos menores para que se tenha uma eficaz gestão do réditio, sendo necessário que o giro defluente do volume produzido encontre agilidade em processos competentes de colocação dos produtos e serviços no mercado, com margens de resultados compensadoras.

Os quantitativos de imobilizados técnicos, estoques de produção, vendas e lucros líquidos, devem guardar entre si proporções constantes para que exista eficácia.

Os modelos contábeis de gestão do lucro, portanto, devem observar o que a proposição lógica precedente enuncia (mais adiante desenvolvida em parágrafo específico sobre os modelos).

8. QUALIDADE COMO FATOR DE LUCRATIVIDADE

A determinação da qualidade dos meios patrimoniais de produção tem sido considerada fator de lucratividade.

Imobilizado, estoques, processos de qualidade, ensejam produtos, serviços e mercadorias da mesma natureza, tendendo a promover a satisfação do cliente e a projetar positivamente o nome da empresa.

Além disso, a busca de alternativas de qualidade de materiais e mercadorias pode propiciar redução de custos, aumento de utilidade e se estes fatores ainda se somam a tendência

é a de que se consiga maior influência na colocação dos bens de venda no mercado (preço e qualidade são fatores que muito pesam neste caso).

Portanto, ***embora a qualidade não se registre em conta específica, ela não pode deixar de ser considerada na análise contábil e na construção de modelos para fins de gestão do lucro.***

O aspecto “qualitativo” do patrimônio foi objeto, há mais de um século, de relevante destaque por parte de luminares da doutrina contábil e Vincenzo Masi, em uma obra didática (“Ragioneria Generale”, identificada na Bibliografia, página 107), volta ao tema, de forma precisa, afirmando que tal estudo é o que se refere ao teor da “substância” e da “contra-substância” da riqueza, ou seja, das coisas em si, na “essência”, como “utilidades” e “recursos”.

Portanto, ***a matéria é um estudo contábil quando o que se visa é o entender sobre os fenômenos que os meios patrimoniais causam em decorrência de sua qualidade, independentemente da mensuração feita em valor*** (que é a denominada “quantitativa”, em geral quase sempre monetária, embora não exclusivamente).

Fator deveras positivo que tende a advir do efeito qualitativo e que deve gerar análise e consideração para modelos contábeis, é o relativo à maior utilidade do produto, serviço ou mercadoria e que inspira no consumidor confiança e estímulo de aquisição, ensejando aumento de vendas e o das decorrentes margens lucrativas.

9. AMBIENTE ENDÓGENO E EFICÁCIA DO LUCRO

O ambiente que atua sobre o patrimônio, dentro da empresa, é formado pelos indivíduos que exercem a vontade sobre o destino dos negócios, os que comandam ou dirigem para que a vontade se materialize e os que executam ou cumprem as determinações.

A competência humana, as filosofias, metodologias e processos de trabalho adotados, são fatores relevantes para a eficácia do lucro.

Adequadas seleções de pessoal, treinamentos de adaptação e aperfeiçoamentos continuados, contribuem de forma relevante para a consecução do réditio.

Quanto maior é a força pensante e laboral e tanto maior tende a ser a produtividade e a consecução dos objetivos traçados pelas empresas.

Os investimentos realizados para a formação de “consciência produtiva” são sempre relevantes e devem ser considerados nas análises realizadas contabilmente, assim como na produção dos modelos para gestão eficaz do lucro.

Um segmento dos estudos contábeis, denominado “Contabilidade dos recursos Humanos” tem sido desenvolvido para o fim ao qual me referi, merecendo destaque sobre o assunto a obra do ilustre professor Manuel Ortigueira Bouzada, da Universidade de Sevilha (obra identificada na Bibliografia deste artigo).

Complementarmente, no que tange ao fator emulação produtiva, tem sido levado em conta outros elementos, como, por exemplo, o local onde o trabalho é realizado, inclusive considerando, conforme o caso, a questão de espaço, cores, temperatura, ruído, comodidade, movimentação etc. Na medida em que são modificados os meios aludidos é importante acompanhar que efeitos eles produzem sobre a margem de lucro, pois, uma empresa pode ter produtividade e não ter lucratividade.

Ao analisar tais coisas é preciso ter em conta que a meta deverá ser sempre a de perseguir uma interação eficaz entre as funções de eficiência e remuneração do capital.

Favorece muito ainda a força de trabalho o melhor nível de remuneração e os incentivos morais, éticos e sociais que a empresa possa oferecer (função do sistema de funções de Socialidade).

Também esses fatores devem ensejar consideração como elementos de proeminente importância.

10. AMBIENTE EXOGENO E DEFESA DO RÉDITO

Não é sempre que a empresa pode evitar alguns efeitos negativos que provêm do mundo exterior, mas, tem sido habitual extrair proveitos positivos em face da participação no mundo social.

Seja como for é preciso observar com atenção o que a empresa deveras representa perante o seu ambiente externo (social, econômico, político, legal, científico etc.).

As análises contábeis e a estruturação de modelos para a gestão precisam levar em conta o comportamento do mundo externo, pois, são inequívocas as influências que existem.

Assim, por exemplo, o cálculo do crescimento da produção da empresa deve ser comparado com o da evolução do setor; se a indústria de construção teve uma elevação de negócios, por exemplo, de 3% em um período, é preciso observar qual a taxa que a empresa que se analisa acusou na evolução de suas obras.

Ou seja, é conveniente observar se a evolução de um empreendimento, como célula social que é, acompanhou o ritmo de crescimento do local em que opera.

Tal comparação pode ser feita através de sondagens estatísticas de “índices-tipos”, mas, segundo Salzano (livro identificado na bibliografia, página 83), com o qual concordo, é preciso considerar as peculiaridades de cada empresa, em razão da hereditariedade dos fenômenos que na mesma se processa.

Ou seja, em um determinado momento da conjuntura econômica é possível que o empreendimento esteja a passar por um estágio especial no qual não lhe foi possível acompanhar as tendências do mercado.

É o caso, por exemplo, de empresas que possuindo mercado e capacidade de colocação de seus produtos, acha-se em período de reformas ou de ampliação de seu parque industrial, por já ter a sua capacidade instalada totalmente esgotada ou desejar aprimora-la.

O mesmo se passa com relação á inflação, outro fenômeno que enferma a muitas empresas; no caso referido da indústria de construção, ao fim de cada ano, é conveniente observar quantos metros quadrados a empresa pode construir com o lucro que tem, comparando com anos anteriores para determinar a realidade de sua taxa de crescimento da margem de resultados (correlação custo/lucro).

Também, diante de aumentos de tributos a empresa precisa observar a natureza da influência dos mesmos e qual a melhor forma de repassá-los ou buscar alternativas para a defesa do rédito.

O mesmo ocorrerá diante de fatores outros que possam influir sobre a movimentação patrimonial e que sequer estão ao alcance da empresa modificá-los por serem imperativos ou compulsórios.

11. O TEOREMA DA PROPORCIONALIDADE COMO BASE NA CONSTRUÇÃO DA ESTRUTURA DE MODELOS CONTÁBEIS

A proposição lógica já referida: **“os quantitativos de imobilizados técnicos, estoques de produção, vendas e lucros líquidos, devem guardar entre si proporções constantes para que exista eficácia”** é a base para um modelo de aplicação universal, teórico, logo podendo ser considerado como um ponto alicerçal de referência.

Faço alusão, no caso, a uma analogia com as “Divinas Proporções”, aquelas que Platão pregou e que Luca Pacioli tanto difundiu (escrevendo um livro com tal título), ou seja a de que **em um global dividido em elementos desiguais que se relacionam, a menor parte deve estar para a maior assim como a maior para o global.**

Embora não se trate de Geometria, como foi o caso enfocado pelas aludidas personalidades da História, quando estas trataram de segmentos de retas, admiti a filosofia por similitude, em busca de uma expressão teórica do eficaz, portanto, aplicando o analógico, no campo contábil. Ou seja:

Para o investimento em capitais de produção, fixos (imobilizações técnicas) e circulantes (estoques de bens de vendas) deve existir uma proporcionalidade constante para a consecução de uma resultante eficaz do sistema patrimonial de resultabilidade, na qual o lucro líquido (L) esteja para as vendas (V) assim como as vendas devem estar para o total dos investimentos em capitais de produção (IP).

$$\frac{L}{V} :: \frac{V}{IP}$$

Isso leva a admitir também que o aumento de investimentos em meios de produção (fixos e circulantes) implique aumento de vendas e este o aumento de lucros, tudo devendo ocorrer em proporção constante (em tese).

Logo, uma constante (C) ampliação das funções dos investimentos em meios de produção (fIP) deve implicar um constante aumento da capacidade lucrativa (CΔL).

Ou seja:

$$(\Delta IP \rightarrow \Delta V) (\Delta V \rightarrow \Delta L) \therefore C\Delta fIP \Rightarrow C\Delta L$$

Tais constructos lógicos são os que edificam um modelo teórico universal, como um natural “Princípio” a ser observado, embora na realidade sofra um expressivo número de variações e só raramente possa materializar-se.

Nas empresas, a diversidade de estrutura patrimonial, capacidade de circulação e a forma de obter o réditio, incumbe-se de dificultar a ocorrência da proporção universal constante idealizada.

É óbvio e usual que na prática o incremento ocorrido nos elementos do sistema de resultabilidade (Lucros, Vendas e Investimentos em Meios de Produção) que se acham em correlação constante e obrigatória, gere discrepâncias em suas combinações, quebrando o rigor

matemático que o modelo sugere, ou seja, **só muito raramente a proporcionalidade entre os fatores poderá manter índices percentuais semelhantes.**

Assim, é natural que o aumento em meios patrimoniais de produção (imobilizações técnicas e estoques de bens de vendas) tenda normalmente a fazer crescer a quantidade produzida, esta a reduzir os custos unitários e estes aumentarem as margens de lucros.

Nesse caso, **os modelos podem visar à “mais proporcionalidade”, ou seja, a que evidencia um aumento do lucro mais que proporcional ao aumento das vendas, embora as vendas possam ser menos que proporcionais ao crescimento dos meios de produção.**

Ou ainda, podem e realmente ocorrem outras hipóteses, tais como:

$$\frac{L}{V} > \frac{V}{IP}$$

$$\frac{L}{V} < \frac{V}{IP}$$

Assim, a expressão percentual entre os valores de lucro e vendas será maior que aquela operada entre vendas e investimentos na produção, como evidencia o primeiro caso.

No segundo caso, a expressão percentual entre os valores de lucro e vendas será menor que aquela operada entre vendas e investimentos na produção (o que por si só nem sempre invalide a consideração de eficácia do Sistema da Resultabilidade).

É provável igualmente ocorrer situação especial na expressão quantitativa ou de valor entre “Investimentos em meios de produção” e “Vendas”, conforme a velocidade do capital e o processo da formação do rédito, como, por exemplo a das Vendas serem maiores que os Investimentos, ou seja:

$$V > IP$$

Também pode suceder, como foi referido, que a expressão da relação entre o aumento do Lucro e o aumento das Vendas seja maior que aquela existente entre o aumento das Vendas e o aumento dos Investimentos de Produção, ou ainda:

$$\frac{\Delta L}{\Delta V} > \frac{\Delta V}{\Delta IP}$$

Portanto, **muitas situações podem sugerir cálculos derivados na montagem de modelos contábeis, mas, nada disso invalida a filosofia do modelo universal para a gestão do lucro, havendo, apenas, variações em torno dele.**

Sob que condição cada componente da proporção universal atua em cada empresa é algo a ser sempre considerado em cada caso.

Embora um modelo para a gestão eficaz do lucro seja, por essência, uma situação a ser alcançada, fundamentada em relações ideais, é sempre, por natureza, teórico e a materialização ou não do mesmo é algo que se sujeitará, em todos os casos, a um número expressivo de variáveis.

O paradigma referido estará tanto mais próximos da realidade quanto mais forem os campos de relações dimensionais e ambientais consideradas na construção do mesmo (e este trabalho procurou de certa forma abranger a questão).

MODELOS CONTÁBEIS E FUTURO DO LUCRO

A consideração de uma situação teórica do rédito em face de um tempo projetado difere daquela que se usa para a construção dos modelos de comportamentos considerados como necessários para movimentações presentes.

‘Parece-me lícito, pois, considerar modelos para realidades presentes e modelos para realidades projetadas em maior prazo.

A previsão do lucro, como instrumento de gestão, pode, portanto, valer-se de modelos contábeis construídos para comportamentos pretéritos e presentes relativos à gestão reditual. É preciso considerar sempre, todavia, que a vida da empresa, assim como a das pessoas, sujeita-se a um tão grande número de variáveis que prospecções em longo prazo podem conduzir a modelos inadequados.

Os fatores exógenos que movem a riqueza sujeitam-se a um tal número de influências que por mais técnica que se adote, esta se sujeitará sempre aos riscos de “desvios” de diversas naturezas, impulsionados pelo “imprevisível” (assim já há mais de meio milênio lembrou Luca Pacioli no Capítulo IV de seu Tratado de Contas e Escrituração).

Se por um lado os modelos fundamentais científicos são verdades gerais, respeitáveis intelectualmente, por outro as circunstâncias em que vão ser aplicados podem conduzir a resultados diferentes, não porque sejam inválidos em si, mas porque as razões em que se fundamentaram sofreram transformações, sugerindo “modelos de pertinência específica”.

Não deixam de ser verdadeiras as construções universais que levam aos paradigmas contábeis, mas, mutáveis podem ser os ambientes em que venham a ser evocadas para aplicações eficazes (a necessidade que gera o fenômeno aziendal é mutável e relativa, requerendo considerações holísticas e específicas).

Sujeitos a variações os elementos de uma fórmula, é axiomático que se venha a alterar não só a estrutura dela, mas, também, a dinâmica sugerível pelo modelo contábil pertinente. Iguamente isso se passa em outras ciências onde não se coloca em dúvida o conhecimento, mas, esbarra-se na variedade da aplicação do mesmo.

Essa a razão pela qual se justifica a consideração especial das “dimensionalidades” (de tempo, espaço, qualidade e quantidade) para que se possa complementar as de causa e efeito do fenômeno patrimonial.

Não se trata de colocar em dúvida, pois, nem a validade das previsões e nem a verdade contida nos modelos contábeis, mas, sim, de conciliar de forma lógica as condições sob as quais se aplicam e se harmonizam essas coisas.

Ou seja, por paradoxal que pareça, ainda que o “absoluto” seja o inquestionável para o enunciado de verdades, é preciso que seja elemento para consideração das posições do “relativo”, diante de cada circunstância.

Essa a razão pela qual ao se considerar as “dimensões do fenômeno”, como sugere o Neopatrimonialismo, é preciso igualmente observar as relações que se operam nos entornos da riqueza, pois, são estas as que mais se sujeitam a câmbios de influência sobre as transformações patrimoniais.

Será sempre verdadeiro, quer no passado, presente ou futuro que, como foi visto, “os quantitativos de imobilizados técnicos, estoques de produção, vendas e lucros líquidos, devem guardar entre si

proporções constantes para que exista eficácia”, mas, quanto ao futuro pode ser exigível que outros fatores considerem de forma suplementar a aplicação desta realidade.

Logo, a própria verdade necessita de uma relativa consideração diante de circunstâncias móveis (e as humanas e sociais as são) que exijam o seu bom emprego.

Mesmo sem invalidar o que é certo e conveniente, o “necessário” (que é uma determinante aceita como relação lógica essencial pelo Neopatrimonialismo) muitas vezes passa a exigir adaptações.

O “relativo” é uma condicionante imposta a fatores que conhecemos como “absolutos” e isto é válido para o efeito da doutrina e da prática contábil quando consideramos modelos de comportamentos de um tempo presente, mas o que se busca são os sugeríveis para a gestão do rédito futuro.

Os constructos que alicerçam as proposições lógicas da proporcionalidade constante para a eficácia do rédito se condicionam em qualidade e quantidade ao determinismo ambiental dos entornos do patrimônio e também aos espaços, tudo em relação ao que podem ensejar em causas e efeitos no decorrer do tempo.

BIBLIOGRAFIA

- AECA - Critérios de medición de la rentabilidad, productividad y eficiencia de las entidades bancárias, Madri, 1991
- ALUJA, J. G.(1997): **La estimación de magnitudes económicas en el proceso de inversión**, in “Anales”, Barcelona, edição da Real Academia de Ciencias Económicas y Fiancieras.
- ALVAREZ, C.A.F (2003): **Flujograma para identificar y clasificar las actividades generadoras del coste de calidad total**, em Técnica Economica nº 173, Madri.
- AZZINI, L.(1954): **Investimenti e produttività nelle aziende industriali**, Milão, edição Giuffré.
- GIANNESSI, E.(1960): **Le aziende di produzione originaria, volume I, Le aziende agricole**, Pisa, edição Colombo Corsi.
- BOUZADA, M.O(1977): **Contabilidad de recursos humanos**, Sevilha, edição da Universidade de Sevilha.
- CARDOSO, S. M. J (2003): “La calidad de la información contable en las empresas fracasadas”, em *Revista AECA* nº 62, Madri, Janeiro-Abril.
- CECCHERELLI, A. (1950): **Il linguaggio dei bilanci**, Florença, 4ª. edição Felice Le Monnier.
- CRAVO, D. J. da S.(2000): **Da teoria da Contabilidade às estruturas conceptuais**, Aveiro, edição Instituto Superior de Contabilidade e Administração, da Universidade de Aveiro .
- FANNI, M. E COSSAR, L (1994): **Il método contabile**, Roma, edição NIS.
- GIANNESSI, E. (1960): **Le aziende di produzione originaria, volume I, Le aziende agricole**, Pisa, edição Colombo Corsi.
- HOOG, W. A. Z. (2003): **Resolução de sociedade e Avaliação do Patrimônio na Apuração de haveres**, Curitiba, edição Juruá.
- LÓPEZ, A. S. e CALAFELL, J. V. (2003): “Um modelo de predicción de la insolvencia empresarial basado en variables financieras. Su aplicación al caso textil catalán”, em *Revista de Contabilidad*, volume 6, nº 11, edição da Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Santander, janeiro-julho.
- MASI, V. (1954): **Ragioneria Generale**, Bolonha, 4ª. edição CEDAM.
- MATTESSICH, R. (1996): “Academic Research in Accounting - The Last 50 years”, in *Asia Pacific Journal of Accounting*, Hong Kong, volume 3, número 1, Junho.
- MOYA, A. A. e FELIÚ, V. M. R. (2003): “Contabilidad de gestión y costes de calidad”, em *Revista AECA* nº 62, Janeiro-Abril, Madri.
- SALZANO, A. (1959): **Le rilevazione aziendali come strumento di controllo del processo produttivo e distributivo**, Catânia, edição Universidade de catânia .
- ZAPPA, G. (1946): **Il reddito di impresa**, Milão, 2ª. edição Giuffré.
- ZEFF, S.A. (1999): “El informe de auditoria y el principio fundamental de la imagen fiel”, *Boletim AECA*, nº 49, abril –julho, Madri.

