

A RESULTABILIDADE

Rodrigo Antônio Chaves da Silva

RODRIGO ANTÔNIO CHAVES DA SILVA

- Contador e pesquisador
- Acadêmico do curso de administração da UNIPAC de Raul Soares (3º período)
- Ganhador de Placas e Homenagens públicas por honra ao mérito científico
- Especializando em controladoria e gestão econômica (reditual) das empresas
- Membro da Associação Científica Internacional Neopatrimonialista (ACIN)
- Membro do Clube de Balanced Scorecard da Argentina

A RESULTABILIDADE

SUMARIO

Palabras Claves

Resumen

- 1. Noções preliminares sobre a resultabilidade**
- 2. Neopatrimonialismo e o estudo da função reidual**
- 3. Resultabilidade e a sua visão esencial**
- 4. Dimensão da resultabilidade**
- 5. Ambientes da resultabilidade**
- 6. Quocientes para análise da resultabilidade**
- 7. Rédito e conclusões científicas**
- 8. Conclusão**

Bibliografía

PALABRAS CLAVES

CONCEITOS REDITUAIS – ESSÊNCIA, DIMENSÃO E AMBIENTALIDADE DA RESULTABILIDADE - QUOCIENTES DE ANÁLISE REDITUAL – CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA DE RESULTABILIDADE.

Resumen

A visão sistemática do patrimônio, aquela concernente às idéias de Francisco D`auria (1959), assume uma nova concepção com os estudos modernos do Neopatrimonialismo. A riqueza da célula social é um agregado de sistemas, com fenomenologias específicas, mas, com profundas interações. A resultabilidade é um sistema patrimonial, composto de custos e receitas, que em interação produzem esta função, que nunca deixa de receber influências dos ambientes aziendais.

O estudo das espécies funcionais da resultabilidade, o lucro ou prejuízo, e a análise dos fatos reituais, são tarefas contábeis importantes, que podem ser alcançadas com o absoluto rigor científico e doutrinal, tal como propõe, e orienta, o novo patrimonialismo Brasileiro. Portanto, o tratamento inquiridor sobre este sistema, que se enquadra entre os principais, cujo efeito se transmite na capitalização e prosperidade do capital organizado, é uma tarefa de cunho superior, própria do contador moderno, como também, um dos objetivos deste trabalho contábil norteador desta temática.

“ Quando a necessidade da permuta trouxe a invenção da moeda, novo ramo apareceu na ciência... a experiência introduziu mais arte depois, quando se ficou melhor conhecendo onde deviam ser procurados os objetos da permuta e o que era necessário para se ter maior lucro. Eis a razão por que a ciência de enriquecer passou a ter como finalidade o dinheiro cunhado... é efetivamente esta ciência que traz a abundância e as grandes fortunas.”¹

Aristóteles (384- 322 a.C.)
A política – Livro I, Capítulo 3.

1. Noções preliminares sobre a resultabilidade

É por conceitos que, inicialmente, se faz a ciência. Ou seja, quando se sabe o que é um fenômeno, objeto, ou coisa; a sua importância; a sua relação com outros elementos; o seu estudo perante as outras disciplinas, ou de acordo com as doutrinas modernas, está se conceituando; então se forma o início de um conhecimento. E um dos conceitos fundamentais da contabilidade é o da resultabilidade.

Na verdade diversos são - e foram- os conceitos em torno da resultabilidade: ora dita como fenomenologia; objeto de estudos da contabilidade (como foi aceito doutrinariamente pela teoria reditualista); fato (pois, se distingue fenômeno de fato na filosofia); resultado de uma operação aritmética (dos números que representam os custos e receitas); operação escritural e outros mais, de posições específicas, que durante a evolução dos tempos observamos até o evoluído conceito de função fenomenológica e fatológica de um sistema; conceituação esta derivada do neopatrimonialismo. Mas, deve-se observar primeiramente os aspectos históricos de valorosos autores, para verificar a genuinidade deste conceito como resultado do progresso racional de nossa disciplina.

Na filosofia antiga, o aluno de Sócrates (470 – 399 a.C.), conhecido como Platão - pois, seu nome real era aristocles -, quando expunha idéias na obra denominada “A República”, tratava o mestre de aspectos sociais, até discursar sobre uma atividade denominada “arte de lucros”. Perguntava o sábio (Livro I) “Portanto, também a arte de lucros tem o seu salário?”; então, o filósofo tratava do ganho, do incremento, do acréscimo da riqueza. Talvez seja um dos testemunhos mais antigos da concepção da resultabilidade na filosofia grega.

Porém, não se pode afirmar que o pensamento de Platão (428 – 348 a.C.), seja o mais antigo que tratou sobre o rédito. Desde o início da humanidade - nas organizações familiares e nos patrimônios de indivíduos - houve o resultado patrimonial, porém, sem concomitante conceituação desse objeto fenomênico, e sem a total compreensão do mesmo. Havia uma vaga sensação da resultabilidade nas contas, que confrontadas, denotavam “sobras” ou “perdas”; daí via-se o que tinha de mais ou de menos, em relação àquilo que se gastava ou investia no período; tudo isto num entendimento elementar.

Quando no confronto de contas escrituradas, o homem-contábil percebia que se tinha mais do que se gastava no passado, havia o lucro, que é uma espécie de resultado (pode existir também outro tipo de resultado, como o prejuízo). Portanto, na história da contabilidade escrita por Klein (1954), há um relato, que na Babilônia havia as casas comerciais que registravam em tabletes de argila os movimentos patrimoniais; isto há mais ou menos 3.000 antes de Cristo; alguns dos lançamentos historiavam fenômenos da “Casa de Egibi”, que seria o nome de um empreendimento. Estes processos mnemônicos já denotavam a questão reditual; fácil era notar o ganho em relação às contas que representavam: gastos e receitas. Então concebido era o aspecto da resultabilidade pela prática da escrituração e apuração dos resultados.

O monumental rei Salomão (961 - 920 a.C.) na sua obra “Provérbios” - de agradável leitura- fazia alusão ao lucro no aspecto social: “Mas vale o pouco com justiça do que grandes lucros com iniquidade” (Cáp 16, versículo 8); percebe-se então, que havia o conhecimento desta espécie de resultado. O lucro era comentado, mas, no povo hebreu, o seu uso não poderia ser para a especulação, até porque havia uma concepção social da resultabilidade, posição que seria firme nas idéias contábeis no século XX, no início da doutrina reditualista.

1- Percebe-se que as palavras renomadas do filósofo de Estagira expõem aspectos da contabilidade, inclusive, do sistema patrimonial conhecido como resultabilidade. O negrito é nosso, e expõe com destaque, as menções de nossa ciência.

Mas, com o passar dos tempos, evoluindo foram os conceitos sobre o rédito, todavia, até na idade moderna, que se finaliza no século XIX, poucos eram os que concebiam a resultabilidade como fenomenologia, porém como uma escrituração de contas, um resultado aritmético, uma apuração algébrica dos valores das cifras.

Na idade média, o próprio Luca Pacioli (1445 - 1516) que escreveu o “Tratado de Cômputo e escrituração”, além da docência em explicar as diversas formas e tipos de registros, abordou sobre o resultado, na espécie de lucro, dizendo inclusive, que o tal seria saudável para o empresário que trabalhasse honestamente. É um ponto essencial histórico, sobre os conceitos da resultabilidade.

Até no século XIX, uma tese de nível daquela proposta por Coffy (1834), fora raro de se encontrar, pois, o mestre pregava sobre a variação do capital (Apud – D`auria 1954); com absoluta certeza, tinha em mente, o resultado da gestão que produzia também o rédito. Dizia o insigne francês, que se deveria ter em mente o estudo do capital buscando a sua causa e efeito, posições muito oportunas produzidas pela resultabilidade, que promove a transformação da massa patrimonial.

Porém, outra posição de cunho monumental e superior, é aquela proposta por Fabio Besta (1922), no início do século XX, na sua “Ragioneria Generale” - primeiro volume- quando tratava sobre a função da gestão, abordando sobre a resultabilidade; dizia o mestre que o resultado se manifesta (p. 88): “Pela diferença entre o total do patrimônio líquido demonstrado num período anterior, com seu aumento alcançado depois, e o total da sua diminuição que existe no mesmo espaço de tempo.”; e ainda acrescentava em outra parte, dizendo que esta função, seria também, o produto da diferença entre os valores dos gastos e serviços prestados (p. 103): “Em toda a empresa... o lucro e ou o prejuízo procede principalmente da diferença dos valores dos produtos alcançados ou dos serviços realizados e o seu custo”. O mestre considerava também, que o resultado alterava a substância patrimonial do organismo aziendale, aumentando e alterando o seu espaço (Massa).

Diversos outros autores brasileiros também expunham conceituações sobre o rédito: para Erymá Carneiro, - no seu livro: “Aspectos Jurídicos do Balanço” (p. 117)- o resultado seria a diferença entre as receitas e despesas; o cientista D`auria (1956, p. 111) o entende como um fenômeno que altera a riqueza; os testemunhos de Koliver (1971, p. 165), dizem que o resultado do exercício é a constituição de um valor absoluto apreciado no tempo de atividade; de acordo com Armando Aloe (1973, p. 29) a resultabilidade seria “o aumento ou a diminuição de um capital, em determinado período de tempo, devido aos fatos de gestão”; para Valle (1984) esta função seria uma variação patrimonial. E assim, temos diversas explanações sobre a resultabilidade e o seu significado.

A reunião das conceituações dos autores diversos da contabilidade, sobre tal fenomenologia, se interage com aquele da doutrina moderna do neopatrimonialismo: a resultabilidade é um produto fenomênico dos custos, ou investimentos em produção, em confronto com os serviços de vendas realizadas num período determinado. Os custos e receitas fazem parte deste fundamental sistema da contabilidade.

2. Neopatrimonialismo e o estudo da função reditual

O progresso do pensamento contábil, que deriva de milênios, numa evolução fundamentalmente científica, denotou a necessidade de encetar uma teoria que auspiciasse aspectos gerais da contabilidade, numa compilação positiva. Tal empenho doutrinal é o que se chama “Neopatrimonialismo”.

Portanto, os conceitos em torno da resultabilidade, com a noção sistemática, nas suas espécies, no seu efeito, na sua relação interdependente, na sua natureza, importância e contribuição para a prosperidade, são bem definidos pela “Teoria Geral do Conhecimento Contábil” da autoria de Antonio Lopes de Sá (1992).

O autor mineiro acrescentou com originalidade expositiva, aspectos de valor nesta fenomenologia (resultabilidade), reunindo as idéias de D`auria, Amorim, Masi, Besta, Zappa, Schmalenbach e diversos outros cientistas de valor, que não se preocupam ou preocuparam com a quantidade de formulações de conceitos, todavia, com a qualidade de opinião, numa visão universal do todo, em prol da inquirição e análise da essência patrimonial.

Em primeiro lugar a resultabilidade deve ser entendida como sistema; tal adoção provém dos “Primeiros Princípios da Contabilidade Pura” de Francisco D`auria (1959); nesta obra (na terceira parte, I compêndio, cap. 4), o mestre aborda sobre a “sistemologia”, que é o estudo do sistema. Na teoria geral do conhecimento contábil Sá (1992) aborda sobre a resultabilidade como sistema (nas páginas 32,158 e 183, basicamente) dizendo que há “necessidades de obter resultados” (p. 32), e que, portanto, há “função de resultabilidade” como um dos movimentos fundamentais do patrimônio.

Na visão Dauriana (exposta por D`auria na obra referida anteriormente), o mestre faz alusão à “sistemologia” - como foi dito - e também, “sistemografia” (Terceira parte, II Compêndio, Cáp. 9)- que seria uma atividade expositiva do sistema. Nesta última podemos citar a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); e na sistemologia pode-se referir aos estudos dos fenômenos de receitas, despesas, custos, perdas, ganhos e rédito. A dimensão expositiva não se confunde com a fenomenologia reditual.

O resultado possui, pois, duas espécies básicas a se destacar: o lucro ou prejuízo. Portanto, o lucro é o resultado positivo do patrimônio que garante acréscimo do mesmo; o prejuízo é o produto negativo da resultabilidade que promove decréscimo da massa patrimonial. A resultabilidade é um conceito muito mais amplo, que compreende o movimento da riqueza na aspiração de resultados, como expressou Sá (1995, p. 34):

“... Podemos perfeitamente identificar o rédito como uma resultante do movimento dos sistemas de funções patrimoniais, mas, para não mesclar o que já é tradição, ou para tentar modifica-la paulatinamente, preferimos aceitar como rédito a resultante do sistema próprio, e que é o da resultabilidade.”

O rédito (ou resultado) é uma função fundamental para o equilíbrio patrimonial. O próprio Masi (Apud - Sá 1965) dizia que o rédito era elemento imprescindível para a paridade da riqueza, ou para os estudos da estática patrimonial - que segundo o professor de Bolonha, seria o aspecto que reunia a doutrina da simetria dos valores que formavam o capital.

Também o professor Sá (1953, p. 109 e 110) em sua “Filosofia da Contabilidade” dizia que o rédito deveria ser entendido numa dúbia interpretação, de acordo com os campos de estudos da contabilidade, ou seja, a estática e a dinâmica; tal fenômeno seria uma resultante para o aspecto estático, e uma variante para o aspecto dinâmico, segundo afirmava (p. 110).

O rédito é, pois, uma variação do capital no aspecto dinâmico; ele pode apresentar produtos de evolução (em casos de lucros) e regressão (nas perdas e prejuízos); é também uma condição fundamental para o equilíbrio da riqueza. As empresas tal como as entidades necessitam deste movimento para a sobrevivência, pois, à medida que ele varia, o capital sofrerá a sua influência.

Tal concepção é semelhante a de Fabio Besta(1922), quando o mestre dizia que o produto das receitas e despesas, gastos e desinvestimentos, forneceriam transformações na riqueza e na azienda. Segundo o mestre (p. 103): “a transmissão de força supõe a multiplicação do organismo, e diferença no seu espaço de operação” (esta “transmissão de força” é aqui entendida como o resultado positivo), pois, quanto maior o rédito lucrativo, maior seria a capacidade da empresa em investir, expandir e prosperar.

Com uma visão adiantada, Besta tratou da espacialidade patrimonial como efeito do rédito. Ora uma empresa lucrativa estende o seu capital, abrangendo seu campo de atuação por meio da abertura de filiais; ou ainda obteria progresso da sua operação, que seria a capacidade de investir, ou ampliar seu poder de compra. Estas possibilidades existem em casos de lucro.

O lucro pela terminologia, tal como expõe Rogério Fernandes Ferreira (1985), é uma palavra que provém do latim “lucrum” significa: ganho, benefício, acréscimo, utilidade. Contudo, a essência desta palavra, na logia contábil, tal como o mestre português expôs, é inteiramente voltada para o fenômeno que ela condiz, sendo dever da contabilidade promover a sua explicação.

Há um indício de prosperidade nos casos em que há lucro constante, tal como expõe Sá (2005, Cáp. 18) na sua “Moderna Análise de Balanços”; ou seja, o lucro existente, e progressivo, num tempo específico, aumenta a capacidade elástica da riqueza, e também a sua espacialidade aziendal, que amplia o horizonte de mercado na abertura de outras filiais. O lucro constante é um estado necessário para a riqueza.

Existem interações específicas do sistema reditual; a principal delas- nunca a exclusiva- está no sistema de liquidez. Ou seja, uma eficácia neste sistema trará conseqüências positivas para a capacidade de pagamento, porque o aumento do lucro em cada mercadoria, produto ou serviço vendido, trará aumento do caixa e acréscimo no poder de debelar as exigibilidades. O poder de compra é influenciado pela resultabilidade como dizia Viana (1971, p. 298 e ss.).

Porém, o neopatrimonialismo, que reúne as teorias verdadeiras e diversas da contabilidade, explica que a interação da resultabilidade com a liquidez é apenas uma dos efeitos deste sistema. Como existem diversos sistemas no patrimônio, a resultabilidade existe em todos eles, isto que dizer que não há apenas um resultado da liquidez, mas, sim, também do giro, do equilíbrio, da vitalidade, da invulnerabilidade, do crescimento da massa, da interação com os ambientes, da produtividade e outros. Tal como expressa o próprio Sá(1995, p. 34):

“... Entendemos que é um resultado o fato de haver anulação das necessidades de pagamento, no sistema de liquidez; é um resultado o fato de anular as necessidades de uma harmonia ou equilíbrio entre os componentes da riqueza, no sistema de estabilidade; é um resultado o fato de anular as necessidades que mantêm a vitalidade do patrimônio, permitindo sobrevivência, no sistema de economicidade, e assim por diante...”

A função reditual, portanto, não se resume somente na autonomia de sua natureza, ela abrange todos os aspectos dos demais sistemas patrimoniais, se interagindo, ou seja, a eficácia desta função pode gerar a eficácia ou ineficácia de outra, ao mesmo tempo; também a ineficácia reditual transmite influências nas demais sistemologias.

A resultabilidade se integra no campo da fenomenologia, ou seja, tal função pode ser entendida como um fato, que provém do movimento dos custos e receitas. Masi (1968) já dizia que os “Fenômenos redituais” integrariam os estudos dos “Fenômenos patrimoniais”. E o neopatrimonialismo coaduna com tal posição.

Os custos, porém, possuem elementos. Se considerarmos o custo industrial de produção, teríamos uma série de fenômenos - os de estocagem, lastro de estoques, perda de estoques, compras a vista e a prazo, mão-de-obra, encargos sociais, despesas trabalhistas, gastos indiretos entre outros-; no custo de mercadoria existe também uma série de acontecimentos reunidos no seu processo de formação (que pode ser expresso na fórmula $\text{Estoque inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque final}$); no custo de serviço há dispêndios, ou despesas que conseguem formar este consumo, e assim por diante.

As receitas também trazem inúmeros fenômenos. As vendas de produtos, mercadorias e serviços são espécies de receitas; as doações, os ganhos do capital, os juros dos créditos, as margens lucrativas, os rendimentos de aplicações financeiras, entre outros elementos. Uma afirmação de Franco (1961, p. 45) é a de que a receita seria uma recuperação dos custos, ou seja, um ingresso (se o custo é um investimento, a receita é a recuperação do mesmo).

Na teoria dos campos - proveniente da “Teoria Geral do Conhecimento Contábil” - chega-se com verdade a admitir que a resultabilidade é um sistema com componentes - custos e receitas-, e que os tais se formam de elementos - custos técnicos, complementares, despesas de administração, de pessoal, financeiras; vendas de mercadorias, de serviços entre outros sub-componentes.

Então o sistema de resultabilidade possui elementos que se interagem entre si, como que, em outros elementos da estrutura patrimonial (bens, créditos e dívidas). Os componentes, custos e receitas, são fundamentais para a sobrevivência do capital. Às vezes a ineficácia desse sistema se relaciona totalmente com alguns dos elementos que participam da estrutura destes componentes, cuja proporção e dinâmica, é de pouca valia para o contexto reitual e patrimonial.

Nota-se que Sá (1995, p. 35) chegou a admitir que “cada mercadoria vendida traz seu próprio rédito, pois, tem o seu próprio custo e a sua própria receita”. Mas, admito também que cada elemento patrimonial possui o seu próprio custo e a sua própria receita; o caixa contribui e interage com os custos ou as recuperações dos mesmos; o imobilizado possui um custo (depreciação, manutenção) e uma receita (produção para a venda, operacionalidade); até as dívidas se relacionam com os componentes reituais, e tal análise é fundamental para a avaliação do risco. Todo o patrimônio, num todo amalgamado de partes fenomênicas se interage, e recebe interação com a resultabilidade.

Por este motivo, que os custos são às vezes chamados (como exemplo) de “financeiros”, “equilibrados” e as receitas são denominadas de “vitais” e “de proteção” (ou quaisquer outros adjetivos funcionais), porque contribuem para a prosperidade ou antiprosperidade patrimonial, em ótica interdependente. Por isso que Américo Matheus Florentino (1973, Cáp. 8) chegou a admitir um “Custo financeiro”, como sinal de um pensamento interdependente proclamado anos depois pela filosofia neopatrimonialista.

Portanto, os conceitos de vendas, lucros, perdas, gastos com produção, despesas indiretas, abatimentos, lucratividade, reituabilidade, rentabilidade, operacionalidade, absorção dos custos técnicos, redimibilidade, absorção das despesas, margem operacional, redibilidade, redimilidade, rendimento bruto, relação de despesas e custos gerais, entre outros, se integram no conceito maior e geral denominado “Resultabilidade” preconizado pelo Neopatrimonialismo numa visão sistemática e funcional, além daquela expositiva e formal, já exposta há séculos pela relevação contabilística.

3. Resultabilidade e a sua visão essencial

A essência da resultabilidade, ou seja, aquela concernente com as suas características fenomenais, ou com a substância dimensionada dos informes, é dividida em quatro etapas, ou quatro sub-relações, que com o funcionamento desse sistema, acabam se tornando cinco, pelo bom ou mau efeito do movimento específico que transmitem. São elas:

1. Necessidade – Para que a empresa ou entidade consiga resultados satisfatórios, ela necessita gastar em custos.
2. Finalidade - O fim ou escopo do gasto é o retorno do mesmo, com acréscimos de parcelas que proporcionarão o bom resultado.
3. Meio -São os ingressos, ou as receitas que devem recuperar o custo, e proporcionar o lucro como resultado eficaz.
4. Função -É o movimento da resultabilidade que transmite o lucro ou prejuízo.

No funcionamento da resultabilidade, quando os meios do sistema- as receitas- são maiores que os custos, temos uma outra sub-relação que é atinente ao estado do sistema, chama-se eficácia. É o mesmo que satisfação da necessidade. Os meios reituais ao absorverem os custos com certa facilidade, produzem um estado de satisfação ou sanidade. A eficácia constante se transforma em prosperidade.

A quinta sub-relação á aquela equivalente ao estado sistemático da função. Ou seja, a eficácia ou ineficácia. O lucro ou prejuízo basicamente poderá se originar das essencialidades, todavia, não totalmente (como é o caso de tragédias ambientais que afetam o patrimônio sem

intervenção humana, provocando muitas vezes perdas incomparáveis). Na lógica matemática temos:

$$M^r > N^r = Ea (n = 0) \leftrightarrow (Ccr \rightarrow \infty) \equiv Pps$$

Os meios redituais (M^r) conhecidos como receitas, quando maiores que as necessidades redituais (N^r), transmitem a eficácia do sistema (Ea), que ria gerar crescimento constante (Ccr) e infinito, equivalente à prosperidade do sistema (Pps). Isto acontece quando as receitas são maiores que os custos, todavia, o inverso também ocorre em casos de prejuízo, isto é, existirá a perda, que produz decréscimo (Dcr) da massa (uma transformação), gerando, quando constante, antiprosperidade ($APps$):

$$M^r < N^r = Ea(n > 0) \leftrightarrow (Dcr \rightarrow \infty) \equiv APps$$

As situações em que revelam uma condição nula - ditas de “equilíbrio econômico” ou “ponto nulo” - são quase inexistentes, por serem raras de acontecerem. Normalmente, ocorre ou o lucro- que incrementa massa- ou o prejuízo - que desincorpora o capital-, como produto ou resultado do funcionamento da riqueza organizada.

Portanto, muito mais do que saber os valores das despesas administrativas, das despesas tributárias, dos custos das mercadorias vendidas, dos abatimentos sobre a venda, das compras, e dos resultados, deve-se lhes extrair a “razão”. Ou seja, deve-se explicá-los de acordo com a relação que mantém entre si ou entre outros elementos, e verificar-lhes a eficácia de acordo com as condições gerenciais que oferece o empreendimento. Mais do que informar e mensurar tais acontecimentos, necessário é interpreta-los. Tal como fez Finney (1967) em seu “Curso de Contabilidade” (capítulos 21 a 23, principalmente).

Na teoria geral do conhecimento contábil, Sá (1992, p.193) expõe uma fórmula interessante, para averiguar a eficácia da resultabilidade; tal cálculo consiste na relação entre os meios redituais (receitas) e as necessidades redituais (custos):

$$\frac{\text{Receitas a preços de Venda}}{\text{Necessidades de Custos, Gastos e Lucros}} = > 1 \text{ Implica um resultado obtido, logo a resultabilidade é eficaz.}$$

Ou seja, é o mesmo que:

$$\frac{\text{Meios redituais (receitas)}}{\text{Necessidades redituais (Custos)}} = \text{ou } > 1 \text{ eficácia.}$$

Portanto, de acordo com esta fórmula, pode-se definir o comportamento essencial da resultabilidade. É isso que consiste a atividade principal do contador: a de prever e analisar comportamentos, definindo o ideal para a espécie fenomênica que se estuda, tal como Franco (1950) afirmou em Congresso, ou seja, orientar e propor modelos é nosso objetivo.

A análise essencial do sistema de resultado, apesar de ser exemplificada na fórmula citada, não se atém na mesma, isto é, o estudo da resultabilidade e suas espécies fenomenais, consistem numa dezena de cálculos e de quocientes, que revelam a lucratividade, rentabilidade, redimibilidade, entre outros fatos e fenômenos redituais, que acontecem neste conjunto sistemático. Num subtítulo à parte deste trabalho, trataremos das razões ou relações de análise particularizada deste sistema.

4. Dimensão da resultabilidade

O rédito se dimensiona a um nível específico, cuja tentativa, a mecânica contábil se esforça para mensurá-lo, de modo tradicional pela apuração do resultado, na dedução dos valores dos custos e receitas. Esta é a dimensão que a milhares de anos vemos na contabilidade (desde a escrituração sumeriana).

Há uma dimensão substancial do rédito, condizente com o seu verdadeiro valor, ou seja, aquele realmente útil para o potencial patrimonial; este reconhecimento é claro, pertence ao estudo superior da contabilidade. A teoria avançada da contabilidade não se pode preocupar tão somente com a dimensão física monetária, ou ainda com os critérios clássicos de

expressão do fenômeno patrimonial, todavia, com existência substancial da riqueza. O mesmo acontece nas inquirições sobre a resultabilidade: o valor nominal do lucro é uma aparência; isto que dizer que as cifras do rédito são apenas formas de uma substância. O resultado que aparece, mesmo sendo o lucrativo, muitas vezes não existe.

Por este motivo que inúmeros autores como Viana (1971), diziam haver uma correlação do lucro com outros elementos; e o desempenho desta influência seria decisiva para se comprovar a eficácia desse fenômeno. Décadas, mais tarde, Sá (1999) em sua “Teoria da contabilidade”, determinava o mesmo, sabiamente, dizendo que um dos fatores para a comprovação do rédito seria o poder de compra do capital. Assim acontecem os exemplos de questões genuinamente científicas, voltadas para o estudo da dimensão substancial do rédito.

Portanto, na dimensão clássica da contabilidade, o neopatrimonialismo científico proclama seis sub-dimensões:

1. Causa = Receitas
2. Efeito = Custos
3. Qualidade = Tipos de elementos redituais, como “Compra de Materiais”, “Impostos sobre Mercadorias”, “Descontos Comerciais obtidos ou concedidos” entre outras espécies.
4. Quantidade = Valor monetário, ou expressão quantitativa de tais elementos.
5. Tempo = Quando acontece, momento em que ocorre.
6. Espaço = Lugar aziendal que ocorre

As receitas são causas para o rédito, e buscam absorver os efeitos dos investimentos de produção, que são os custos. Uma causa maior que o efeito representa, portanto, a eficácia (veja a fórmula de Sá citada anteriormente), porém, quando existe prejuízo, os efeitos ou aplicações em custos são maiores que as causas para o rédito, por isso ele representa um investimento do Ativo (apesar de obrigatoriamente dever-se registrá-lo no Passivo por força da Lei societária).

O aspecto que define as espécies de receitas e custos, definindo-lhes diferenças, é a qualidade; os “Custos dos Serviços Prestados”, “Custos de Mercadorias Vendidas”, “Despesas Operacionais”; também as determinações, de acordo com a formação do produto: os “Custos fixos e variáveis”; as “receitas técnicas”, “receitas extraordinárias” e outras denominações, que definem as espécies de elementos componentes da resultabilidade sistemática.

A quantidade é relativa ao valor monetário ou expressão quantitativa dos elementos. Toda qualidade é inerente a uma quantidade. Na resultabilidade a “Venda” (Qualidade) se realiza no montante de “\$10.000,00” (Quantidade), é, pois, uma expressão monetária; existem cerca de 10 unidades de produtos para a venda, esta é outra medida quantitativa; e assim por diante.

Define-se temporalidade como “momento da ocorrência”. Esta sub-dimensão é mais importante do que se pode pensar, e tal assunto é mais abrangente do que parece. Quando ocorre a receita, este fato nem sempre condiz com o recebimento da mesma; o princípio da competência trata do registro destas questões, em relação ao acontecimento de tais elementos, e não simplesmente a sua transformação em dinheiro. Tanto os custos, como as despesas, devem assim ser registrados no período em que ocorrem. Na área pública os registros das receitas e despesas, acontecem justamente pelo “regime de caixa” em perspectiva financeira, com a entrada ou saída de numerários, como disse Neres *et al* (2003).

O espaço do rédito é relativo ao “lugar aziendal”; é o que condiz com o entorno social que contém o patrimônio e abrange o mesmo. Numa *Holding Company* há várias atividades diferentes, contudo, é um grupo coligado; a empresa coligada α possui rédito lucrativo já a empresa β não o possui. A abertura de filiais traz as perspectivas de resultado em espaços

diferentes, uma filial Ψ traz o lucro, já a matriz Z produz prejuízo, e assim por diante. Estas são conclusões específicas a serem dadas na análise contábil do sistema reidual.

Estas sub-dimensões tratam de forma clássica e científica da abrangência fenomenal da resultabilidade, ou seja, o poder de alcance de tal função, ou o seu efeito, proveniente de uma causa, que atua no espaço e tempo patrimonial. Contudo, as normatizações tratam de particularidades diferentes, que em essência apenas comprovam os aspectos da mesma natureza gnosiológica neopatrimonial.

A lei 6404/76 trata no artigo 186 das demonstrações do resultado do exercício, de maneira a mostrar o histórico do rédito, na ocorrência de seus fenômenos componentes. A maneira deduzida, e cheia de denominações para os elementos, com terminologias diversas, em cálculos aritméticos- tal como Vendas – Abatimentos das vendas = Vendas líquidas - Custos técnicos= Lucro Bruto - é a que obriga a publicação deste demonstrativo.

Então - não que sejam conceitos novos - a lei trata de três tipos de lucro: O bruto, Operacional e Líquido (há também o “lucro não-operacional” menos comum de ser visualizado na maioria das empresas). O primeiro é relativo às vendas, menos os custos inerentes à mesma e os técnicos; o segundo atinente ao primeiro (Lucro Bruto) menos as despesas operacionais; o terceiro igual ao lucro operacional menos as provisões, participações, e resultados não-operacionais. Porém, a lei ainda admite um resultado não-operacional decorrente de elementos que não fazem parte da atividade operacional (apesar de importante, necessário é abordar os outros de modo geral).

Portanto, surgem os conceitos de “Lucro Bruto”, “Lucro Operacional” e “Lucro Líquido”, quando bem definidos, em nada prejudicam os estudos da análise contábil. Porém, todavia, quando me refiro ao rédito neste trabalho, estou abordando inteiramente sobre o “Lucro Líquido” - ou “Prejuízo Líquido” - aquele fundamental para o capital empresarial.

Conceitos e aspectos à parte sobre a forma de realizar os registros, abstenho em escrever mais, porque não é possível que um conhecimento, com mais de 30.000 anos de simbologia, e mais de 160 anos de cientificidade, não consiga dizer o que seria o “lucro operacional”, ou ainda, o que se entende sobre a “despesa não-operacional”, ou “despesas de vendas”, ou “provisões”. Estas questões já foram mais do que esclarecidas, e hoje competem não à parte principal da teoria contábil, mas uma parte complementar. Se o registro ainda é motivo de discussão para poucas academias de contabilidade (que tratam esta gnose não como ciência, mas registro e informação) então poderíamos dizer como Paulo de Tarzo (séc. I a.C.) que “entre os homens somos os mais dignos de lástima”, porque nem sequer evoluímos doutrinariamente.

5. Ambientes da resultabilidade

Os ambientes que envolvem a riqueza patrimonial são de extrema importância para os acontecimentos no sistema de resultabilidade. O ambiental exógeno diz respeito aos fatores externos da célula social -mercado, câmbio, política tributária, inflação, agitações sociais entre outros -e do ambiente interno - basicamente, o homem com a sua capacidade de trabalho, a natureza da riqueza, e a administração -; a influências dos entornos no sistema de rédito, é responsável pelos seus estados de ineficácia e eficácia (embora, não em casos gerais).

O cientista Herrmann Júnior (1972)- aluno de D`auria - dizia que o rédito é um produto da gestão, em um período. Portanto, atribuía a uma relação ambiental endógena, a produção do resultado, positivo ou negativo, constante no capital. Esta seria uma das razões que influenciariam o sistema que tratamos: o governo patrimonial; este quando bom e adequado concede bons resultados para a riqueza; e a ineficácia reidual é um fruto da má gestão. Então, este é um dos fatores ambientais.

Porém, a riqueza pode perder valor com o tempo (alguns bens), como nos casos de depreciação e amortização - aqui reconhecidas pela fenomenologia e não pelas normativismo e positivismo -, como pode conseguir agregar valor na sua substância, é o caso de Mais-valias, que foram muito bem tratadas por Francisco Valle (1977). Tais acontecimentos são

responsáveis também, por alterações na resultabilidade: a depreciação altera o rédito, a mais-valia também, e tais elementos fenomênicos fazem parte da relação ambiental endógena.

O homem é um outro fator ambiental endógeno, com o seu esforço modifica a riqueza, e lhe dá um grau de mutação equivalente ao serviço que lhe presta (o que muitas vezes não acontece). Sem trabalho não há riqueza, como dizia o mestre Besta (1922, p. 2), que a transformação da mesma é um escopo direto ou indireto do esforço humano que transforma a “riqueza inerte” em “riqueza operante”. Pois, o homem com o seu esforço, é outro fator ambiental que provoca influências patrimoniais.

Houve época, todavia, que os fatores externos provenientes do sistema econômico eram freqüentemente fonte de alterações das cifras de valores do sistema da resultabilidade. Sá (1978) nos conta que neste período, se corrigia a inflação dos balanços, que deturpava os resultados; em muitos casos o lucro apresentava o prejuízo por um ajuste de valores, e vice-versa. Era a fase da correção monetária dos balanços, que foi postergada em 1995 por força de lei. Porém muitos ainda defendem a correção, dizendo que hodiernamente todos os balanços são falsos, o que não é verdade. Se corrigirmos o balanço ele poderá ser falso do mesmo jeito - ainda mais, quando depende de um critério relativo. Acreditamos, pois, que esta tentativa se demonstra inócua, se observássemos a real substância patrimonial na sua dinâmica transcendental que é incapaz de ser mensurada na sua totalidade. É aquilo que Kant (1724- 1804) dizia: “ainda que os fenômenos não sejam, coisa em si” seriam “a única coisa que possamos ter conhecimento”; pode-se estudar o fato, mas, nunca compreende-lo na totalidade.

Mas diversos outros fenômenos fazem parte da relação exógena ambiental; entre eles: mercado, concorrência, acidentes, guerras, câmbio, taxas de juros, clientela, desgastes naturais, clima, acidentes da natureza, agitações sociais e vários outros mais. Cito apenas alguns para exemplificar.

Um acontecimento natural como é o caso de uma devastação, pode prejudicar a resultabilidade. Numa azienda rural, é fácil notar este incidente; a administração poderá ser correta, o trabalho do homem adequado, a riqueza operante, mas uma mudança climática, uma chuva torrencial, um furacão ou tornado, poderá deixar a plantação sem chances para a salvação. Então haverá perdas que refletirão no prejuízo; é uma resultabilidade ineficaz sem total intervenção da gestão.

Atualmente, existem até demonstrações que tentam mensurar o valor ambiental. O Balanço social é uma delas. Outros citam a demonstração do valor adicionado, segundo Santos (2004), esta informação seria o próprio balanço social, porque revela a massa que se agrega, e é distribuída entre os indivíduos que promovem relação com o empreendimento. Tal demonstrativo, então, é uma tentativa de mensuração do aspecto social-ambiental.

Todavia, é necessário ressaltar que a demonstração do valor adicionado não é um fato novo na contabilidade. Há mais de duas décadas já existia tal informação - segundo Cosenza (2003) tal demonstrativo existe desde a década de 20 do século passado. Na revista brasileira de contabilidade em 1981, Almada Rodrigues, tratava desta informação enfatizando o seu valor para a produção da empresa e regularização dos impostos, dizendo ainda, que tal demonstrativo era comum na França desde meados do século XX. Este “balanço” existe há tempos, o que modificou foi somente a abordagem sobre o mesmo.

Portanto, a resultabilidade – seja ela considerada nos campos ambientais, seja demonstrada na perspectivas dos valores sociais - se modifica com a influência dos ambientes. Os ambientes endógeno e exógeno são relações importantes para se analisar tal sistema numa ótica multi-aziendal, sem a exclusão de observação da mesma célula social.

6. Quocientes para análise da resultabilidade

A relevação contabilística que existe desde antanho, é tão antiga quanto a própria “Sé de Braga” como disse Amorim(1996), portanto, a informação carece de explicação. Os dados frios pouco interessam à administração se não os utiliza para formar regras de comportamento, principalmente para a resultabilidade (como para os demais sistemas). Segundo Kaplan e

Johnson (1996) a informação nos tempos atuais é ultrapassada, pois, necessita-se conhecimento real sobre a verdade patrimonial e gerencial.

Então, para se entender os cálculos, da demonstração de resultado, compreender os valores, as cifras, os estados fenomênicos que apresenta, deve-se obter a “razão” dos mesmos. Ou seja, é preciso analisar e verificar as relações que as partes possuem, de modo que as tais consigam explicar os estados patrimoniais, a fim de orientar a gestão, para disciplinar-lhes o comportamento necessário, para uma exuberante e estonteante prosperidade do capital.

Então proponho alguns quocientes de análise; são limitados, mas desfrutam da absoluta utilização dos diversos profissionais contábeis que atuam na atividade de consultoria e análise patrimonial; são também determinados, obviamente, para a natureza autônoma da resultabilidade, e seus devidos fatos (Quadro 1):

Quadro 1: Quocientes de análise da resultabilidade	
Análise da Lucratividade	
$\frac{\text{Lucro}}{\text{Vendas Totais}}$	Quociente que revela a razão da lucratividade das vendas patrimoniais, ou seja, quanto de lucro é gerado em cada unidade de venda realizada. Quanto maior o resultado, melhor.
$\frac{\text{Lucro}}{\text{Outras Receitas}}$	Quociente que revela a razão da lucratividade das outras receitas do patrimônio, ou seja, quanto de lucro cada unidade destas receitas conseguem produzir. Quanto maior, melhor o resultado.
Análise da absorção dos custos	
$\frac{\text{Custos técnicos}}{\text{Vendas}}$	Quociente que revela a razão da absorção dos custos pelas vendas, ou seja, relativamente, quanto que os custos absorvem em cada unidade de Vendas. Quanto menor, melhor.
$\frac{\text{Despesas Gerais}}{\text{Vendas}}$	Quociente que revela a razão da absorção das despesas pelas vendas, ou seja, com relatividade, quanto que as despesas absorvem em cada unidade de vendas. Quanto menor, melhor.
Análise dos Fatos de reeditividade	
$\frac{\text{Resultado}}{\text{Despesas}}$	Quociente que revela qual é a capacidade de geração de resultados das despesas, ou seja, quanto que as despesas produzem de rédito em cada uma de suas unidades. O resultado é relativo ao rédito.
$\frac{\text{Resultado}}{\text{Custos Técnicos}}$	Quociente que revela qual é a capacidade de geração de resultados dos custos técnicos, ou seja, quanto que os tais produzem de rédito em cada uma de suas unidades. O resultado é relativo ao rédito.
Análise dos fatos de Redimibilidade	
$\frac{\text{Despesas Diversas}}{\text{Lucro}}$	Quociente que revela qual é a razão do resultado positivo em anular as despesas, ou seja, quanto que cada unidade de lucro serve para debelas as mesmas. Quanto menor o resultado melhor
$\frac{\text{Deduções das Vendas}}{\text{Lucros}}$	Quociente que revela qual é a razão do resultado positivo em anular as deduções das vendas, ou seja, quando que cada unidade de lucro debela as deduções de sua origem. Quanto menor melhor.
Análise da relação dos Custos	
$\frac{\text{Despesas}}{\text{Custos Técnicos}}$	Quociente que revela a razão das Despesas em relação aos custos técnicos, ou seja, quanto de despesa existe em cada unidade de Custo técnico. O resultado deverá ser observado com relatividade
$\frac{\text{Custos Técnicos}}{\text{Despesas Operacionais}}$	Quociente que revela a razão dos Custos técnicos em relação às despesas operacionais, ou seja, quanto de custos técnicos existe nas despesas operacionais. O resultado do quociente é relativo.

Eis alguns cálculos de fórmulas que servem para extrair razões, ou explicações dos fatos. Cada qual possui uma interpretação, de maneira que se possa avaliar a resultabilidade, tal como o seu comportamento no tempo. São tradicionalmente utilizados nos estudos da análise contábil e consultoria. Mas, são limitados aos ditames deste artigo, na natureza do sistema de resultabilidade.

Felizmente pode-se verificar se a estática da lucratividade das vendas é verdadeiramente suficiente para com os esforços dos custos no empreendimento; se os custos técnicos absorvem muito a receita de vendas prejudicando a sua eficácia; se as despesas se transformam em resultados, e de preferência positivos; se os lucros conseguem “redimir” as despesas com pessoal, com vendas, abatimentos e as demais; se a relação dos custos e despesas é compatível, com a redimibilidade; se a reeditividade das despesas é compatível com a absorção dos custos, e assim por diante. Então tal análise é imprescindível para saber o estado do sistema reditual, e determinar as alterações dos custos, sejam eles, técnicos ou complementares, fixos e variáveis, tal como modificar a lucratividade das vendas, e o potencial de cada necessidade reditual em produzir resultados eficazes e proveitosos para o capital. Esta é a função principal do contador.

7. Rédito e conclusões científicas

O rédito tal como se entende na doutrina moderna do Neopatrimonialismo, é uma função patrimonial, exercida pelo movimento de custos, despesas e receitas, cuja eficácia é uma necessidade básica para o bom funcionamento do capital. O rédito é um fenômeno patrimonial responsável ou não, também, pela prosperidade.

Quando há rédito positivo-lucro - a empresa possui acréscimo de capital; então ela consegue se capitalizar; porém, ao revelar um resultado negativo, ela se descapitaliza. Basta observar os esforços que Florentino (1989, p. 131 e ss.) dispendeu em sua obra de análise, para o estudo da resultabilidade, englobando-os nos fatos de rentabilidade - relativos aos rendimentos dos elementos da estrutura patrimonial -, dizendo ainda, que eles seriam fatores positivos para o crescimento do patrimônio.

Mas, para estudar o rédito - ou o sistema de resultabilidade - deve-se providenciar uma hierarquia de investigações, que serão responsáveis pela qualidade do trabalho analítico do consultor. Não basta apenas buscar as razões dos quocientes, se não sabe adequá-los com lógica. A teoria vem em nosso socorro para organizar os procedimentos dos estudos analíticos. Amparando em Francisco D'auria (1959, p. 365)- o contador geral do estado em seu tempo - podemos apresentar o seguinte esquema científico, para o estudo do sistema de resultabilidade:

- a) Descrever os estados (pelos valores)
- b) Anotar variações dos elementos que fazem parte dos custos, despesas e receitas, e dos seus valores totais no tempo (índices).
- c) Determinar estados, em quaisquer instantes (pela análise).
- d) Revelar os efeitos e causas das variações (dimensões e ambientes)
- e) Estabelecer relações entre as partes e o todo (comparações e identidades)
- f) Prever estados e variações (orçamentos e análises de tendência)
- g) Orientar Funções e Decisões (Conclusão e explicação para o gerenciamento)

Estas são sugestões do mestre, no estudo de um sistema que denominou "sistemologia". Tais aspectos são panoramas para os estudos da contabilidade voltados para a resultabilidade patrimonial. Desde modo, pode-se obter corretas conclusões sobre este sistema de maneira realmente científica.

Ora, no estudo do rédito deve-se considerar a sua estática, em valores reunidos nos demonstrativos; deve-se arrumar dados e informações de cada componente, e dos elementos que os compõem; observar a variável "tempo" nos estudos a serem realizados; ter a tarefa de determinar os estados de tais elementos dos componentes, através da análise; concluir, e então descobrir a causa e efeito das mesmas relações condicionais; produzir e explicar analiticamente, a identidade das razões patrimoniais desse sistema funcional; prever estados e variações pelos estudos de tendência, e elaboração de orçamentos, de modo a promover prosperidade no capital, fornecendo orientações para uma perspicua, conspícua e oportuna gerência administrativa. O estudo do rédito nesta perspectiva fica mais completo, e atende, sem resmulengos, aos reclamos doutrinários e científicos de nossa matéria.

A resultabilidade – importante fenomenologia do capital – tida como um sistema da riqueza, composta de elementos -que possuem sub-elementos -na sua capacidade de produzir a lucratividade, o rédito, a reeditividade, a redimibilidade, a absorção dos custos e das despesas, as relações dos custos principais e complementares - sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos - possui ainda um campo imenso para os estudos e pesquisas da ciência contábil, que promove a constante eficácia, deste fato sistemático, enquadrado como básico e fundamental no rol das funções patrimoniais.

8. Conclusão

A resultabilidade é uma função sistemática do patrimônio, enquadrada entre as básicas e fundamentais, que denota a capacidade fenomênica da riqueza em produzir o resultado, cujo efeito positivo se transmite na capitalização constante do capital, pelos incrementos dos eficazes e proveitosos lucros.

O estudo da resultabilidade é um dos mais importantes, portanto, merece um respaldo equivalente àquele denotado pelo Neopatrimonialismo contábil, que assume uma visão geral deste sistema, reunindo nele, os fatos de lucratividade, rentabilidade, redibilidade, redimibilidade, reeditividade, rentabilidade, absorção, e outros, derivados dos componentes que o formam, garantindo pelo estudo analítico, conclusões respaldadas para a decisão gerencial,

de acordo com os estados que o investigador encontrar na investigação racional do objeto patrimonial.

Reconhecendo que o rédito é uma resultante para a estática e uma variação para a dinâmica; que é um fato importante para o equilíbrio, tal como influencia o risco, a produtividade, a economicidade, a liquidez, a socialidade, a elasticidade da massa funcional, e as demais sistemáticas patrimoniais; ainda considerando-o como imprescindível fenomenologia, deve-se seguir critérios amparados pelo adequado método e posição racional, reorganizados pela lógica e complexidade clara do pensamento, pois, o estudo de tal sistema exige que se detecte as causas e efeitos para os seus estados, porém, todavia, com respaldo filosófico próprio da contabilidade, ciência do fenômeno patrimonial e da resultabilidade.

Bibliografia

- ALOE, A. (1976): **Contabilidade Geral**. 6ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- AMORIM LOPES, J. (1996): "Aparências e Realidades", Revista de Contabilidade e Comércio Porto: Ed. Conta, nº 211, set.
- ARISTÓTELES (2002): **A Política**. Tradução de Torrieri Guimarães. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- ____ (2005): **Ética a Nicômaco**, Tradução de Pietro Nasseti São Paulo: Ed. Martin Claret.
- ____ (1978): **Tópicos; Dos argumentos sofisticos**. Seleção de textos de José Américo Motta Pessanha; Traduções de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglês de W. A. Pickard - Coleção: Os pensadores. São Paulo: Abril Cultural.
- BESTA, F. (1922): "La Ragioneria", 2ª ed. Revisada e ampliada por Vittorio Alfieri, Carlos Ghidiglia, Pietro Rigobon. Milão: Ed. Dottor Francesco Vallardi, I Volume.
- CARNEIRO, E. "Aspectos Jurídicos do Balanço", São Paulo: Edição da Revista das Sociedades Anônimas, sem data. Coleção Biblioteca do Contador, VIII Volume.
- CENTRO BIBLICO CATÓLICO (1997): **Bíblia Sagrada**, 113ª ed. Tradução dos originais revista pelo Frei João José Pedreira de Castro O.F.M. São Paulo: Ed. Ave-Maria.
- COSENZA, J. P. (2003): "A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado", Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP, Edição Comemorativa, outubro.
- D'AURIA, F. (1959): **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- ____ (1956): **Contabilidade Geral (Teoria da Contabilidade Patrimonial)**. São Paulo: Companhia Editora nacional.
- ____ (1954): Contabilidade Integral. **Conferencia Interamericana de Contabilidade**. São Paulo: FCE.
- ____ (1953): **Cinquenta anos de Contabilidade**. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira.
- FERREIRA FERNANDES, R. (1985): "Lucro", Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: SCSP, V.64, n.468.
- FILHO de ALENCAR, E. (2002): **Iniciação à Lógica Matemática**. São Paulo: Ed. Nobel.
- FINNEY, H. A. (1957): **Curso de contabilidad**. México: Ed. Hispano Americano.
- FLORENTINO, A. M. (1989): **Análise Contábil: Análise de Balanços**. 9º Ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- ____ (1973): **Custos: Princípios, Cálculo e Contabilização**. 4ª ed. Rio de Janeiro: FGV.
- FRANCO, H. (1950): **Fundamento Científico da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Revisora Gramatical.
- ____ (1961): **Contabilidade Geral**. 6ª edição. São Paulo: Editora Atlas.
- ____ (1973): **Estrutura, análise e interpretação de balanço**. 12. Ed. São Paulo: Atlas.
- ____ (1980): As demonstrações Contábeis e a Lei nº 6404/76. **11º Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Paraná: Curitiba, Anais.
- GELBCKE, E. R.; MARTINS, E.; IUDÍCIBUS, S. de (2000): **Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. 5ª ed. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Ed. Atlas.
- HANSEN, Don R; MOWEN, M. M. (2003): **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. 3ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- HERCKERT, W. (2006): **Capital Humano**. Pesquisa realizada no site www.classecontabil.com.br, em jan.
- IUDÍCIBUS, S. de; LOPES BROEDEL, A. (2004): **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas.
- ____ MARTINS, E.; CARVALHO, N. L. (2005): "Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução", Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, nº 38, maio/ agosto.
- JÚNIOR HERRMANN, F. (1972): **Contabilidade Superior**. 9º edição, São Paulo. Ed. Atlas.
- ____ (1975): **Análise de Balanço para a Administração Financeira**. 10ª ed. São Paulo, Ed. Atlas.
- KAPLAN, R. S; JOHNSON, H. T. (1976): **A relevância da Contabilidade de Custos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Campus.
- KLEIN, T.C. (1954): **História da Contabilidade - noções gerais**. Rio de Janeiro: Ed. Aurora.
- KOLIVER, O. (1971): **Estrutura e Análise de Balanços**. 4º Ed. Porto Alegre: Staff editora Limitada.

- KANT, E.: **Crítica da Razão Pura**. Tradução de J. Rodrigues de Mereje. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint, sem data.
- MASI, V. (1968): "Os fenômenos Patrimoniais como Objeto da Contabilidade", Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo: SCSP, nº 423.
- MONTEIRO, M. N. (1983): "Algumas reflexões sobre princípios básicos de contabilidade", Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo: SCSP, v. 62, nº 465.
- NERES, L.; NERI, R.; RAMOS, R. (2003): "O princípio da Competência e a Contabilidade Pública", Revista Mineira de Contabilidade, 2º Trimestre, nº 10, Belo Horizonte, CRCMG.
- PAES, J.P. (1968): **Grandes cartas da história**. São Paulo: Ed. Cultrix.
- PLATÃO (2005): **A república**. Tradução de Pietro Nassetti. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- _____ (2005): **Apologia de Sócrates; Banquete**. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- RODRIGUÊS ALMADA, A. (1981): "Custos e Valor Adicionado: A nova medida da eficácia da gestão", Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, nº 36, Ano XI, CFC, jan/mar.
- SÁ LOPES de, A. (1992): **Teoria geral do conhecimento contábil**. Belo Horizonte: IPAT-UNA.
- _____ (1953): **Filosofia da Contabilidade**. Rio de Janeiro: Ed. Aurora.
- _____ (1965): **Teoria do capital das empresas**. Rio de Janeiro: FGV.
- _____ (1975): **Como se faz em balanço**. 5. São Paulo: Atlas.
- _____ (2000): **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas.
- _____ (1999): **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas.
- _____ (1995): "Considerações em Torno do Conceito de Rédito em Contabilidade", Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, nº94, Ano XXIV, Julho/Agosto.
- _____ (1978): **Aspectos Contábeis da Nova Lei das Sociedades por ações**. 2º ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- _____ (2004): "Prosperidade e Padrões Contábeis", Revista Mineira de Contabilidade, BH, nº 22, Ano VII, 2º Trimestre, CRCMG.
- _____ (2005): **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 2ª ed. Curitiba: Ed. Juruá.
- _____ (2005): **Moderna Análise de Balanços ao Alcance de todos**. Curitiba: Ed. Juruá.
- _____ (1997): **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas.
- _____ (1982): **Fórmulas importantes para Analisar Balanços**. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint Ltda.
- _____ (1989): **Introdução à Análise dos Balanços**. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint.
- SANTOS DOS, P. C. C. (2004): "Demonstração do Valor Adicionado: Apenas mais uma Demonstração Contábil? Não, o verdadeiro Balanços Social", Revista Mineira de Contabilidade, BH, nº 14, Ano V, 2º trimestre.
- SEIBERT, R. M. (2006): **Extinção da Correção monetária dos Demonstrativos Contábeis das empresas em atividade no Brasil, em períodos de inflação baixa: Efeitos Econômicos e Financeiros decorrentes**. Pesquisa realizada no site www.urisant.tche.br em 19 de out.
- SILVA CHAVES DA, R. A.(2006): "Análise da Tendência Patrimonial", Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, MG, nº 22, 2º trimestre, CRCMG.
- _____ (2006): "Evolução doutrinária da contabilidade, Patrimonialismo e Neopatrimonialismo", Revista Contabilidade e Informação, Universidade Ijuí, Janeiro a junho.
- _____ (2006): "Filosofia da Análise da Estabilidade da Liquidez", Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, SC, v. 4, nº 11, CRCSC.
- _____ HERCKERT, W. (2006): "O futuro da riqueza: Análise da Tendência Patrimonial", Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, nº161, CFC, Setembro/Outubro.
- VALLE, F. (1977): "Conceito e Significado das Mais-Valias em Contabilidade", Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: SCSP, v. 55, nº453.
- _____ (1984): "As Mutações ou Variações Patrimoniais em Contabilidade", Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: SCSP, v. 63, nº467.
- _____ (1980): "Considerações Referentes aos termos Ativo e Passivo", Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: SCSP, v. 58, nº 460.
- VIANA DA ROCHA, C. (1971): **Teoria Geral da Contabilidade**. Volume I, 5. Ed., Porto Alegre: Livraria Sulina Editora.
- WERNKE, R. (2004): **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.

